



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

Misure ablatorie a garanzia del credito erariale nella fase di verifica e di accertamento tributario

di Francesco Montanari

Abstract

This paper aims to analyze the “tools” of the Italian tax law provided by the protection of tax liability during the tax assessment.

In particular this paper analyzes the tools governed by article 22 and 23, D. lgs. 472/1997 as well as those for suspension of VAT refunds (art. 38 – bis, D.P. R.633/1972). The conditions for the application were the subject of significant judgments and doctrine: this types of tools, in fact, have been significant changes over the years by the case law.

This paper explores further the relationships between this tools and the “fermo amministrativo” governed by art. 69, R.D. 2440/1923, because there have been recent change in case law.

**Sommario: I. Inquadramento della problematica - II. Le misure cautelari ex art. 22, D. lgs. 472/1997: ambito applicativo – III. – segue: i presupposti applicativi ed il contenuto della istanza – IV. –segue: taluni profili procedimentali e processuali controversi – V- Sospensione dei rimborsi Iva, fermo amministrativo e sospensione dei pagamenti ex art. 23, D. Lgs. 472/1997: recenti orientamenti della Corte di Cassazione**

### **I –Inquadramento della problematica**

Il presente lavoro è incentrato sull’analisi di quegli “strumenti” che si pongono in una fase antecedente rispetto alla definitività della pretesa tributaria e che, quindi, hanno la funzione di salvaguardare gli interessi erariali a fronte di comportamenti del contribuente atti a distrarre il proprio patrimonio e, dall’altro, di evitare che lo stesso erario sia chiamato ad

effettuare rimborsi d'imposta a fronte della sussistenza di future (seppur ancora incerte) situazioni debitorie del contribuente stesso.

In altri termini, oggetto della presente trattazione sono solamente quelle misure ablatorie successive alla constatazione delle ipotetiche violazioni della normativa tributaria con esclusione, quindi, di quegli istituti attuati dagli agenti della riscossione (quali il c.d. fermo dei beni mobili, il blocco dei pagamenti della P.a., ecc..) in una fase in cui il debito tributario risulta definitivamente consolidato.

Il riferimento è, evidentemente alle misure cautelari disciplinate dall'art. 22, D. Lgs. 472/1997 (le quali, negli ultimi anni, hanno subito profonde e sostanziali modifiche normative), nonché alle c.d. procedure di sospensione dei rimborsi e dei pagamenti, nonché di fermo amministrativo, anch'essi, oggetto di importanti pronunce giurisprudenziali.

Tali istituti, vuoi per una sempre crescente necessità di reperimento di risorse finanziarie, vuoi per un evidente *favor* legislativo, hanno avuto, negli ultimi anni, un significativo sviluppo ed un sempre maggiore utilizzo da parte degli Uffici (che, peraltro, si affianca ad un altrettanto esponenziale aumento dei poteri concessi ad Equitalia nella successiva fase della riscossione)<sup>187</sup>. Prova ne sia che la stessa Agenzia delle Entrate, nei propri recentissimi "indirizzi operativi" per la prevenzione ed il contrasto all'evasione<sup>188</sup> indica, espressamente, alle direzioni locali che *"tra le ordinarie attività di tutela va ulteriormente incrementato il ricorso alle misure cautelari"*.

Peraltro, le misure cautelari disciplinate dal suddetto art. 22 si pongono in posizione sempre più "strumentale" rispetto a quelle utilizzabili in sede di riscossione *strictu sensu* posto che le medesime, come stabilito dall'art. 27, comma VII, D. L. 185/2008 *"conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo"* e *"quest'ultimo può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati"*<sup>189</sup>.

Gli strumenti in questione, come appare evidente, se, da un lato, possono apparire particolarmente efficaci in termini di salvaguardia del gettito erariale, dall'altro, al tempo stesso, sono caratterizzati da una notevole invasività nella sfera giuridica del contribuente il quale, se sottoposto a sequestri o ad ipoteche, può subire gravissimi pregiudizi (si pensi, a

<sup>187</sup> Sul punto sia consentito rinviare a Montanari – Lupi, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione* in *Dialoghi Trib.*, 2009, 61.

<sup>188</sup> *Circ. 18/05/2011, n. 21/E* commentata da Basilavecchia, *Attività di controllo sempre più selettiva* in *Corr. Trib.*, 2011, 2005.

<sup>189</sup> Per un'ampia disamina di tale specifico profilo vd Muleo, *Ampliate e modificate le misure cautelari a favore dell'erario* in *Corr. Trib.*, 2009, 593.

titolo esemplificativo, alla “perdita di credibilità” ed alla conseguente impossibilità di ricorrere al credito bancario, ecc...).

A ciò si aggiunga, come già anticipato, che le misure cautelari (come anche la sospensione dei rimborsi) riguardano un credito erariale meramente potenziale ed in “via di formazione”, senza che non sia stato neppure notificato, in taluni casi, alcun provvedimento impositivo.

Quindi, è davvero auspicabile che gli strumenti in questione vengano utilizzati con estrema cautela e come *extrema ratio*: tanto più che, a fronte dell'utilizzo degli stessi con eccessiva “disinvoltura” da parte di taluni uffici locali, la giurisprudenza di merito (ma anche la stessa prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza), come avremo modo di evidenziare, è particolarmente prudente ed attenta alle garanzie del contribuente: prova ne sia che nella stragrande maggioranza delle pronunce – quanto meno di quelle pubblicate sulle riviste di settore e sulle più comuni banche dati – nella pressoché totalità dei casi i giudici tributari non hanno concesso la misura cautelare richiesta.

Il presente lavoro ha, quindi, lo scopo di mettere in luce gli aspetti maggiormente significativi della materia in questione con la consapevolezza di non poter trattare, per ragioni di economia di scrittura, tutte le problematiche sottese a detti istituti ma solamente le più recenti ed, ad avviso di chi scrive, significative, sotto il profilo teorico ma anche applicativo.

## II. Le misure cautelari ex art. 22, D. lgs. 472/1997: ambito applicativo ed evoluzione legislativa

Tra gli strumenti di garanzia della riscossione dei crediti tributari, come detto, spiccano per importanza e per la sempre maggiore frequenza con cui vengono richieste dagli Uffici, le cd. misure cautelari, originariamente previste dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 ed oggi disciplinate dalle disposizioni in epigrafe, ovvero l'ipoteca ed il sequestro conservativo<sup>190</sup>.

La peculiarità di detti istituti è che gli stessi, pur essendo disciplinati nell'ambito delle sanzioni amministrative, costituiscono ormai strumenti aventi una “valenza generale”, ben

<sup>190</sup> Per un'approfondita ricostruzione, in chiave evolutiva, vd. Ingraio, *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472* in Riv. dir. trib., 2000, I, 45 e l'ampia bibliografia ivi citata. Per un'ampia ed articolata disamina delle diverse problematiche interpretative sottese all'art. 22 vd. Messina, *Commento all'art. 22* in AA. VV. (a cura di Moschetti – Tosi), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, 658; Falcone, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in AA.VV. (a cura di Tabet), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, 281 nonché, più recentemente, Vullo, *Commento all'art. 22, D. lgs. 472/1997* in AA. VV. (a cura di Consolo - Glendi), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 631. Per un'ampia ricostruzione degli istituti vd., per tutti, Messina, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997.

oltre l'ambito "angusto" della disciplina sanzionatoria, vuoi in ragione di taluni orientamenti giurisprudenziali in tal senso, vuoi per una espressa *voluta legis* che si sostanzia in un vero e proprio "favor" legislativo.

Il punto è, infatti, che il menzionato art. 22 dispone che *"in base all'atto di contestazione, al provvedimento d'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 d'ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, comma 1, e l'autorizzazione a procedere, per mezzo d'ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda"*.

Sin da subito, tanto in dottrina<sup>191</sup>, quanto nella giurisprudenza di merito, si è posto il problema se le misure cautelari *de qua* potessero essere richieste con esclusivo riferimento alle sanzioni amministrative irrogate (od ipoteticamente irrogabili in base al pvc), od anche al tributo: come appare evidente, il problema è tutt'altro che teorico in quanto l'accoglimento dell'una o dell'altra soluzioni ha conseguenze di notevole rilievo applicativo, quanto meno in termini quantitativi<sup>192</sup>.

Oggi tale questione è stata risolta in via legislativa in quanto l'art. 27, comma V, del menzionato D. L. 185/2008 dispone che le misure cautelari in questione si applicano *"anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi in base ai processi verbali di constatazione"* ed al successivo comma VI che *"dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell' [articolo 22](#)..."*<sup>193</sup>.

Peraltro, la Suprema Corte aveva già esteso la disciplina di cui all'art. 22 ai tributi in via interpretativa con una sentenza successiva alle suddette modifiche normative, ma relativa, *ratione temporis*, ad una fattispecie verificatasi in epoca precedente<sup>194</sup>.

<sup>191</sup> Per un'ampia ricostruzione del dibattito, nonché per i riferimenti bibliografici essenziali, vd., in particolare, Del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente* in Giust. Trib., 2007, 429 nonché Ingraio, *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizione dell'azione nel procedimento cautelare a favore del fisco* in Rass. Trib., 2006, 2165.

<sup>192</sup> Secondo un primo orientamento, le misure cautelari conservative previste dall'art. 22 possono avere ad oggetto, esclusivamente, la tutela del solo credito relativo all'ammontare delle sanzioni amministrative e non anche il credito per gli eventuali tributi evasi: si è, in particolare, evidenziato che non può dubitarsi che la corretta interpretazione logica dell'art. 22 *"conduca univocamente ad un risultato restrittivo del termine credito nel senso che deve necessariamente ed univocamente trattarsi del credito rinveniente dalle sanzioni amministrative applicabili"* (tra le tante, Comm. Trib. prov. di Bari Sez. X., 18 maggio 2006, n. 72 in Rass. Trib. 2006, 2149, con nota di Ingraio, *Presupposti processuali, ambito di applicazione ecc.*, op. cit. 2165 nonché Comm. Trib. di Genova, 15/11/2006, n. 369 in Rass. Trib., 2007, 12555, con nota di Biondo, *Sull'applicazione solamente ai crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22, D. Lgs. 472/1997*). In senso diametralmente opposto Comm. Trib. prov. Grosseto, 7/12/2007, in Riv. Giur. Trib., 2008, 359, con nota di Batistoni Ferrara, *Ambito di applicazione delle misure cautelari pro fisco*.

<sup>193</sup> Sul punto, oltre alla bibliografia già citata, vd. Ingraio – Lupi, *Misure cautelari nel D. Lgs. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni* in Dialoghi trib., 2009, 339.

<sup>194</sup> Cass. 28/01/2010, n. 1838.

Dovrebbero, quindi, ritenersi definitivamente superati quegli orientamenti, ad avviso di chi scrive del tutto condivisibili, in base ai quali non si poteva procedere alla richiesta di misure cautelari sulla base degli avvisi di accertamento, ma solamente dei processi verbali di constatazione.

Le novellate disposizioni, in particolare, sembrerebbero avere una portata particolarmente “ampia”: il suddetto comma VI, infatti, si esprime in termini di “*provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi*” e non, semplicemente, di “*avvisi di accertamento*”.

La questione è piuttosto delicata nel senso che ci si potrebbe domandare se possano essere richieste misure cautelari sulla base di provvedimenti impositivi che, nella sostanza, hanno la funzione di avvisi di accertamento e che, quindi, sono “piena espressione” del potere impositivo a prescindere dal *nomen iuris*.

A tale interrogativo è ragionevole fornire risposta affermativa.

La condivisibile ed approfondita prassi dell’Agenzia delle Entrate che è seguita alla novella del 2008 ha, a titolo esemplificativo, ritenuto che tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento debba, altresì, ricomprendersi l’atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati anche in compensazione: “*ciò in ragione della natura giuridica dell’atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata*”<sup>195</sup>.

La prassi amministrativa, quindi, “attinge a piene mani” dal pensiero del Supremo Collegio il quale, secondo un orientamento ormai consolidato, ritiene che siano qualificabili come avvisi di accertamento “*tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita*”<sup>196</sup> ed, in particolare, nella propria giurisprudenza maggiormente recente, equipara agli avvisi di accertamento gli avvisi di recupero di crediti d’imposta illegittimamente compensati<sup>197</sup>

Chiaramente, da ciò discende che il novero dei provvedimenti sulla base dei quali è possibile, per l’Agenzia, formulare la richiesta di applicazione delle misure cautelari è assai ampio: si pensi, ancora a titolo meramente esemplificativo, ai provvedimenti di revoca di agevolazioni fiscali. D’altro canto, questi ultimi, secondo il pensiero della Corte di Cassazione, “*pur avendo*

<sup>195</sup> Circ. 15/02/2010, n. 4/E, sulla quale vd., per un’ampia ed approfondita disamina, Glendi, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori* in Corr. Trib. 2010, 1337.

<sup>196</sup> Da ultima Cass. 15/06/2010, n. 14373 sulla quale vd., da ultimo, Carinci, *Dall’interpretazione estensiva dell’elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l’accertamento negativo nel processo tributari*, in Riv. dir. trib., 2010, II, 617.

<sup>197</sup> Cass. 22/03/2011, n. 6582

*funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario illegittimamente azzerato o ridotto...manifesta la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum al pari di un avviso di accertamento*<sup>198</sup>.

Discorso analogo dovrebbe riguardare gli avvisi di liquidazione in materia di imposte indirette con riferimento ai quali, tuttavia, occorre distinguere tra gli atti aventi una mera funzione "liquidatoria" (in base ai quali non sembrerebbe poter essere formulata istanza cautelare), da quelli espressione di un vero e proprio potere di accertamento<sup>199</sup>. La Corte di Cassazione, in particolare, distingue, nettamente, le ipotesi in cui l'avviso di liquidazione ha la funzione di atto con il quale l'Amministrazione pone in essere un mero calcolo del tributo, da quelle che sottendono l'esercizio di un vero e proprio potere impositivo. In particolare, la "linea di discriminazione" individuata dal Supremo Collegio è quella della "discrezionalità nell'esercizio di detto potere"<sup>200</sup>.

D'altro canto, oggi nel settore dell'imposta di registro si assiste, frequentemente, all'utilizzazione di avvisi di liquidazione mediante i quali vengono riqualificati, *de plano*, gli atti sottoposti a registrazione, vuoi come diretta applicazione dell'art. 20 del D. P. R. 131/1986<sup>201</sup>, vuoi in ragione dell'ormai consolidato principio del c.d. abuso del diritto<sup>202</sup>. In tali ipotesi è assolutamente ragionevole che gli avvisi di liquidazione, nella sostanza, abbiano la funzione di provvedimenti di accertamento e, come tali, siano idonei a fondare le misure cautelari.

Ad ulteriore conferma della natura sostanzialmente "accertativa" di avvisi di liquidazione di tale specie, giova menzionare il recente, nonché pregevole orientamento di talune Commissioni tributarie provinciali secondo le quali nell'ipotesi in cui con l'avviso di liquidazione vengano attuate delle riqualificazioni giuridiche fondate sull'abuso del diritto tale atto ha la funzione tipica dell'avviso di accertamento, e, quindi, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare le procedure previste dall'art. 37-bis, D. P. R. 600/1973<sup>203</sup>.

<sup>198</sup> Cass. 02/03/2009, n. 4965.

<sup>199</sup> Sul punto sia concesso rinviare a Montanari, *Commento sub art. 41, D. P. R. 131/1986* in AA. VV. (a cura di Marongiu), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 873 e ssgg, nonché ID, *La liquidazione nei diversi modelli di attuazione del tributo*, Bologna, 2010.

<sup>200</sup> Cass. 18/02/2009, n. 3863. D'altro canto, sempre a prescindere dal *nomen iuris* il Supremo Collegio ha equiparato ad un avviso di accertamento, un avviso di liquidazione per indebita detrazione Iva. Così Cass. 23/07/2009, n. 17202

<sup>201</sup> Sul quale vd., da ultimo, Nussi, *Commento sub art. 20, D. P. R. 131/1986* in AA. VV. (a cura di Marongiu), *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit.783

<sup>202</sup> Su tali profili vd., da ultimo, l'ampia ed autorevole trattazione di Fedele, *Assetti negoziali e forme di impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione* in Riv. dir. trib., 2010, I, 1093.

<sup>203</sup> Così Comm. Trib. prov. Milano, 21/02/2011, n. 54 in Corr. Trib., 2011, 1479, con commento di Tundo, *I giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'evasione*

Appare, in ultima istanza, intuitivo e consequenziale al ragionamento sin qui seguito che, al fine della richiesta di applicazione delle misure cautelari, non possano essere ricondotti nell'alveo dei provvedimenti di accertamento, nemmeno in senso lato, tutti quegli atti amministrativi (si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle diverse tipologie di comunicazioni e di "avvisi bonari"<sup>204</sup> che non sono espressione immediata e diretta dell'esercizio di potere impositivo) con i quali l'amministrazione finanziaria "porta a conoscenza" del destinatario degli stessi una pretesa ancora in via di formazione e meramente ipotetica.

### III - segue: i presupposti applicativi ed il contenuto della istanza

Una volta chiarito, seppur in termini essenziali, l'ambito applicativo dell'art. 22, si tratta ora di entrare nel "cuore" di tale disciplina, analizzando i presupposti applicativi della medesima, ovvero il *fumus boni iuris* ed il "*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*" (cioè il c.d. *periculum in mora*).

Giova, preliminarmente, menzionare che la già citata novella del 2008 non ha modificato tali requisiti, ma è interessante notare che gli stessi (in particolare il *periculum in mora*) sono stati oggetto di una attenta giurisprudenza di merito che ha contribuito, in maniera significativa, a delinearne i profili essenziali, con un approccio a volte casistico che, tuttavia, permette di enucleare taluni principi fondamentali. E', quindi, possibile riportare una casistica giurisprudenziale particolarmente significativa ed attenta a coniugare le già menzionate esigenze di tutela dell'interesse fiscale con le altrettanto fondamentali garanzie del contribuente.

Quanto al c.d. *fumus boni iuris*, trattasi, come è noto, di requisito assai noto in diversi settori ed implica che la pretesa sia, quanto meno, "sostenibile".

Come si è osservato in dottrina, infatti, la sussistenza di tale requisito "impone una valutazione sommaria e prognostica (e, dunque, necessariamente provvisoria e rivedibile) del merito delle rettifiche che vengono prospettate e che sottintende, da parte del Giudice, una

<sup>204</sup> Non è, certamente, questa la sede per soffermarsi su tale problematica, ma è sufficiente ricordare che la Suprema Corte, in linea con il descritto orientamento, da un lato, ha ritenuto equiparabili agli avvisi di accertamento (e, quindi, impugnabili) gli inviti bonari al pagamento in tema di tributi locali, dall'altro, ha escluso la natura "provvedimento" degli inviti a fornire chiarimenti ex art. 36-bis, D. P. R. 600/1973. Così Cass. SS. UU, 24 luglio 2007, n. 16293 sulla quale vd. Coppa, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente* in Corr. Trib., 2007, 3692.

considerazione di probabilità e di verosimiglianza delle motivazioni degli atti sui quali si fonda la richiesta<sup>205</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, nella già citata circolare del 2010, pone in essere una distinzione a seconda che la richiesta di misure cautelari si fondi sul processo verbale di constatazione o sul provvedimento di accertamento. Nel primo caso, infatti, l'istanza dovrebbe contenere tutte le ragioni a sostegno della pretesa, mentre nel caso in cui sia già stato notificato il provvedimento impositivo l'Ufficio potrebbe limitarsi a rinviare a tale atto.

Pur essendo ragionevole ed opportuno distinguere tra le suddette due fattispecie, la posizione dell'Agenzia delle Entrate presta il fianco a talune obiezioni: in particolare, la giurisprudenza di merito è netta nel ritenere che il procedimento di cui all'art. 22 del D. Lgs. 472/1997 costituisce un processo autonomo che deve svolgersi secondo le regole ordinarie del rito tributario<sup>206</sup>.

Appare, infatti, ormai pacifico, sia in dottrina, sia nella giurisprudenza di merito che non è sufficiente che l'Ufficio richiedente la misura cautelare si limiti ad indicare "l'esistenza" del provvedimento a fondamento della propria pretesa: l'Agenzia, infatti, deve indicare, secondo le ordinarie regole in tema di onere probatorio, le ragioni, di fatto e di diritto, a sostegno della propria istanza con una motivazione completa e dettagliata<sup>207</sup>.

Quindi, analogamente alle ordinarie regole in tema di *onus probandi*, deve essere l'Agenzia delle Entrate a dimostrare quali siano gli elementi probatori idonei a fondare sia la "fondatezza" della pretesa, sia il timore di perdere la garanzia del proprio credito<sup>208</sup>.

Naturalmente, come anticipato, la motivazione della istanza cautelare dovrà essere ancor più rigorosa se fondata su di un processo verbale della Guardia di Finanza: quest'ultima, invero, si limita a "rilevare dei fatti" che devono essere, a loro volta, vagliati criticamente dall'Ufficio. D'altro canto, è evidente che se la notificazione del processo verbale fosse, *ex se*, sufficiente a legittimare l'adozione dei provvedimenti cautelari, ciò significherebbe che l'Agenzia delle Entrate potrebbe ottenere sequestri ed ipoteche, pressoché a propria discrezione, mediante la mera presentazione di un'istanza dall'esito facilmente prevedibile: il

<sup>205</sup> Dami, *Gli stringenti limiti alla concessione delle misure cautelari pro fisco* in Corr. Trib., 2010, 3929.

<sup>206</sup> Comm. Trib. prov. di Bologna, 10/10/1998, n. 1238 in Foro It., 1999, III, 35 nonché in Dir. prat. trib., 1999, III, 751 ed in Riv. giur. trib., 1999, 901, annotata da Ferrai, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22*.

<sup>207</sup> In tal senso, da ultima, Comm. Trib. prov. Genova, 28/01/2010, n. 28.

<sup>208</sup> Tra le tante, Comm. Trib. prov. di Pesaro, sez. I, 8 febbraio 2005, n. 51; Comm. Trib. prov. di Cosenza, sez. I, 5 novembre 2007, n. 431. E' "necessario dedurre e dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione che mettano a rischio il credito vantato dal Fisco". Così Comm. Trib. prov. di Bari, Sez. X., 18 maggio 2006, n. 72.

ché collide, irrimediabilmente, con i più elementari principi di civiltà giuridica. In altri termini, il *fumus* deve essere sempre valutato in concreto sulla base degli elementi forniti da chi vuol far valere la pretesa in giudizio (cioè l'Agenzie delle Entrate) e mai presunto sulla base della sola esistenza di un atto notificato<sup>209</sup>.

Più complesso ed articolato il discorso relativo al “*fondato timore di perdere la garanzia del credito*”.

Come è noto, il *periculum in mora* consiste nella possibilità che il contribuente si spogli dei propri beni rendendo, di fatto, inesigibile il credito dell'erario.

Secondo una ormai consolidata giurisprudenza di merito detto “pericolo” deve essere valutato sulla base di elementi oggettivi e non sulla scorta di mere illazioni o di ipotetici comportamenti futuri.

In particolare, è stata negata la sussistenza del *periculum in mora* a fronte di “*astratti indici di futura insolvibilità da parte del sequestrando, elementi supposti senza la riprova di comportamenti intenzionali del debitore volti a sottrarre i beni immobili alla generica garanzia creditoria delle pretese erariali*”<sup>210</sup>.

Per la sussistenza di tale requisito, infatti, occorre che “*ricorrano univoche indicazioni o ragionevoli sospetti di disinvestimento o di sottrazioni, o che siano fornite prove di rilevanti indebitamenti con conseguente logica previsione di insolvenza dell'obbligato*”<sup>211</sup>.

In altri termini, il *periculum in mora* deve essere “*rapportato...a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla generica garanzia creditoria*”<sup>212</sup>.

Sempre nel solco di tale orientamento, il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, viene ricollegato “*all'esistenza di una condotta del contribuente (processuale o extra processuale) che renda verosimile la eventualità di un depauperamento del patrimonio o l'intento di occultarlo.... Deve trattarsi di una volontà che si sia già manifestata, nel senso che si siano in concreto riscontrati elementi che*

<sup>209</sup> Parte della giurisprudenza di merito ritiene, addirittura, in maniera eccessivamente prudente e non condivisibile, che “*il verbale cui fa riferimento l'art. 22, comma 1, del D. Lgs. 472/97 sembra essere il processo verbale di accesso, ispezione e verifica, previsto dal comma 6, art. 52 del D.P.R. 633/72, che prevede l'intervento di funzionari del Ministero, assegnati ad uffici dotati di capacità impositiva, mentre la Guardia di Finanza ha un ruolo di cooperazione con detti Uffici*”, in quanto le segnalazioni della Guardia di Finanza “*possono essere in tutto o in parte disattese dagli Uffici che sono gli unici titolari del potere di imposizione*”. Così Comm. Trib. prov. di Nuoro, 22/11/2001, n. 276 in Riv. dir. Trib., 2004, II, 136 con nota di Batocchi, *Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997* il quale critica, decisamente e condivisibilmente, l'esclusione del PVC della Guardia di finanza dal novero dei provvedimenti su cui è possibile fondare la richiesta di misure cautelari.

<sup>210</sup> Comm. Trib. prov. di Chieti, sez. V, 22 giugno 2007, n. 150.

<sup>211</sup> Comm. Trib. prov. di Ragusa, sez. I., 11 luglio 2006, n. 138

<sup>212</sup> Comm. Trib. prov. di Matera, sez. I, 17 settembre 2002, n. 141 nonché, più recentemente, CTP Lecce, 21/06/2010, n. 326

*possano far supporre che il contribuente è o sarà incline a comportamenti diretti ad occultare o monetizzare il patrimonio per sottrarlo alla garanzia dei propri debiti*<sup>213</sup>.

Non basta quindi l'esistenza di una situazione patrimoniale critica per ritenere verosimile il rischio di siffatti comportamenti.

D'altro canto, appare assolutamente condivisibile quanto emerge nella prassi, tanto della stessa Agenzia delle Entrate, tanto della Guardia di Finanza.

Quest'ultima, in particolare, ha espressamente stabilito che, al fine della sussistenza del *periculum* "il pericolo per la riscossione, deve essere attuale e non solo potenziale" e che devono essere valutati comportamenti del contribuente "anche nella fase successiva alla conclusione del controllo, che lascino presumere l'intento di rendersi insolvente"<sup>214</sup>.

Altrettanto equilibrata pare la posizione della Agenzia delle Entrate<sup>215</sup> la quale ha ritenuto che il requisito del *periculum* può ritenersi fondato laddove sussistano, congiuntamente, due specifiche circostanze: "in ipotesi di notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, al predetto elemento statico *deve affiancarsi, ai fini del requisito del periculum in mora, l'ulteriore elemento dinamico rappresentato dal comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo, desumibile da ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio*".

In conclusione, non è in alcun modo sufficiente, al fine della sussistenza del requisito in questione, una mera valutazione circa la proporzionalità del patrimonio (o della capacità reddituale) del contribuente e la consistenza dell'ipotetico debito tributario di quest'ultimo<sup>216</sup>:

<sup>213</sup> Comm. Trib. prov. di Ferrara, 13/02/2008, n. 11.

<sup>214</sup> Circolare del Comando generale n. 104496, 7 aprile 2010 per un commento alla quale vd. Damiani, *Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria* in Corr. Trib., 2010, 1821. In giurisprudenza si è, ancora, evidenziato che "non vale ad integrare il requisito del *periculum in mora* occorrente per l'autorizzazione del sequestro conservativo o dell'ipoteca previsti dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la generica menzione, da parte dell'Ufficio finanziario, dell'entità dell'obbligazione tributaria, della morosità pregressa del contribuente, del suo inadempimento ad altre iscrizioni a ruolo e dell'inottemperanza nel versamento dei ratei di una dichiarazione integrativa, essendo necessari concreti elementi che provino l'esistenza di specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio". Comm. Trib. prov. di Genova, 15/11/2006, n. 369 cit. Conforme Comm. Trib. prov. di Ancona, 28/09/2000, n. 476 in Rass. Trib., 2001, 1726.

<sup>215</sup> Circ. 15/02/2010, n. 4/E, cit. In tale circolare vengono individuati, a titolo esemplificativo, taluni elementi ritenuti rilevanti al fine della sussistenza del *periculum*. Vi si legge, infatti, che "tra i sicuri indici di pericolo per la riscossione devono essere considerate le cessioni di beni o diritti che siano state effettuate in epoca recente, tali da far ritenere che si sia in presenza di un tentativo di sottrarsi all'adempimento dell'obbligo tributario, comportamento, quest'ultimo, suscettibile di assumere rilevanza penale al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Anche operazioni sul capitale sociale o che su questo hanno riflessi, quali conferimenti di azienda o rami di azienda, fusioni o scissioni, possono essere indicative di un processo di annacquamento del patrimonio".

<sup>216</sup> Si è, ancora, osservato in giurisprudenza che il Giudice tributario deve fondare la propria decisione su una valutazione basata su un prudente ampliamento del concetto di perdita di garanzia del credito, temperato da considerazioni determinate da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del contribuente, in rapporto proporzionale all'ammontare dell'obbligazione tributaria, e da elementi soggettivi, riguardanti il reddito del debitore nella contingente situazione finanziaria. Così Comm. Trib. prov. di Rovigo, 16/05/2000, n. 88, in Il fisco, 2001, 5950, nonché Comm. Trib. prov. di Aosta, 26/02/2007, n. 1.

quindi, la mera carenza di mezzi patrimoniali del debitore non può essere *ex se* sufficiente al fine della concessione delle misure cautelari in oggetto<sup>217</sup>.

In ultima analisi, ma non certo per ordine di importanza, talune sentenze, in maniera forse semplicistica, ritengono che sia, comunque, da escludersi il requisito del *periculum* laddove la composizione del patrimonio del debitore sia prevalentemente di natura immobiliare: ciò in quanto, in buona sostanza, il contribuente non potrebbe “disfarsi” rapidamente dei propri beni<sup>218</sup>.

E' condivisibile l'opinione di chi ritiene<sup>219</sup> che, in realtà, tale affermazione sia da valutare caso per caso e che, soprattutto, nel caso di patrimoni di natura immobiliare, l'istanza di misure cautelari debba contenere una motivazione particolarmente qualificata ed esaustiva.

Giova, infine, evidenziare una rinnovata ed auspicata sensibilità dell'Agenzia delle Entrate la quale, nella più volte menzionata circolare del 2010, ritiene che nella valutazione della sussistenza o meno del *periculum* occorre tenere in considerazione, da un lato, l'interesse fiscale ma, dall'altro, anche i danni che le misure cautelari potrebbero provocare al contribuente.

#### **IV –segue: taluni profili procedimentali e processuali controversi**

Giunti a tale punto della trattazione, appare opportuno evidenziare taluni profili “procedimentali” e processuali che presentano varie incertezze interpretative, ovvero sono stati oggetto di recenti interventi normativi.

Una prima importante novità legislativa riguarda i poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate dall'art. 15, comma 8-bis, del D.L. n. 78/2009.

Tale norma, infatti, modificando il I° comma dell'art. 22, ha disposto che ai fini delle misure cautelari ivi previste, sequestri conservativi ed iscrizioni ipotecarie, “*l'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui agli artt. 32, primo comma, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modifiche, e 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche*”.

Le disposizioni in commento sono di notevole rilievo applicativo in quanto consentono all'Agenzia delle Entrate di utilizzare poteri tipicamente accertativi “*al fine*” della richiesta

<sup>217</sup> Così, ancora, Comm. Trib. prov. di Salerno, 31/01/2001, n. 231 in Riv. giur. Trib., 2002, 74, con nota di Vullo, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale*.

<sup>218</sup> Comm. Trib. prov. di Treviso, 12/08/2009, n. 70, citata da Dami, op. cit. 2930.

<sup>219</sup> Dami, op. loc. cit., 2931

delle misure cautelari. In base alle suddette disposizioni, infatti, l’Agenzia delle Entrate, previa autorizzazione del Direttore centrale dell’accertamento o del Direttore regionale dell’Agenzia, può chiedere alle banche, alle Poste Italiane s.p.a., agli intermediari finanziari e ad altri enti ivi specificati, “dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi”.

Tali poteri, quindi, si inseriscono in un contesto ben diverso da quello che gli è proprio, ovvero quello della attività istruttoria ai fini dell’accertamento del tributo. L’utilizzazione di tali poteri istruttori, infatti, avrà una duplice valenza e finalità: da un lato, quella di verificare la consistenza patrimoniale ed identificare le disponibilità finanziarie del contribuente sulle quali chiedere l’autorizzazione ai sequestri e, dall’altro, di valutare, al fine della sussistenza del *periculum*, se il medesimo abbia posto in essere dismissioni patrimoniali significative e “sospette”.

In altri termini, il potere attribuito alla Agenzia delle Entrate è fortemente “delimitato” ed esercitabile, esclusivamente, nell’alveo dei procedimenti cautelari. Sorge, infatti, spontaneo il “parallelismo” con i medesimi poteri attribuiti recentemente agli agenti della riscossione, anch’essi “delimitati” e funzionali alla ricerca di beni sui quali procedere coattivamente<sup>220</sup>.

E’ appena il caso di osservare che, evidentemente, nella fattispecie concreta un ruolo fondamentale sarà ricoperto da regime delle autorizzazioni. L’ esperimento delle indagini bancarie “a fini cautelari”, infatti, dovrà essere oggetto di una autorizzazione congruamente motivata in tal senso: il contenuto della stessa, infatti, dovrà essere ben diverso rispetto a quello ordinario e nello stesso dovrà essere chiaramente individuata la finalità, cautelare, per cui è richiesta la medesima.

La recente novella, invece, non ha risolto un dubbio che continua a trovare soluzioni opposte in giurisprudenza, ovvero se la richiesta di misure cautelari implichi o meno la notificazione del processo verbale<sup>221</sup> o sia sufficiente la semplice “consegna” dello stesso.

Ad onor del vero, la disposizione sembrerebbe abbastanza chiara nello stabilire che la richiesta in questione può essere fatta alla Commissione Tributaria dopo la notifica dell’atto

<sup>220</sup> Sul punto vd. Montanari – Lupi, op. cit., 62 e seguenti.

<sup>221</sup> Chiaramente il problema non si porrà per l’avviso di accertamento, il quale deve, comunque, essere notificato per spiegare i propri effetti.

stesso, e non della mera consegna. Nonostante i già citati orientamenti contrastanti<sup>222</sup>, i medesimi, oggi, perdono d'interesse in quanto l'Agenzia delle Entrate, nella più volte citata circolare del 4/E del 2010 ha definitivamente chiarito che il processo verbale deve essere ritualmente notificato ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. 600 del 1973, ovvero ai sensi dell'articolo 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890.

In ultima analisi, merita qualche cenno uno specifico profilo processuale risolto, recentemente, dalla Suprema Corte, ovvero se le parti abbiano, sempre e comunque, il diritto di partecipare all'udienza innanzi alla Commissione Tributaria o se sia necessaria una apposita istanza di fissazione di pubblica udienza.

La Suprema Corte<sup>223</sup> ha a riguardo evidenziato che *“con riguardo al procedimento di autorizzazione del sequestro conservativo, benché l'art 22 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.472 prescriva espressamente la previa audizione della parti solo in relazione alla decisione del collegio in esito a reclamo avverso il decreto presidenziale emesso "inaudita altera parte", detta audizione deve aver luogo anche nell'ipotesi ordinaria in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta all'attenzione del collegio, essendo la mancanza di una esplicita prescrizione frutto di una imperfetta formulazione legislativa agevolmente colmabile in funzione sistematica e sulla base della previsione di cui all'art 47, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, recante la disciplina generale in materia di procedimento cautelare tributario”*.

L'orientamento della Corte è assolutamente ineccepibile e si pone perfettamente in linea con i principi che regolano tutti i procedimenti cautelari nei quali le parti hanno il diritto di essere sentite, pur trattandosi, tecnicamente, di udienze in camera di consiglio e non di pubbliche udienze.

## **VI – Sospensione dei rimborsi Iva, fermo amministrativo e sospensione dei pagamenti ex art. 23, D. Lgs. 472/1997: recenti orientamenti della Corte di Cassazione**

Gli “strumenti cautelari” in epigrafe sono, alla stregua della richiesta di sequestri ed ipoteche ex art. 22, particolarmente utilizzati dall'Amministrazione finanziaria in quanto di notevole utilità *pro fisco*.

<sup>222</sup> Sul punto vd., in particolare, Muleo, op. loc. cit. 594, nonché Glendi, *La nuova disciplina...*, op. cit., 1342

<sup>223</sup> Cass. 19/03/2008, n. 7342

Al di là dei singoli istituti, ben noti ed ampiamente studiati in dottrina, ciò che assume, oggi, una notevolissima importanza è il rapporto intercorrente tra i medesimi, in quanto taluni recenti e “rivoluzionari” orientamenti della Suprema Corte hanno mutato, sensibilmente, talune convinzioni che sembravano ormai consolidate nella prassi applicativa.

Prendendo le mosse dalla cosiddetta sospensione dei rimborsi Iva, l’art. 38-*bis* del D. P. R. 633/1972, come è noto, dispone, testualmente, che “*quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui all' [articolo 4, primo comma, n. 5\), del decreto-legge 10-7-1982, n. 429 convertito, con modificazioni, dalla legge 7-8-1982, n. 516, l'esecuzione dei rimborsi prevista nei commi precedenti è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell' imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale](#)*”.

La norma in questione ha, evidentemente, una chiara funzione cautelare a favore dell’Amministrazione finanziaria ed ha dato vita a talune “spinose” questioni interpretative tutt’altro che definitivamente sopite sulle quali, tuttavia, sono da menzionare importanti (nonché recenti e contrastanti) sentenze del Supremo Collegio.

Tradizionalmente, infatti, una delle questioni di maggior rilievo applicativo è stata, da sempre, quella dei rapporti tra l’istituto in questione ed il cosiddetto fermo amministrativo disciplinato dall’art.69, R. D. 2440/1923<sup>224</sup>, il quale dispone che “qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo”.

Non è certo questa la sede per soffermarsi approfonditamente sugli istituti in questione<sup>225</sup>, sui quali sono già state scritte pagine importanti, ma ciò che conta è capire, per l’appunto, in quale rapporto si pongano tra loro, posto che tutti e due (nonché l’art. 23, D. Lgs. 472/1997, sul quale ci si soffermerà tra breve) costituiscono, usando le parole del Consiglio di Stato, “*provvedimenti di autotutela cautelare, che consente all'amministrazione di paralizzare le pretese creditorie del privato*”<sup>226</sup>.

La Suprema Corte, sino a poco tempo addietro, sembrava avere, definitivamente, stabilito, in maniera inequivocabile e senza indugi, che l’art. 38 *bis*, prevedendo un’ipotesi di sospensione

<sup>224</sup> Per ampi riferimenti bibliografici vd. Trivellin, *Commento all'art. 23 in AA. VV.* (a cura di Moschetti – Tosi), op. cit.725, nonché, da ultimi, Ferroni – Nardi, *Il fermo amministrativo. Limiti e problematiche del fermo amministrativo ex art. 69. R. D. 2440/1923* in *Giur. Merito*, 2010, 2655

<sup>225</sup> Per una interessante disamina vd., da ultimi, Covino – Pacieri – Lupi, *Sospensione dei rimborsi Iva: azioni cautelari del fisco e tutela del contribuente* in *Dialoghi Trib.*, 2010, 677.

<sup>226</sup> Tra le tante, Cons. di Stato, sez. IV, 4/09/2007, n. 4625.

dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, assicura una specifica garanzia a favore dell'Amministrazione precludendo, al tempo stesso, l'applicazione, a tali rimborsi, dell'istituto del fermo amministrativo, di cui al R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69: infatti, l'art. 38 assicura “una forma sufficiente di tutela alle ragioni fiscali”<sup>227</sup>. Secondo la Corte, in particolare, il legislatore “ha inteso implicitamente escludere che la disciplina del fermo amministrativo possa applicarsi all'ipotesi di rimborso dei crediti d'iva, rilevandosi in proposito che, altrimenti, la previsione dell'art. 38 bis cit. sarebbe sostanzialmente priva di utilità”<sup>228</sup>.

Recentemente, tuttavia, la Suprema Corte<sup>229</sup> ha mutato, radicalmente, orientamento con una pronuncia che apre, nuovamente, i suddetti interrogativi e che, con ogni probabilità, dovrà approdare alle Sezioni Unite.

Secondo i Giudici di Legittimità, infatti, occorre distinguere, nettamente, tra la funzione di garanzia ex art. 38 bis e quella in materia di fermo amministrativo: il primo, infatti, “*garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dal citato art. 69, garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione*”. Con particolare riferimento all'art. 69, poi, la Suprema Corte richiama un proprio specifico precedente<sup>230</sup> secondo cui “*il c.d. fermo amministrativo) previsto dal R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69, 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.. Ne consegue che deve ritenersi legittimo il diniego di rimborso di IVA da parte dell'amministrazione*

<sup>227</sup> Tra le tante, Cass. 20 dicembre 2006, sent. n. 27265, nonché Cass. 26/04/2004 in Riv. giur. Trib., 2004, 1033, con nota adesiva di Grassotti, *La specialità della norma sui rimborsi esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*. Il principio, peraltro, è talmente pacifico nella giurisprudenza di Legittimità che, ancor più recentemente, il Supremo Collegio ha “liquidato” la suddetta questione interpretativa con una “mera ordinanza” in cui ha rinviato ai propri precedenti conformi (Cass., I° Luglio 2009, Ord. n. 15424), dandoli come per “scontati”. In tale ordinanza si legge, infatti, che “questa Corte ha...reiteratamente affermato che, in tema di rimborsi IVA, l'art. 38-bis d.p.r. 633/1972 - prevedendo, accanto alla sospensione dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, un articolato sistema di garanzie tese a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente - introduce una specifica garanzia a favore dell'Amministrazione e preclude, pertanto, l'applicazione a detti rimborsi dell'istituto del fermo amministrativo

<sup>228</sup> Cass. 26 aprile 2004, sent. n. 7952

<sup>229</sup> Cass. 05/05/2011, n. 9853.

<sup>230</sup> Cass. 05/03/2004, n. 4567, cit.

*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".*

Chiaramente, i principi recentemente enunciati dal Supremo Collegio “pongono in crisi” un sistema che sembrava ormai consolidato anche se, nella prassi, sovente l'amministrazione finanziaria applica l'istituto del fermo amministrativo anche in materia di rimborsi Iva (con l'avallo, oggi, anche della Giurisprudenza di legittimità).

Ma l'orientamento giurisprudenziale più innovativo che si sta formando – e che, peraltro, ad avviso di chi scrive, non è stato oggetto di sufficiente attenzione in dottrina – è quello che riguarda i rapporti tra la disciplina della sospensione dei rimborsi Iva e quella contenuta nel già menzionato art. 23, D. Lgs. 472/1997.

Tale norma, come è noto, dispone che *“nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo”*. La disposizione aggiunge, poi, che in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

Secondo un recente orientamento della Suprema Corte, l'art. 23, D. Lgs. 472/1997 avrebbe, nella sostanza, abrogato implicitamente l'art. 38-bis: infatti, *“per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, il [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23](#), dev'essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento..... Trattandosi di norma successiva a quella di cui all'art. 38 bis, avente rango non inferiore ed identica funzione cautelare di quella che limitava il blocco dei rimborsi su cauzione alla sola ipotesi di specifici reati, deve perciò concludersi per l'abrogazione implicita di quest'ultima”*<sup>231</sup>. Continuano i Giudici di legittimità affermando che *“per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, il [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23](#), dev'essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento, concedendo all'Amministrazione la facoltà di sospenderne l'esecuzione per il solo fatto dell'avvenuta emissione di un atto di contestazione o d'irrogazione di sanzioni”*<sup>232</sup>.

<sup>231</sup> Cass. 14/07/2010, n. 16535

<sup>232</sup> Su tali problematiche vd., Varesano – Lupi – Stevanato – Ingraio, *Sospensione dei rimborsi iva, carichi pendenti, compensazione e tutela giurisdizionale* in Dialoghi trib., 2009, 548, i quali commentano, con nota critica, una sentenza di merito che aveva ritenuto applicabile. In particolare, secondo Varesano, “le peculiarità dei rimborsi IVA, connesse a garantire la neutralità del tributo, comportano specifiche disposizioni, di cui al suddetto art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 che si collocano, a ben vedere, in un apporto di specialità rispetto a tutte le altre norme generali che prevedono forme cautelari a beneficio dell'Amministrazione,

La posizione della Suprema Corte è fondata, evidentemente, su di una strenua e non celata necessità di salvaguardia dell'interesse fiscale, tanto più che, in ulteriore passo della sentenza si legge che la posizione della Corte stessa è dettata da *“una maggior tutela della collettività e dell'Amministrazione da cui è rappresentata, che a fronte di una richiesta di rimborso non ha soltanto l'interesse a recuperare gli eventuali pagamenti non dovuti, ma anche quello a non effettuare inutili anticipazioni, potendo da esse derivare dei pregiudizi non completamente scongiurati dal sistema di garanzie di cui all'art. 38 bis”*.

Alla luce di quanto precede, ovvero di un orientamento giurisprudenziale particolarmente orientato alla salvaguardia dell'interesse fiscale piuttosto che alle garanzie del contribuente, è davvero auspicabile che le misure ablatorie in questione vengano utilizzate con estrema attenzione e prudenza.

I segnali dati dall'Agenzia delle entrate in tal senso sono incoraggianti, non fosse altro per il fatto che nella già citata circolare 4/E del 2010, proprio con riferimento al fermo amministrativo, si legge che *“si tratta di uno strumento da utilizzare in maniera selettiva, vale a dire quando il suo impiego possa essere realmente efficace e motivato da specifiche ragioni”* e che *“si sottolinea nuovamente che, trattandosi di una misura che incide sulle disponibilità finanziarie del contribuente, a differenza delle misure cautelari richieste per via giurisdizionale che non impediscono il godimento dei beni cautelati, la sua applicazione non può prescindere da una valutazione dell'impatto sull'esercizio dell'attività economica del contribuente”*.