

## Analisi e commenti

# Le misure cautelari in ambito tributario, uno sguardo d'insieme - 2

23 Dicembre 2008

L'istanza va indirizzata dall'ufficio (o dall'ente impositore) alla competente Commissione provinciale



I presupposti per la richiesta di adozione delle misure cautelari, desumibili dall'articolo 22 del Dlgs 472/1997, oltre che dai principi di carattere generale sono: il *fumus boni iuris* e, quindi, l'attendibilità o la sostenibilità della pretesa tributaria (sommario accertamento della pretesa), e il *periculum in mora*, ossia il fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito per effetto di possibili atti dispositivi da parte del contribuente. Il provvedimento cautelare potrà essere richiesto se vi è la concorrenza di entrambi i requisiti.

L'esistenza del *fumus boni iuris* presuppone l'avvenuta notifica dell'atto di contestazione, del provvedimento di irrogazione della sanzione o del processo verbale di constatazione. Questo perchè solo attraverso la conoscenza di tali "addebiti", da parte del contribuente, potrà essere riconosciuta una pretesa erariale di cui si chiede la garanzia.

Il *periculum in mora* sussiste quando vi sia una notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, tenuto anche conto di ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio.

## Profili operativi

La circolare 66/2001 fornisce una serie di indicazioni operative, sia in merito ai limiti per poter accedere alla procedura cautelare, sia in relazione alle attività istruttorie propedeutiche alla richiesta di applicazione di tali misure.

Riguardo al primo punto, si può sostenere che, in linea generale, non vi è un limite per "reclamare" l'applicazione delle misure cautelari, le quali potrebbero essere richieste per qualunque credito; tuttavia, per ragioni di opportunità, al fine di evitare procedimenti lunghi e dispendiosi anche per crediti di esiguo valore, l'Amministrazione ha sempre fissato dei parametri.

Innanzitutto è stato espressamente previsto l'obbligo, a carico dei nuclei verificatori, di segnalare agli uffici l'opportunità di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, se dal pvc derivano rilievi (convertendo in euro gli importi indicati nella circolare):

- di imponibile superiore a 258.228,45 euro per le imposte dirette
- di Iva superiore a 103.291,38 euro
- di ritenute non operate superiore a 51.645,69 euro
- di importo superiore a 30.987,41 euro per la sanzione minima, se l'autore della violazione (persona fisica) non coincide con il contribuente.

Inoltre, è stato individuato un ulteriore parametro da tenere in considerazione ai fini della richiesta di garanzia, ossia, la concreta esistenza del *periculum in mora*. Tale circostanza, per i soggetti obbligati alla presentazione del bilancio, si individua mediante i seguenti indici:

1. indice di solvibilità, dato dal rapporto tra le attività (comprese le immobilizzazioni al netto degli ammortamenti) e il totale delle passività (sulla base dei dati esposti in bilancio), negativo (inferiore a 1)
2. indice di indebitamento, dato dal rapporto tra il totale delle passività e il patrimonio netto, superiore a 2.

Per i soggetti non obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria e per i lavoratori autonomi, il riscontro da eseguire è dato dal rapporto tra i rilievi complessivi risultanti dal pvc e il complesso di una serie di beni specificatamente indicati dalla

circolare: beni strumentali (al netto degli ammortamenti), rimanenze finali di magazzino, patrimonio immobiliare e beni mobili registrati. Se tali beni risultano insufficienti a coprire il totale della pretesa tributaria, vi sono le condizioni per agire.

Secondo l'indirizzo fornito dall'Amministrazione finanziaria con il citato documento di prassi, i funzionari verificatori, a prescindere dalla sussistenza degli indicati parametri, potranno sollecitare la richiesta di misure cautelari in presenza di situazioni di particolare pericolosità, quali, ad esempio, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazioni fraudolente eccetera.

Compiute queste operazioni preliminari, l'ufficio valuterà se la posizione del contribuente sia o meno sufficiente a garantire la pretesa erariale e, quindi, se attivarsi o meno per la tutela, procedendo a un sommario esame della situazione patrimoniale del trasgressore, verificandone anche quella tributaria.

Altra attività raccomandata dall'agenzia delle Entrate con la circolare 9/2006, è la verifica della possibilità di chiudere la pretesa con gli strumenti deflativi del contenzioso, in particolar modo mediante un'adesione del contribuente; così agendo, l'Amministrazione riscuoterebbe subito il proprio credito e il contribuente non subirebbe alcun danno ulteriore derivante dall'adozione delle misure cautelari.

Se a seguito delle descritte indagini si riconoscerà l'opportunità di procedere, dovrà essere richiesta agli uffici del Territorio (o alle Conservatorie dei registri immobiliari) e ai Pra i certificati di rito, riguardanti il soggetto, sulle cui risultanze sarà necessario valutare se procedere a iscrizione ipotecaria (inutile se, ad esempio, il bene è già gravato da ipoteche o ha un valore esiguo) o a sequestro conservativo.

A tal riguardo, è necessario evidenziare che l'Amministrazione ha fornito un indirizzo di massima, secondo il quale gli uffici sono invitati a privilegiare nella fase attuativa il sequestro conservativo (anche di beni immobili). Le ragioni che giustificano tale scelta sono da individuarsi in primo luogo nel fatto che la procedura del sequestro conservativo è molto meno onerosa rispetto a quella dell'ipoteca; secondariamente, perchè mediante il sequestro è possibile colpire, oltre che i beni immobili, anche i beni mobili, sino ad arrivare all'azienda del contribuente.

### **Procedimento**

L'ufficio (o l'ente) che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata al presidente della Commissione tributaria provinciale l'iscrizione dell'ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, oppure l'autorizzazione a procedere, a mezzo dell'ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresi l'azienda.

L'istanza deve contenere:

- l'indicazione del titolo in base al quale si procede (atto di contestazione, avviso di irrogazione o pvc) e della somma per la quale si intende procedere
- nel caso di pvc, oltre a indicare il titolo l'ufficio dovrà anche sinteticamente esporre le ragioni che stanno alla base della pretesa e le altre circostanze che possono supportarla
- le ragioni che giustificano il timore di perdere la garanzia sul credito (*periculum in mora*)
- l'individuazione e la descrizione dei beni o dei diritti che si intendono sottoporre a sequestro o a ipoteca.

L'istanza deve essere diretta alla Ctp competente per territorio in relazione alla sede dell'ufficio richiedente (nessuna rilevanza assume la localizzazione dei beni da porre sotto tutela). Deve essere notificata a tutte le parti interessate, anche a mezzo posta, le quali entro 20 giorni dalla notifica possono depositare memorie e documenti difensivi.

Nell'ambito della procedura, si discute sul potere istruttorio della Commissione tributaria, ritenendo che se da un lato il giudice non potrà sostituirsi alla parte nel dimostrare la legittimità della garanzia, dall'altro l'esercizio del potere istruttorio d'ufficio deve senz'altro limitarsi alla possibilità di richiedere quei mezzi di prova che siano stati introdotti, ossia almeno enunciati dalla parte.

Formato il fascicolo, il presidente della Commissione fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. A seguito della trattazione, la Ctp decide con sentenza, pronunciandosi oltre che sull'autorizzazione o meno dell'applicazione delle misure cautelari, anche sulle spese di giudizio di tale fase procedurale, le quali devono essere liquidate direttamente nel medesimo provvedimento.

Nel caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'ufficio (nelle ipotesi, ad esempio, di alienazione di beni che potevano garantire, o di apposizione sugli stessi di vincoli che ne rendono più difficoltosa l'eventuale escussione), il presidente può provvedere con decreto motivato. Tale decreto non viene riesaminato in sede collegiale, come generalmente succede per i decreti resi in via d'urgenza. E' invece ammesso reclamo al collegio entro

trenta giorni, il quale, sentite le parti in camera di consiglio, decide con sentenza.

### **Cauzione**

Il contribuente può evitare l'esecuzione parziale o totale dei provvedimenti cautelari fornendo, nel corso del giudizio, un'idonea garanzia individuata in una fideiussione bancaria o assicurativa o in una cauzione. Tale possibilità deve essere valutata favorevolmente, in quanto strumento più agevole e meno oneroso, non solo per il contribuente ma anche per l'ufficio.

La valutazione di tale opportunità spetta al giudice, ma l'ufficio non rimane inerte (così come avviene nelle altre ipotesi in cui è previsto il rilascio di garanzie, quali il rimborso Iva, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale eccetera), verificando, in particolare, che la garanzia preveda un termine sufficientemente congruo da consentirne l'effettivo utilizzo.

2 - segue

di

**Massimo Grimaldi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/misure-cautelari-ambito-tributario-sguardo-dinsieme-2>