

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MODENA E REGGIO EMILIA

*Scuola di dottorato di ricerca in scienze giuridiche*

*La cultura giuridica europea dell'impresa e delle istituzioni*

**I PROVVEDIMENTI CAUTELARI  
DELLA RISCOSSIONE TRIBUTARIA**

Relatore: Chiar.mo Prof. Alessandro Turchi

Direttore e coordinatore: Chiar.mo Prof. Aljs Vignudelli

Tesi di:

Dario Augello

XXVI ciclo

## *Indice*

*Abstract*

*Sommario*

*Capitolo I – Cenni storico-evolutivi*

*Capitolo II – Natura dei provvedimenti cautelari della riscossione tributaria*

*Capitolo III – Tipologia dei provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria*

*Capitolo IV – Cognizione cautelare*

*Bibliografia degli autori*

## *Abstract*

*Nel periodo recente il legislatore ha rafforzato gli strumenti di tutela cautelare del debito d'imposta e per sanzioni, con lo scopo di contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione.*

*Peraltro l'attribuzione di maggiori e più incisivi poteri cautelari all'ufficio creditore e all'agente di riscossione avrebbe richiesto il riordino delle misure che proteggono il pagamento del tributo.*

*Nel sistema attuale coesistono misure cautelari giurisdizionali, le quali sono autorizzate dalle commissioni tributarie, e misure amministrative, che sono adottate dalla stessa amministrazione finanziaria ovvero dall'agente di riscossione.*

*Inoltre, secondo il diritto positivo, le cautele sono collocate in fasi diverse del procedimento d'imposizione tributaria e, più precisamente, nella fase dell'istruttoria, dell'accertamento o della riscossione.*

*Esse possono tutelare un credito non ancora accertato o provvisoriamente accertato e, in linea di principio, sono compatibili con l'esigibilità del debito d'imposta (e del debito sanzionatorio).*

*Con la presente opera si propone, dunque, di evidenziare i caratteri e le specifiche manifestazioni della potestà cautelare del credito erariale e, inoltre, i presupposti sostanziali relativi.*

*Sotto il profilo sistematico, le cautele tributarie esprimono carattere strumentale rispetto all'avviso di accertamento (o all'atto sanzionatorio), di cui tutelano, per la durata del procedimento amministrativo d'imposizione, gli effetti esecutivi futuri.*

**Parole chiave:** misura cautelare, strumentalità, atto principale, *fumus boni iuris*, *periculum in mora*, proporzionalità amministrativa

## *Sommario*

*pag.*

### *Capitolo I*

#### *Cenni storico-evolutivi*

1. Il *solve et repete* nel sistema tributario previgente. La sentenza della Corte costituzionale, 31.3.1961, n. 21 1
2. L'ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio nel sistema previgente di repressione delle violazioni finanziarie (art. 26 e art. 27, l. 7.1.1929, n. 4) 7
  - 2.1. La relazione dell'ipoteca e del sequestro conservativo tributario previgenti con le norme del processo cautelare civile 10
  - 2.2. Il parallelismo tra l'ipoteca e il sequestro conservativo tributario previgenti e le misure previste nel diritto penale a tutela del credito da reato 15
3. L'ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito tributario e sanzionatorio nell'ordinamento attuale (art. 22, d.lgs. 18.12.1997, n. 472) 18
4. La sospensione dei rimborsi d'imposta a tutela del credito sanzionatorio (art. 23, d.lgs. 18.12.1997, n. 472) e il fermo amministrativo del rimborso (art. 69, r.d. 18.11.1923, n. 2440) 24
5. L'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati nel sistema attuale della riscossione tributaria (art. 77 e art. 86, d.p.r. 29.9.1973, n. 602) 26

## *Capitolo II*

### *Natura dei provvedimenti cautelari della riscossione tributaria*

1. La ricerca sistematica dei provvedimenti tributari con struttura cautelare nell'insieme delle garanzie patrimoniali del credito fiscale. Premessa	36
2. (Segue). Potestà cautelare del fisco e potere di azione	39
3. (Segue). Potestà cautelare del fisco e autotutela amministrativa	45
4. La strumentalità rispetto a un atto principale, quale carattere univoco dei provvedimenti con struttura cautelare dell'esecuzione forzata	50
5. (Segue). La natura cautelare del sequestro amministrativo strumentale alla confisca nel diritto pubblico	56
6. Gli orientamenti della dottrina tributaria sulla configurabilità di provvedimenti con struttura cautelare del credito fiscale	59
7. La possibile esistenza di una relazione di strumentalità tra la misura cautelare del credito fiscale e l'atto principale con il quale è costituita l'obbligazione tributaria. Ipotesi	62
8. La tipologia dei provvedimenti principali costitutivi dell'obbligazione tributaria e della sanzione amministrativa pecuniaria	64

## *Capitolo III*

### *Tipologia dei provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria*

1. I provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria nella fase delle indagini	70
2. (Segue). L'efficacia della misura cautelare adottata nella fase delle indagini dopo la notifica del provvedimento principale cautelato	77
3. (Segue). L'inefficacia della misura cautelare adottata nella fase delle indagini per effetto della mancata notifica del provvedimento principale o per effetto della sentenza che accoglie il ricorso o per effetto del ritiro dell'atto impositivo da parte dell'ufficio	85
4. I provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria dopo la notifica dell'atto di imposizione	88

5. L'adozione di misure cautelari dopo l'iscrizione a ruolo o in presenza di un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo	95
5.1. I provvedimenti con struttura cautelare dell'esecuzione forzata tributaria nella fase di riscossione	100
6. L'adozione di meri strumenti conservativi della garanzia patrimoniale in presenza di un avviso di accertamento definitivo	103
7. Considerazioni finali sui caratteri del potere di azione e di autotutela cautelare dell'esecuzione forzata tributaria. La distinzione tra cautele tributarie giurisdizionali e amministrative. Tesi	108

### *Capitolo IV*

#### *Cognizione cautelare*

1. Le condizioni della potestà cautelare della riscossione tributaria	115
1.1. Il <i>fumus boni iuris</i>	118
1.2. (Segue). Il <i>periculum in mora</i>	122
2. Principio di proporzionalità e cautele amministrative	124
2.1. (Segue). Principio di proporzionalità e cautele giurisdizionali	133
3. La revoca e modifica delle cautele tributarie a causa del mutamento dei presupposti cautelari	134
4. L'impugnazione delle cautele tributarie. Il provvedimento cautelare definitivo e i limiti del giudicato	139

## *Capitolo I*

### *Cenni storico-evolutivi*

SOMMARIO: 1. Il *solve et repete* nel sistema tributario previgente. La sentenza della Corte costituzionale, 31.3.1961, n. 21. – 2. L’ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio nel sistema previgente di repressione delle violazioni finanziarie (art. 26 e art. 27, l. 7.1.1929, n. 4). – 2.1. La relazione dell’ipoteca e del sequestro conservativo tributario previgenti con le norme del processo cautelare civile. – 2.2. Il parallelismo tra l’ipoteca e il sequestro conservativo tributario previgenti e le misure previste nel diritto penale a tutela del credito da reato. – 3. L’ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito tributario e sanzionatorio nell’ordinamento attuale (art. 22, d.lgs. 18.12.1997, n. 472). – 4. La sospensione dei rimborsi d’imposta a tutela del credito sanzionatorio (art. 23, d.lgs. 18.12.1997, n. 472) e il fermo amministrativo del rimborso (art. 69, r.d. 18.11.1923, n. 2440). – 5. L’ipoteca e il fermo di beni mobili registrati nel sistema attuale della riscossione tributaria (art. 77 e art. 86, d.p.r. 29.9.1973, n. 602).

*1. Il solve et repete nel sistema tributario previgente. La sentenza della Corte costituzionale, 31.3.1961, n. 21*

L’art. 6 della legge abolitrice del contenzioso amministrativo stabiliva che «*in ogni controversia d'imposte gli atti d'opposizione per essere ammissibili in giudizio dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta*»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 6, all. E, legge 20 marzo 1865, n. 2243 (l. ab. cont.). Sul *solve et repete* si vedano L. MORTARA, *Commentario del Codice e delle Leggi di procedura Civile, Vol. I, Teoria e sistema della giurisdizione civile*<sup>4</sup>, Milano, 1923, 327 ss.; A.D. GIANNINI *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 281 ss.; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937, 302 ss.; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>1</sup>, Milano,

La norma, definita quale *solve et repete*, era enunciata anche nelle principali leggi tributarie e subordinava al pagamento integrale del tributo la possibilità per il contribuente di adire il giudice ordinario<sup>2</sup>.

Invece l'art. 6, l. ab. cont. non comportava l'obbligo di previo pagamento della sanzione amministrativa<sup>3</sup>.

L'onere di previo pagamento del tributo era in vigore fino al 1961, quando la Corte costituzionale ne stabilì la contrarietà al principio di eguaglianza e al diritto di difesa<sup>4</sup>.

Il *solve et repete* era uno strumento coercitivo del pagamento del tributo. Secondo la dottrina la *ratio* dell'art. 6, l. ab. cont. sarebbe «l'esigenza di assicurare la pronta riscossione dei tributi» anche attraverso «la rimozione delle opposizioni che allontanano la pronta riscossione medesima»<sup>5</sup>.

Invece, secondo i primi studi sistematici l'art. 6, l. ab. cont. indicherebbe un criterio di riparto della competenza giurisdizionale.

In specie, l'obbligo di previo pagamento dell'imposta sarebbe connesso alla disposizione dell'art. 4, l. ab. cont., secondo la quale il giudice civile non aveva competenza a pronunciarsi sulla legittimità dell'atto amministra-

---

1942, 151 ss.; B. GRIZIOTTI, *Per la riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1951, I, 203 ss.; G.A. MICHELI, «*Solve et repete*» e prova «*prima facie*», in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1941, 55 ss.; ID., *Ancora sul «solve et repete» e prova «prima facie»*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1950, II, 39 ss.; ID., *Presupposti costituzionali del «solve et repete»?*, in *Studi Parmensi*, Milano, 1951, 231 ss.; ID., *In tema di costituzionalità del solve et repete*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1960, II, 169 ss.; ID., *Considerazioni sulla incostituzionalità del «solve et repete»*, in *Giur. cost.*, 1961, 1183 ss.; C. MAGNANI, *Incostituzionalità del solve et repete*, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II, 153 ss.; F. MAFFEZZONI, *Motivi e limiti di efficacia della abolizione del «solve et repete»*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 641 ss.; L. NAPOLITANO, *Illegittimità costituzionale del solve et repete*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1961, II, 212 ss.; L. MONTESANO, *Solve et repete tributario e accertamento dell'incostituzionalità derivata*, in *Giur. cost.*, 1961, 1193 ss.; V. CRISAFULLI, *In tema di questioni consequenziali alla pronuncia di illegittimità costituzionale di un principio generale*, in *Giur. cost.*, 1961, 1374 ss.; G. TREVES, *Exit solve et repete*, in *Giur. cost.*, 1961, 139 ss.; C. ESPOSITO, *Considerazioni sulla morte del solve et repete*, in *Giur. cost.*, 1961, 142 ss.; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Milano, 2002, 361 ss.

<sup>2</sup> Si veda, per il *solve et repete* nelle leggi tributarie, *Giur. imp.*, 1961, 159, nt. 1.

<sup>3</sup> Cfr. L. RASTELLO, *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959, 168-169.

<sup>4</sup> Sent. 31 marzo 1961, n. 21, in *Giur. cost.*, 1961, 138.

<sup>5</sup> Così G.A. MICHELI, *Presupposti costituzionali ...*, cit., 237 e in senso analogo M. PUGLIESE, *op. cit.*, 303. L'orientamento era condiviso dalla giurisprudenza di Cassazione: si veda, per tutte, Cass., sent., sez. un., 7 maggio 1948, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, II, 154 ss.

tivo, modificandolo o revocandolo, ma poteva (solo) sindacare gli effetti che il provvedimento produceva nel caso concreto<sup>6</sup>. Pertanto, poiché il tribunale ordinario non era competente ad accertare i vizi del provvedimento, il privato poteva impugnare il provvedimento davanti al giudice civile solo per denunciare la lesione di un diritto soggettivo, a causa del pagamento illegittimo.

Sotto questo profilo il *solve et repete* tributario sarebbe una norma di competenza, ovverosia «un completamento logico delle limitazioni stabilite dalla legge all'esercizio del sindacato giurisdizionale ordinario sopra gli atti della funzione governativa»<sup>7</sup>.

Inoltre l'esistenza del *solve et repete* sarebbe il corollario della distinzione tra interessi legittimi e diritti soggettivi e, logicamente, esso si applicherebbe alla giurisdizione ordinaria<sup>8</sup>.

In sostanza, per effetto del *solve et repete*, il giudice ordinario era competente solo per la lite di rimborso conseguente al pagamento di un debito d'imposta illegittimo (lite su diritto soggettivo)<sup>9</sup>.

Invece secondo altra autorevole dottrina l'art. 6, l. ab. cont. stabilirebbe un semplice presupposto processuale, concettualmente distinto dal principio di esecutorietà dell'atto amministrativo e indipendente dai criteri di riparto della giurisdizione<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> L. MORTARA, *op. cit.*, 327-328.

<sup>7</sup> L. MORTARA, *op. cit.*, 332-333.

<sup>8</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>1</sup>, cit., 151 ss.

<sup>9</sup> Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>1</sup>, cit., 157 ss. La distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi, quale criterio di riparto della competenza, determinava anche l'ambito di applicazione del *solve et repete*: ad esso sarebbero soggette non tutte le controversie in materia d'imposta, come recita l'art. 6, l. ab. cont., ma solo quelle in cui non fosse già configurabile, prima del pagamento illegittimo, un diritto perfetto. Sarebbero quindi escluse, oltre le controversie su imposte suppletive – come espressamente stabilito dall'art. 6, cit. – anche le liti relative all'esecuzione, quelle relative ai privilegi e quelle promosse dalla finanza per l'accertamento del proprio credito. Peraltro, la teoria secondo cui il *solve et repete* sarebbe espressione del riparto di giurisdizione fu abbandonata, dopo che il legislatore (nel 1942) estese l'obbligo di previo pagamento al giudizio davanti alla giurisdizione amministrativa speciale (commissioni) (cfr. art. 4, regio decreto legge 5 marzo 1942, n. 168, convertito. Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>5</sup>, cit., 616 e nt. 2; ID., *Diritto processuale tributario*<sup>3</sup>, Milano, 1954, LIV ss.).

<sup>10</sup> Si vedano, nel senso che il *solve et repete* costituirebbe un presupposto processuale, A.D. GIANNINI *op. cit.*, 281 ss.; G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*<sup>3</sup>: *le azioni, il processo di cognizione*, Napoli, 1923, 622-623; E. BETTI, *Diritto processuale civi-*

Secondo questa tesi l'art. 4, l. ab. cont., il quale vieterebbe al giudice ordinario di revocare o modificare l'atto amministrativo, non impedirebbe al giudice di accertare l'illegittimità dell'imposizione, quantunque il pagamento non fosse ancora avvenuto e non fosse quindi configurabile un diritto soggettivo al rimborso<sup>11</sup>. Per questa ragione il *solve et repete* sarebbe un mero strumento coercitivo del pagamento dell'imposta<sup>12</sup>.

La dottrina prevalente era concorde nel criticare il *solve et repete* sotto il profilo del diritto di difesa, poiché l'onere relativo costituirebbe un sacrificio imposto a una sola delle parti (il contribuente): evidentemente, il *solve et repete* costituiva un privilegio dell'amministrazione finanziaria<sup>13</sup>.

Nondimeno taluni apprezzavano l'utilità del *solve et repete*, avuto riguardo all'efficienza della riscossione tributaria, e sostenevano, però, che l'onere di previo pagamento del debito d'imposta meritasse di essere disapplicato nei casi di palese infondatezza della pretesa tributaria<sup>14</sup>.

Questa stessa linea equitativa era diffusa in giurisprudenza: secondo la Cassazione il *solve et repete* non sarebbe applicabile in caso di infondatezza della pretesa fiscale «*ictu oculi*» o «*prima facie*», qualora, per esempio, fosse manifesto che il soggetto era estraneo al rapporto d'imposta<sup>15</sup>.

---

*le italiano*<sup>2</sup>, Roma, 1936, 147. Sull'estraneità al principio di esecutorietà dell'atto amministrativo, su tutti, G.A. MICHELI, *Considerazioni ...*, cit., 1185.

<sup>11</sup> Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, 259-260.

<sup>12</sup> Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 260.

<sup>13</sup> Si vedano G.A. MICHELI, *Presupposti costituzionali ...*, cit., 237 e, secondo quanto riferito in E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>5</sup>, Torino, 1969, 616, nt. 3, MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica*, V, *Finanza*, II, *Appendice alla relazione*, Roma, 1946, 66, ove è raccolto il parere di A. BERLIRI. Secondo G. TREVES, *op. cit.*, 130, l'istituto sarebbe improntato ad una tradizione assolutistica, mentre secondo C. ESPOSITO, *op. cit.*, 142, sarebbe «*crudele*» obbligare il contribuente a «*farsi in sostanza co-autore di una eventuale ingiustizia contro se stesso per ottenere giustizia*».

<sup>14</sup> Si veda B. GRIZIOTTI, *op. cit.*, 205. In questo modo, si sarebbe conciliato «*il rigore del precetto, sovente inasprito da taluni giudicati, con le esigenze di equità e del buon senso giuridico e politico*» Cfr. M. PUGLIESE, *op. cit.*, 312 e in senso analogo A.D. GIANNINI, *op. cit.*, 288.

<sup>15</sup> Si vedano Cass., sent. sez. un., 24 febbraio 1933, in *Mass. giur. it.*, 1933, col. 178, n. 708 e Cass., sent. sez. un., 7 maggio 1948. Per ulteriori fonti bibliografiche, M. PUGLIESE, *op. cit.*, 311, nt. 1.

L'indirizzo della giurisprudenza di vertice era criticato, però, da un'altra parte della dottrina. Secondo una tesi esso sarebbe un mero «*palliativo*»<sup>16</sup>. Secondo un altro orientamento – almeno fino al 1942, quando l'obbligo di previo pagamento fu introdotto anche nel giudizio davanti alle commissioni<sup>17</sup> – la disapplicazione del *solve et repete* in ragione della manifesta infondatezza della pretesa fiscale sarebbe contrastante con la natura della norma quale criterio di riparto della giurisdizione<sup>18</sup>.

In effetti l'orientamento della giurisprudenza non aveva riscontro nel sistema processuale.

Invero – che lo si intendesse quale presupposto processuale o quale regola di competenza – il *solve et repete*, in mancanza di una previsione normativa espressa, non poteva che essere applicato obiettivamente.

In ipotesi la disapplicazione del *solve et repete* potrebbe originare dal divieto di abuso giuridico, qualora, per la manifesta infondatezza dell'obbligazione fiscale, fosse evidente che il pagamento del tributo avrebbe l'effetto di originare un indebitato.

Oppure la disapplicazione dell'obbligo di pagamento per infondatezza (verosimile) dell'obbligazione tributaria potrebbe essere giustificata attraverso il richiamo a presupposti analoghi a quelli cautelari (cd. *fumus boni iuris*).

Ad ogni modo il *solve et repete* nel diritto tributario fu abrogato nel 1961 dalla Corte costituzionale, che ne dichiarò l'illegittimità in relazione agli articoli 3, 24 e 113, Cost.<sup>19</sup>, poiché, secondo il diritto costituzionale, la

---

<sup>16</sup> Secondo G.A. MICHELI, «*Solve et repete*» e prova «*prima facie*», cit., 56, «*il palliativo, cui tanto spesso ricorre il giudice ordinario, è reso necessario dall'estremo rigore con cui viene inteso il precetto del solve et repete, che si vuole estendere a quelle opposizioni, promosse da terzi, le quali non coinvolgono affatto il rapporto giuridico d'imposta*». L'Autore, il quale era radicalmente critico verso il *solve et repete*, denunciava il rischio che l'attenuazione della regola fosse rimessa all'arbitrio del giudice. Per questo Egli credeva che la disapplicazione della regola non potesse che essere limitata a quei casi, valutabili secondo diritto, in cui la pretesa fiscale fosse diretta verso soggetti *ictu oculi* estranei all'obbligazione tributaria, restando escluse, invece, le valutazioni di merito circa l'entità e la fondatezza del credito.

<sup>17</sup> Cfr. art. 4, regio decreto legge 5 marzo 1942, n. 168, convertito.

<sup>18</sup> Secondo E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>1</sup>, cit., 169-170, sarebbe sbagliato «*subordinare l'affermazione della competenza del giudice ordinario a una particolare bontà della tesi di merito prospettata in causa*».

<sup>19</sup> Corte cost., sent. 21/1961, in *Giur. cost.*, cit., 138, con note di G. TREVES, *ivi*, 139-142 e C. ESPOSITO, *ivi*, 142-148.

tutela giurisdizionale è assicurata a «*tutti*» e «*sempre*», e, quindi, anche contro gli atti della pubblica amministrazione e, inoltre, con mezzi effettivi<sup>20</sup>.

La sentenza della Corte costituzionale, la quale era ampiamente apprezzata sotto il profilo politico, fu criticata con riguardo alla applicazione del principio di eguaglianza<sup>21</sup>.

Invero secondo il giudice costituzionale il *solve et repete* determinerebbe una differenza di trattamento costituzionalmente illegittima «*fra il contribuente che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo ed il contribuente che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento*»<sup>22</sup>.

Tuttavia è opinione consolidata nella dottrina costituzionalista che l'art. 3, Cost. costituisce un parametro di legittimità delle norme ordinarie in relazione al trattamento differente di situazioni identiche (eguaglianza formale o *di diritto*) e, non, invece, con riguardo alle differenze economiche che possono rendere *di fatto* più difficile l'esercizio di un diritto<sup>23</sup>.

Pertanto secondo una parte della dottrina la pronuncia della Corte non sarebbe rispettosa del principio di eguaglianza formale: in verità, il *solve et repete* non comporterebbe una discriminazione formale fra i contribuenti, ma sarebbe un presupposto processuale obiettivo, applicabile nei confronti di tutti i contribuenti (abbienti e meno abbienti)<sup>24</sup>.

Né, d'altro canto, il *solve et repete* potrebbe ipoteticamente contrastare con il principio di eguaglianza sostanziale, il quale è enunciato nell'art. 3, secondo comma, Cost. Tale principio, infatti, secondo la dottrina costituzionalista, non costituirebbe un parametro di legittimità delle leggi ordinarie, ma – programmaticamente – impegnerrebbe il legislatore a eliminare gli

---

<sup>20</sup> Per i commenti alla Corte cost., 21/1961, cit., si vedano F. MAFFEZZONI, *op. cit.*, 641 e L. NAPOLITANO, *op. cit.*, 1961, II, 212 e, in senso critico, C. MAGNANI, *op. cit.*, 153 ss.; G.A. MICHELI, *Considerazioni ...*, cit., 1183; sulle conseguenze della pronuncia, in relazione alla possibile abrogazione implicita delle altre disposizioni particolari che prevedevano l'onere di previo pagamento, v. spec. oltre gli scritti sopra citati, L. MONTESANO, *op. cit.*, 1193 e V. CRISAFULLI, *op. cit.*, 1374.

<sup>21</sup> Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 261-262 e nt. 84.

<sup>22</sup> Corte cost., sent. 21/1961, in *Giur. cost.*, cit., 148.

<sup>23</sup> Per tutti, R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*<sup>13</sup>, Torino, 2012, 495 ss.

<sup>24</sup> Per i commenti critici si vedano di C. ESPOSITO, *op. cit.*, 144; C. MAGNANI, *op. loc. cit.*; G.A. MICHELI, *op. loc. cit.*; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>5</sup>, cit., 618. In senso favorevole, invece, G. TREVES, *op. loc. cit.*

ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono a tutti il godimento eguale dei diritti<sup>25</sup>.

2. *L'ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio nel sistema previgente di repressione delle violazioni finanziarie (art. 26 e art. 27, l. 7.1.1929, n. 4)*

Nel sistema previgente regolato dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 era prevista una duplice categoria di sanzioni a carico del trasgressore delle norme tributarie: sanzioni penali e civili (o, più correttamente, amministrative)<sup>26</sup>.

Nella prima categoria rientravano le sanzioni previste dal codice penale per i delitti (reclusione e multa) e per le contravvenzioni (arresto e ammenda), nella seconda erano comprese la pena pecuniaria, la soprattassa e la chiusura di un esercizio o di uno stabilimento d'impresa<sup>27</sup>.

La pena pecuniaria, la quale era prevista dalla legge tra un minimo e un massimo, era applicata in base alla gravità della violazione (ovverosia della trasgressione) e in base a parametri soggettivi, quali la personalità, i precedenti penali e giudiziari del trasgressore<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> Per tutti, R. BIN, G. PITRUZZELLA, *op. loc. cit.*

<sup>26</sup> Sulla l. 4/1929 si vedano G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*, Padova, 1933; ID., *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano 1954; C. GIROLA, *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, I, 439 ss.; G. ZANOBINI, *La sistemazione delle sanzioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, I, 500 ss.; G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1942; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957; C. CARBONE, T. Tomasicchio, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959; L. RASTELLO, *op. cit.*; G. NANULA, *Le violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1968; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993. Nella manualistica, invece, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>4</sup>, Vol. I, Parte generale, Torino, 1994, 275 ss.; G. GAFURI, *Lezioni di diritto tributario*<sup>2</sup>, Padova, 1994, 285 ss. Sul procedimento applicativo della pena pecuniaria si veda G.C. MORETTI, *Profili del procedimento sanzionatorio in materia finanziaria*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 190 ss. Per il sistema ancora previgente, si veda il r.d. 25 marzo 1923, n. 796 (G. ZANOBINI, *op. loc. cit.*)

<sup>27</sup> Artt. 2, 3 e 6, l. 4/1929.

<sup>28</sup> Art. 4, l. 4/1929. L. RASTELLO, *Pena pecuniaria (dir. trib.)*, in *Novissimo digesto italiano*, vol. XII, Torino, 1965, 856.

La soprattassa, invece, era individuata dalla legge in misura fissa (corrispondente a una frazione o a un multiplo dell'imposta dovuta e non pagata) ed era vista perlopiù come misura aggiuntiva di carattere risarcitorio o riparatorio<sup>29</sup>.

Inoltre la distinzione tra illecito penale e amministrativo dipendeva dal tipo di pena prevista dalla singola legge d'imposta. Pertanto la l. 4/1929 anticipava i principi del codice penale del 1930, poiché essa positivizzava il legame tra tipo di sanzione e tipo di illecito<sup>30</sup>.

Sotto il profilo applicativo era previsto che l'intendente di finanza (l'organo amministrativo competente) accertasse le trasgressioni con processo verbale di constatazione<sup>31</sup>.

Inoltre l'intendente era competente, non solo per l'accertamento delle violazioni amministrative, ma anche per l'accertamento delle violazioni penali punite con l'ammenda (contravvenzioni).

Per le prime, l'irrogazione della pena pecuniaria era compiuta attraverso ordinanza motivata, impugnabile in via amministrativa<sup>32</sup>; per le seconde, la pena era comminata con decreto penale di condanna, opponibile davanti all'autorità giudiziaria<sup>33</sup>.

Inoltre per effetto della l. 4/1929 erano riformate le cautele patrimoniali in favore dello Stato per il pagamento della pena pecuniaria e dell'ammenda<sup>34</sup>.

---

<sup>29</sup> Art. 5, l. 4/1929. Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>4</sup>, Vol. I, cit., 282 e M. TRIMELONI, *Soprattassa: nebulosa tributaria oppure sanzione ?*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 67.

<sup>30</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>4</sup>, Vol. I, cit., 277 e G. SPINELLI, *Le preleggi ...*, cit., 13 e 19 ss. Ciò comportava il superamento del sistema precedente, nel quale la «pena pecuniaria» poteva integrare anche una sanzione di tipo penale e la distinzione fra reati e illeciti amministrativi era rimessa all'interprete, in base alla gravità della trasgressione.

<sup>31</sup> Art. 24, l. 4/1929.

<sup>32</sup> Artt. 55 ss., l. 4/1929.

<sup>33</sup> Artt. 36 ss., l. 4/1929. Il potere dell'intendente di finanza di emettere il decreto penale di condanna fu soppresso per effetto di una pronuncia della Corte costituzionale, che ne stabilì la contrarietà agli articoli 101 e 108, Cost. (Corte cost., sent. 3 aprile 1969, n. 60, in *Giur. Cost.*, 1969, 419 ss.).

<sup>34</sup> Nel sistema previgente, secondo gli artt. 4 e 5, r.d. 796/1923, l'autorità amministrativa, in base al processo verbale di constatazione, poteva ordinare tutti «gli atti cautelativi necessari a garantire i diritti dell'erario» e poteva «iscrivere ipoteca legale sui beni del trasgressore» Inoltre, dopo che fosse proposta l'impugnazione avverso il provve-

In specie, l'art. 26, stabiliva che l'intendente di finanza, in base al processo verbale di constatazione, poteva domandare al presidente del tribunale competente per territorio l'iscrizione d'ipoteca sui beni del trasgressore oppure l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo sui beni mobili<sup>35</sup>.

Inoltre le misure cautelari potevano essere applicate anche contro il debitore solidale e le altre persone o enti solidalmente responsabili.

I presupposti erano identificati nell'esistenza di un processo verbale di constatazione a carico del trasgressore e nella presenza di un pericolo nel ritardo (cd. *periculum in mora*).

Dopo l'emanazione del provvedimento cautelare chiunque aveva interesse poteva impugnare l'ipoteca o il sequestro davanti all'autorità giudiziaria penale o civile, a seconda che la violazione avesse natura di reato (contravvenzione) o di illecito amministrativo<sup>36</sup>.

---

dimento di irrogazione della sanzione, l'intendente di finanza poteva procedere al sequestro conservativo, chiedendo l'autorizzazione all'autorità giudiziaria, «nei casi di sospetto di fuga del trasgressore, di timore di sottrazione o di pericolo di perdere le garanzie di esazione». Infine, «nei casi di urgenza o di pericolo nel ritardo» l'autorità giudiziaria competente poteva autorizzare l'esecuzione del sequestro prima che fosse decorso il termine per impugnare la sanzione.

<sup>35</sup> Sulle garanzie patrimoniali istituite dall'art. 26, l. 4/1929, si vedano, specificamente, S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997, 42 ss.; C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario, Studi e casi*, Milano, 1992; ID., *Ipoteca e sequestro fiscale e processo cautelare «civilizzato»*, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, 1183; E. DISETTI, *Le attribuzioni del presidente del tribunale nella concessione delle misure cautelari*, in *Corr. trib.*, 1982, 797; A. RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 997 ss.; B. AIUDI, *Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della legge 7 gennaio 1929, n. 4*, in *Boll. trib.*, 1986, 872 ss.; G. FERRAÙ, *Applicabilità del nuovo c.p.c. alla procedure cautelari fiscali*, in *Corr. trib.*, 1994, 1753 ss.; A. MAMOLI, *Le misure cautelari di cui alla legge n. 4 del 1929 in rapporto alla riforma del processo civile e del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1994, 1376 ss.

<sup>36</sup> Art. 27, l. 4/1929. Con la soppressione del potere dell'intendente di finanza di accertare le contravvenzioni mediante decreto penale di condanna, fu sollevata la questione se l'organo amministrativo mantenesse, invece, il potere di domandare l'ipoteca e il sequestro conservativo a tutela dei crediti pecuniari derivanti da reato, poiché la sentenza del giudice delle leggi non aveva abrogato espressamente questo potere. Infatti, la sentenza Corte cost. 60/1969, lasciava formalmente in vigore la disposizione che stabiliva la competenza del tribunale penale a giudicare l'opposizione all'ipoteca o al sequestro richiesti dall'intendente di finanza. In seguito prevalse l'idea che l'intendente mantenesse la potestà cautelare. *Cfr.*

Il sistema di misure cautelari previste della l. 4/1929 non fu cancellato con la riforma tributaria degli anni 1972 e 1973<sup>37</sup>.

Nella pratica l'ipoteca e il sequestro conservativo erano applicati non solo alla sanzione, ma anche al debito d'imposta, per effetto della (supposta) analogia con il sistema di garanzie patrimoniali penali, come si vedrà di seguito<sup>38</sup>.

Secondo l'orientamento prevalente l'ipoteca e il sequestro conservativo costituivano vere e proprie misure cautelari e, pertanto, la disciplina della legge 4/1929 doveva essere integrata analogicamente con le norme del processo cautelare comune<sup>39</sup>.

### *2.1. La relazione dell'ipoteca e del sequestro conservativo tributario preventivi con le norme del processo cautelare civile*

Nel diritto privato il sequestro conservativo ha la funzione di conservare la garanzia patrimoniale del creditore.

---

S.M. MESSINA, *op. cit.*, 91 ss. e C. CONSOLO, *op. cit.*, 794 ss. *Contra* E. AMODIO, *Le cautele patrimoniali nel processo penale*, Milano, 1971, 105-106.

<sup>37</sup> Infatti non prevalse la tesi secondo cui l'entrata in vigore degli artt. 75 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e 70 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 avrebbe comportato l'abrogazione delle misure cautelari a favore del fisco, per la ragione che esse non richiamerebbero espressamente l'applicazione dell'art. 26, l. 4/1929, ma solo la disciplina delle sanzioni (si veda, per tutti, C. CONSOLO, *op. cit.*, 710, spec. nt. 2). Inoltre, era respinta la tesi secondo cui il trasferimento dei poteri di accertamento dall'intendente di finanza agli uffici per le imposte dirette e per l'iva, in seguito alla riforma tributaria degli anni 1972 e 1973, avrebbe comportato l'abrogazione del potere cautelare attribuito all'intendente di finanza dall'art. 26, l. 4/1929 (v. spec. Cass., sent., 29 novembre 1983, n. 7162, in *Foro it.*, 1984, I, 440 ss. e S.M. MESSINA, *op. cit.*, 94 ss.).

<sup>38</sup> Il ragionamento della giurisprudenza di vertice era questo: il richiamo alla pena pecuniaria, stabilito dall'art. 26 cit., non comporterebbe che il credito tutelabile fosse esclusivamente quello sanzionatorio, ma indicherebbe solo un presupposto (vale a dire la trasgressione, come nel diritto penale il reato) per attivare la garanzia patrimoniale sul credito tributario complessivo, comprensivo di imposta, interessi e sanzione. Si vedano le sentenze Cass., 19 aprile 1955, n. 1100, in *Foro it.*, I, 996; Cass., 6 aprile 1979, n. 1989, in *Giust. civ.*, 1979, I, 1183; Cass., 11 giugno 1998, n. 5872, in *GT Riv. giur. trib.*, 1998, 1057. *Cfr.* per una possibile confutazione del principio affermato dalla Corte di Cassazione L. RASTELLO, *op. cit.*, 98 ss.; C. CONSOLO, *op. cit.*, 722 ss.; S.M. MESSINA, *op. cit.*, 143 ss.

<sup>39</sup> *Cfr.* S.M. MESSINA, *op. cit.*, 2-3.

L'effetto giuridico del sequestro è di rendere inopponibili al creditore sequestrante gli atti di disposizione del bene sequestrato, in conformità alle regole stabilite per il pignoramento<sup>40</sup>.

I presupposti per l'applicazione del sequestro sono stabiliti nel codice di procedura civile: il creditore può domandare all'autorità giudiziaria competente per la domanda di merito il sequestro conservativo sui beni del debitore, quando sussiste il pericolo nel ritardo (cd. *periculum in mora*) ed è dimostrata la verosimiglianza del diritto fatto valere (cd. *fumus boni iuris*)<sup>41</sup>.

Secondo autorevole dottrina, all'interno del genere dei provvedimenti cautelari, il sequestro rientrerebbe tra quelli «*che servono ad agevolare la fruttuosità pratica di una futura esecuzione forzata, impedendo la dispersione dei beni che potranno essere oggetto della medesima*»<sup>42</sup>.

Inoltre il sequestro tributario disciplinato dalla l. 4/1929 avrebbe funzione cautelare dell'obbligazione pecuniaria analoga a quella del sequestro conservativo civile, poiché entrambi tutelano il buon esito dell'espropriazione forzata<sup>43</sup>.

Per questa ragione il sequestro tributario sarebbe assimilabile al sequestro conservativo civile e i principi del processo cautelare si applicherebbero anche alle cautele tributarie, in quanto compatibili<sup>44</sup>.

\*

Nel diritto privato l'ipoteca è un mezzo di tutela della garanzia patrimoniale, il quale consente al creditore di espropriare il bene immobile del debitore e di soddisfarsi con preferenza sul ricavato della vendita forzata, anche nei confronti del terzo acquirente<sup>45</sup>.

---

<sup>40</sup> Art. 2906, cod. civ.

<sup>41</sup> Art. 2905 cod. civ. e art. 671 cod. proc. civ. Per tutti, P. POTOTSCHNIG, *Il sequestro conservativo*, in *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004, 1 ss.

<sup>42</sup> P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, 34.

<sup>43</sup> Cfr. C. CONSOLO, *op. cit.*, 716.

<sup>44</sup> Cfr. C. CONSOLO, *op. loc. cit.*

<sup>45</sup> Art. 2808, cod. civ. Si veda, per tutti, F. BOCCHINI, E. QUADRI, *Diritto privato*<sup>3</sup>, Torino, 2008, 597 ss.

A seconda del titolo costitutivo, nell'ordinamento civile si distinguono l'ipoteca legale (che opera *ex lege*)<sup>46</sup>, l'ipoteca giudiziale (attribuita dal giudice)<sup>47</sup> e l'ipoteca volontaria (pattuita tra le parti)<sup>48</sup>.

Nel sistema della l. 4/1929 l'ipoteca fiscale produceva gli stessi effetti del codice civile, ma il presupposto per la sua applicazione era peculiare, poiché l'iscrizione ipotecaria era autorizzata dal giudice previa notifica del processo verbale di constatazione e in base all'esistenza di un pericolo nel ritardo<sup>49</sup>.

Pertanto, l'ipoteca e il sequestro tributario costituirebbero entrambi provvedimenti cautelari in senso proprio, il primo avente l'effetto di costituire a favore del fisco una prelazione sul ricavato della vendita forzata del bene del debitore, il secondo, invece, avente l'effetto di impedire al debitore atti di disposizione del patrimonio.

Da ciò discenderebbe l'applicazione alle garanzie tributarie dei principi della tutela cautelare e, inoltre – in seguito all'istituzione del procedimento cautelare uniforme<sup>50</sup> – anche delle norme del rito uniforme applicabili ai provvedimenti cautelari previsti da leggi speciali<sup>51</sup>.

---

<sup>46</sup> Art. 2817, cod. civ. (cd. ipoteca dell'alienante e ipoteca del condividente).

<sup>47</sup> Art. 2818, cod. civ. (ipoteca in favore del creditore che ottiene una sentenza di condanna al pagamento).

<sup>48</sup> Art. 2821, cod. civ.

<sup>49</sup> Nondimeno, secondo la formulazione dell'art. 26, l. 4/1929 l'ipoteca era di specie «legale»: ciò suscitò perplessità in una parte della dottrina, poiché, in realtà, secondo la norma, l'ipoteca fiscale non si applicava *ex lege*. Cfr. A. RAU, *op. cit.*, 999 e C. CONSOLO, *op. cit.*, 727, spec. nt. 35, secondo il quale l'ipoteca fiscale costituiva effettivamente un «*unus casus*».

<sup>50</sup> Art. 74, l. 26 novembre 1990, n. 353.

<sup>51</sup> Si veda l'art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ., il quale estende anche ai provvedimenti cautelari previsti da leggi speciali, con il limite della compatibilità, la disciplina cautelare uniforme introdotta per effetto dell'art. 74, l. 353/1990. Per l'applicabilità del nuovo rito uniforme all'ipoteca e al sequestro tributario v. C. CONSOLO, *Ipoteca e sequestro...*, cit., 1183; A. PROTO PISANI, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, 312 ss.; G. FERRAÛ, *op. cit.*, 1753 ss; A. MAMOLI, *op. cit.*, 1376 ss. In giurisprudenza, si veda, per tutte, Cass. sent., 10 gennaio 1997, n. 181, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, c. 1042 ss. In senso contrario, invece, S.M. MESSINA, *op. cit.*, 29 ss. e, in giurisprudenza, Trib. Roma, sent. 16 maggio 1995, in *Rass. trib.*, 1997, 503, con nota di M. S. ZAMPETTI, *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (art. 26 della L. 26 gennaio 1929, n. 4)*, *ivi*, 504.

Le conseguenze pratiche di tale orientamento erano essenzialmente tre<sup>52</sup>. In primo luogo, l'adozione dei provvedimenti cautelari sarebbe giustificata non solo in ragione dell'esistenza di un pericolo nel ritardo, già esplicitato dall'art. 26, l. 4/1929, ma anche dell'esistenza del *fumus boni iuris*, ovverosia la dimostrazione di parvenza di fondatezza della pretesa creditoria, secondo i principi del processo cautelare comune<sup>53</sup>.

In secondo luogo la mancata emissione del provvedimento sanzionatorio definitivo da parte dell'amministrazione finanziaria entro il termine di decadenza comporterebbe automaticamente l'estinzione dell'ipoteca e del sequestro, in base alla norma civile secondo cui la mancata introduzione del giudizio di merito entro trenta giorni comporta l'inefficacia della misura cautelare<sup>54</sup>.

Inoltre l'autorizzazione del provvedimento cautelare richiederebbe, salvo i casi più urgenti, il contraddittorio tra le parti<sup>55</sup>.

Tale orientamento, che aveva il pregio di rafforzare la difesa del contribuente, era disapprovato, però, da altra autorevole dottrina<sup>56</sup>.

In particolare l'assimilazione della cautele tributarie ai provvedimenti cautelari era criticata in base alla circostanza che le garanzie fiscali sarebbero prive dei requisiti di provvisorietà e strumentalità rispetto a un atto principale.

Non sarebbero sufficienti, secondo questa dottrina, la generica funzione cautelare del pagamento e il requisito dell'esistenza del pericolo nel ritardo per classificare l'ipoteca e il sequestro tributario nella categoria dei provvedimenti cautelari, poichè occorrerebbe che le misure fossero strumentali rispetto a un atto principale distinto dal p.v.c.

---

<sup>52</sup> Ulteriori conseguenze pratiche concernevano il reclamo avverso il provvedimento cautelare, la decadenza per l'accertata insussistenza (anche non definitiva) della pretesa sanzionatoria, in base agli artt. 669-*terdecies* e 669-*novies*, cod. proc. civ. e la revoca del provvedimento (v. spec. C. CONSOLO, *Ipoteca e sequestro ...*, cit., 1183 ss. e S.M. MESSINA, *op. cit.*, 29 ss.).

<sup>53</sup> Cfr. C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, cit., 718 ss e B. AIUDI, *op. cit.*, 873. Su questo punto la giurisprudenza di merito non era univoca. In senso favorevole Trib., Lecce, 24 dicembre 1985, in *Foro it.*, rep. 1986. *Contra* Trib. Torino, 1 dicembre 1983, in *Rass. trib.*, 1987, II, 43 ss.

<sup>54</sup> Cfr. art. 669-*octies*, cod. proc. civ.

<sup>55</sup> Cfr. art. 669-*sexies*, cod. proc. civ.

<sup>56</sup> S.M. MESSINA, *op. cit.*, *passim*.

Pertanto, poiché il credito garantito attraverso il sequestro e l'ipoteca non era accertato in forza di un provvedimento futuro, ma risultava dal processo verbale di constatazione pregresso, l'ipoteca e il sequestro conservativo sarebbero identificabili quali mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale del credito erariale e non quali misure cautelari in senso tecnico.

In altre parole, le garanzie tributarie si distinguevano strutturalmente dalle misure cautelari processuali in ragione del fatto che le prime, a differenza delle seconde, non sarebbero strumentali alla tutela degli effetti esecutivi (o della formazione) dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio futuro<sup>57</sup>.

Pertanto, poiché l'ipoteca e il sequestro non sarebbero strumentali alla pronuncia di un atto principale, ma garantirebbero il pagamento di una sanzione già accertata, le garanzie fiscali non avrebbero struttura cautelare del credito.

Da questo orientamento discende logicamente l'inapplicabilità alle cautele fiscali della disciplina cautelare uniforme prevista dal codice di procedura civile e, inoltre, l'irrilevanza del *fumus boni iuris* quale presupposto dell'ipoteca e del sequestro conservativo<sup>58</sup>.

Infine era controverso nel sistema previgente se l'amministrazione finanziaria potesse domandare al giudice ordinario l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo secondo le regole del codice di rito.

Secondo una prima tesi, l'amministrazione finanziaria potrebbe accedere al sequestro conservativo civile in via sussidiaria, qualora non fosse applicabile il sequestro tributario: il sequestro di diritto comune potrebbe essere utilizzato, quindi, prima della notifica del p.v.c. e, inoltre, per la tutela del debito d'imposta in senso stretto<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *op. cit.*, 53. Secondo l'Autore, queste misure sarebbero prive dei caratteri di provvisorietà e strumentalità, poiché l'ipoteca e il sequestro conservativo perderebbe efficacia dopo la soddisfazione della pretesa da parte dell'amministrazione finanziaria, e non dopo l'emanazione di un provvedimento principale (oppure, ipoteticamente, con il termine del procedimento amministrativo).

<sup>58</sup> S.M. MESSINA, *op. cit.*, 76 ss. In particolare, il *fumus boni iuris* sarebbe estraneo all'ipoteca e al sequestro conservativo tributario, poiché il giudice ordinario non sarebbe competente per l'accertamento del diritto fatto valere in via principale. Viceversa, il giudice sarebbe tenuto solo a valutare l'esistenza di un valido processo verbale di constatazione (o altro atto equivalente).

<sup>59</sup> Cfr. C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, cit., 792, nt. 4.

Invece, secondo un'altra tesi, il sequestro conservativo civile sarebbe applicabile davanti alle commissioni (e non davanti al giudice ordinario), solo qualora l'atto impositivo fosse già stato emanato e, inoltre, impugnato dal contribuente<sup>60</sup> oppure il credito sanzionatorio fosse definitivo, per effetto della mancata impugnazione dell'atto entro il termine di decadenza<sup>61</sup>.

Pertanto, in definitiva, nel sistema previgente il sequestro conservativo comune era considerato sussidiario del sequestro conservativo tributario.

## *2.2. Il parallelismo tra l'ipoteca e il sequestro conservativo tributario preventivi e le misure previste nel diritto penale a tutela del credito da reato*

L'art. 189, cod. pen. (oggi abrogato<sup>62</sup>) attribuiva allo Stato «*ipoteca legale*» sui beni dell'imputato a garanzia del pagamento delle pene pecuniarie, delle spese giudiziarie e delle altre somme dovute dall'imputato a terzi in relazione al procedimento.

L'ipoteca penale, però, a differenza di quella civile, costituiva un diritto di prelazione non solo nei confronti dei crediti posteriori all'iscrizione ipotecaria, ma anche rispetto a quelli anteriori (eccetto i crediti tributari).

Inoltre il codice penale stabiliva, quale ulteriore garanzia del pagamento dei crediti da reato, la possibilità per l'autorità giudiziaria di ordinare il sequestro conservativo dei beni mobili del trasgressore qualora fosse dimostrata l'esistenza del pericolo nel ritardo<sup>63</sup>.

Secondo la dottrina penalistica il sequestro mobiliare sarebbe sussidiario dell'ipoteca e per l'adozione del sequestro nei confronti dell'imputato sa-

---

<sup>60</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *op. cit.*, 60 ss. Questa tesi era basata sulla considerazione che nel diritto tributario non potesse configurarsi la tutela *ante causam* e, inoltre, che l'amministrazione finanziaria non potesse adire il giudice ordinario, per richiedere in via principale l'accertamento dell'obbligazione tributaria. Pertanto, il sequestro secondo le regole del codice di rito sarebbe applicabile dopo l'instaurazione del giudizio di merito relativo alla fondatezza del credito tributario (più precisamente, dopo l'impugnazione dell'atto impositivo).

<sup>61</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *op. cit.*, 60 ss. Questa tesi si fondava sulla circostanza che nel diritto processuale civile, di norma, il sequestro conservativo non è incompatibile con un titolo esecutivo di formazione stragiudiziale, qual è il provvedimento tributario esecutivo (per tutti, P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 16 ss.).

<sup>62</sup> Cfr. art. 218, d.lgs. 28 luglio 1989, n. 271

<sup>63</sup> Art. 189, terzo comma, cod. pen.

rebbe richiesta l'insufficienza economica del patrimonio immobiliare ipotecato<sup>64</sup>.

Tali misure erano comunemente identificate quali provvedimenti cautelari<sup>65</sup>. Tanto l'ipoteca legale, quanto il sequestro, sarebbero strumenti di garanzia dei crediti da reato, che l'autorità procedente poteva ordinare, dopo l'avvio del procedimento penale, in caso di fondato timore di dispersione dei beni dell'imputato o del responsabile civile.

Il presupposto dell'esistenza di un pericolo nel ritardo era pacificamente richiesto per il sequestro conservativo e doveva essere vagliato tanto dall'autorità procedente, che ordinava la misura, quanto da quella competente per l'eventuale opposizione<sup>66</sup>.

Era incerto, invece, in base alla formulazione dell'art. 189, cod. pen., se il presupposto dell'esistenza del pericolo fosse richiesto anche per l'ipoteca penale o se l'ipoteca si applicasse *ex lege*<sup>67</sup>.

Era controverso, inoltre, se per l'ipoteca e il sequestro penale occorresse la prova della verosimiglianza della violazione commessa dal trasgressore (cd. *fumus commissi delicti*)<sup>68</sup>.

Le cautele penali e tributarie presentavano elementi di affinità<sup>69</sup>.

Tuttavia, secondo la dottrina tributaria, non sarebbe possibile integrare la disciplina tributaria con quella prevista dal codice penale<sup>70</sup>.

In primo luogo, il campo di applicazione della l. 4/1929 sarebbe nettamente distinto da quello del codice penale, poiché un conto è la tutela

---

<sup>64</sup> Si veda A. CANDIAN, *Il sequestro conservativo penale*, Padova, 1955, 56. *Contra* E. AMODIO, *op. cit.*, 50 ss.

<sup>65</sup> Si veda, per tutti, E. AMODIO, *op. cit.*, *passim*.

<sup>66</sup> Cfr. E. AMODIO, *op. cit.*, 147 ss.

<sup>67</sup> Secondo l'orientamento tradizionale l'ipoteca, a differenza del sequestro, non era soggetta alla dimostrazione dell'esistenza pericolo nel ritardo e si sarebbe applicata *ex lege* (si vedano, secondo quanto riporta S.M. MESSINA, *op. cit.*, 16, T. NATALE, *Il procedimento per l'ipoteca legale*, in *Riv. dir. e proc. pen.*, 1955, 254 e G. BONINI, *Le garanzie patrimoniali penali*, Napoli, 1938). *Contra* E. AMODIO, *op. cit.*, 47-57, secondo il quale anche l'ipoteca sarebbe soggetta al *periculum in mora*.

<sup>68</sup> In senso favorevole A. CANDIAN, *op. cit.*, 123. *Contra* E. AMODIO, *op. cit.*, 62-63.

<sup>69</sup> Cfr. Cass., sent. 1100/1955, *cit.*, mentre in dottrina, per il rilievo delle affinità tra le misure tributarie e quelle penali, C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, *cit.*, 716 e L. RASTELLO, *op. cit.*, 96. Cfr. *retro*, par. 2.

<sup>70</sup> Cfr. C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, *cit.*, 794 e S.M. MESSINA, *op. cit.*, 19.

della sanzione amministrativa pecuniaria, un conto è la tutela del credito da reato<sup>71</sup>.

Inoltre, i presupposti delle cautele tributarie sarebbero diversi rispetto a quelli delle cautele penali: nel primo caso, sarebbe sufficiente l'emissione di un processo verbale di constatazione<sup>72</sup>; nel secondo caso, invece, occorrerebbe l'imputazione formale del trasgressore<sup>73</sup>.

In aggiunta, nel diritto penale l'applicazione del requisito del *periculum in mora* all'ipoteca era controversa (era incerto, infatti, se l'ipoteca penale fosse di specie legale), mentre lo stesso presupposto era pacificamente riconosciuto per l'ipoteca tributaria.

Infine l'ipoteca penale costituiva, in deroga alla disciplina civilistica, un diritto di prelazione opponibile non solo ai crediti posteriori all'iscrizione ipotecaria, ma anche ai crediti anteriori (eccetto quelli tributari)<sup>74</sup>.

Sul piano sistematico le conseguenze dell'autonomia delle cautele tributarie sarebbero due.

La prima, relativa alla possibilità di estendere la tutela cautelare tributaria al debito d'imposta, per effetto dell'art. 189 cod. pen.

La seconda, relativa alla legittimità dell'ipoteca tributaria in seguito l'abolizione dell'ipoteca penale<sup>75</sup>.

Sotto il primo profilo sarebbe esclusa la possibilità di estendere l'ipoteca e il sequestro al debito d'imposta in senso stretto, per effetto dell'ipotetica interpretazione analogica dell'art. 189, cod. pen.<sup>76</sup>.

---

<sup>71</sup> Si veda S.M. MESSINA, *op. cit.*, 11 e nt. 20. Né, a ben vedere, l'autonomia tra le cautele tributarie e quelle penali poteva essere confutata in base alla circostanza (formale, non sostanziale) che la competenza dell'intendente di finanza si estendesse all'accertamento delle contravvenzioni.

<sup>72</sup> Art. 26, l. 4/1929.

<sup>73</sup> Art. 189, cod. pen. *Cfr.* C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, cit., 794 e S.M. MESSINA, *op. cit.*, 15 ss.

<sup>74</sup> C. CONSOLO, *Dal contenzioso ...*, cit., 730.

<sup>75</sup> *Cfr.* art. 218, d.lgs. 271/1989

<sup>76</sup> Secondo la giurisprudenza le cautele tributarie sarebbero applicabili al debito d'imposta, in ragione del fatto che l'art. 189, cod. pen., in materia di ipoteca a tutela di crediti da reato, era applicabile a tutti i crediti da reato (*retro sub 2*). *Cfr.* Cass., sent. 1100/1955, cit. e, più recentemente, Cass. 11 giugno 1998, n. 5872, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 1057, nella quale si afferma, con riguardo all'interpretazione dell'art. 26, legge 4/1929 «che, secondo la previsione espressa del codice penale (cui è, per più versi, collegata, anche temporalmente, la legge de qua, come già rilevato da questa Corte nella sentenza 19 aprile 1995, n. 1100), l'ipoteca legale è applicabile ad ogni altra somma dovuta

Con riguardo all'altro tema, invece, ovverosia la possibile cancellazione dell'ipoteca tributaria per effetto dell'abolizione dell'ipoteca penale, l'opinione negativa era prevalente, in ragione, appunto, dell'autonomia delle cautele tributarie<sup>77</sup>.

In conclusione, nel sistema previgente le cautele della sanzione tributaria e le cautele dei crediti da reato erano di diversa specie e, pertanto, non sarebbe possibile l'integrazione analogica delle norme tributarie con le norme penali.

### *3. L'ipoteca e il sequestro conservativo a tutela del credito tributario e sanzionatorio nell'ordinamento attuale (art. 22, d.lgs. 18.12.1997, n. 472)*

La disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie è stata successivamente modificata per effetto del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472<sup>78</sup>.

Nel nuovo sistema, il quale non è improntato al criterio risarcitorio della pena, ma al principio personalistico-afflittivo, è stata abolita la distinzione tra pena pecuniaria e soprattassa ed è stata prevista una sola specie di san-

---

*all'Erario dello Stato (artt. 189 e 191)». Si vedano, in senso critico, S.M. MESSINA, op. cit., 143 ss. e L. RASTELLO, op. cit., 97 ss., nonché C. CONSOLO, Dal contenzioso ..., cit., 722-724.*

<sup>77</sup> Cfr. S.M. MESSINA, op. cit., 9 ss.

<sup>78</sup> Sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie si vedano A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1188; D. COPPA, *Il procedimento sanzionatorio in materia di tributi esclusi dalla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 323; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 328; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107; ID. *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi attuativi delle deleghe contenute nella legge 26 dicembre 1996, 662*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1328; AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000; AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. Tabet, Torino, 2000. La disciplina previgente contenuta nella l. 4/1929 è stata abrogata per effetto dell'art. 29, d.lgs. 472/1997.

zione pecuniaria, cui si aggiungono sanzioni accessorie di tipo interdittivo<sup>79</sup>.

L'entità della sanzione pecuniaria dovuta può variare, secondo la specifica norma sanzionatoria, tra un minimo o un massimo, essere pari a una frazione o un multiplo del tributo, oppure può essere stabilita in misura fissa.

Con riguardo al procedimento applicativo è stabilito che l'ufficio competente per il tributo accerti la violazione notificando al trasgressore un atto di contestazione motivato<sup>80</sup>.

In alternativa, quando la sanzione è direttamente collegata al tributo, l'irrogazione può avvenire con l'avviso di accertamento e senza previa contestazione: in questo caso il provvedimento sanzionatorio si definisce atto di irrogazione<sup>81</sup>.

Se, però, la violazione è accertata nel corso di una verifica, è previsto il rilascio di un processo verbale di constatazione<sup>82</sup>; in questo caso, salva l'ipotesi che il trasgressore aderisca al processo verbale, definendo il procedimento<sup>83</sup>, l'irrogazione della pena deve avvenire con un ulteriore atto di contestazione o di irrogazione.

Infine per gli illeciti della riscossione (omesso o ritardato pagamento dei tributi liquidati o accertati) è previsto che l'ufficio iscriva direttamente a ruolo le sanzioni dovute, senza previa contestazione al trasgressore<sup>84</sup>.

Inoltre, per effetto degli articoli 22 e 23 del d.lgs. 472/1997 sono stati riformati i provvedimenti cautelari a tutela del credito tributario da sanzione<sup>85</sup>.

---

<sup>79</sup> Art. 2, d.lgs. 472/1997.

<sup>80</sup> Art. 16, d.lgs. 472/1997.

<sup>81</sup> Art. 17, d.lgs. 472/1997.

<sup>82</sup> Art. 24, legge 4/1929.

<sup>83</sup> Cfr. art. 5-bis, d. lgs 19 giugno 1997, n. 218.

<sup>84</sup> Art. 17, comma 3, d. lgs 472/1997.

<sup>85</sup> Sull'ipoteca e il sequestro conservativo tributario disciplinati dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, si vedano A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. trib.*, 1997, 1657 ss.; M. GIORGETTI, *Presupposti e limiti dell'ipoteca legale per credito d'imposta alla luce della sua natura cautelare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 156; A. STESURI, *La difesa del contribuente contro le cautele patrimoniali fiscali*, in *Corr. trib.*, 1999, 335 ss; C. GLENDI, *Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 154; ID., *Sequestro conservativo «pro-fisco»*, in *Corr. trib.*, 1999, 959; G. FERRAÙ, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, d.lgs. 472 del 1997*, in *Giur. trib.*, 1999, 906; G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del*

Rispetto al sistema previgente<sup>86</sup>, da un lato, è stato modificato radicalmente il procedimento per richiedere al giudice l'iscrizione d'ipoteca e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo sui beni del trasgressore, dall'altro, allo scopo di rafforzare la tutela cautelare del credito fiscale, è stato introdotto l'istituto della sospensione dei rimborsi d'imposta.

Per quanto concerne l'ipoteca e il sequestro conservativo, è stato stabilito, anzitutto, che il presupposto è l'esistenza del «*fondato timore di perdere la garanzia del credito*».

Inoltre l'ufficio deve dimostrare la previa notifica al debitore destinatario di un processo verbale di constatazione, oppure di un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione.

La competenza giurisdizionale è stata attribuita alla commissione tributaria provinciale, salvo che per i tributi (e le relative sanzioni), i quali sono attribuiti alla giurisdizione del giudice ordinario: nel nuovo sistema, la competenza cautelare segue il riparto della giurisdizione tributaria<sup>87</sup>.

È stato formalizzato anche il contraddittorio tra le parti: l'istanza cautelare deve essere notificata al contribuente, il quale, entro venti giorni, può depositare memorie e documenti difensivi presso la segreteria della com-

---

*credito sanzionatorio*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni ...*, cit., 281; G. INGRAO, *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, 76; ID., *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. trib.*, 2006, II, 2165, ss.; ID., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, 79 ss.; F. PISTOLESI, *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2001, 726; ID., *Ipoteca e sequestro conservativo*, in AA.VV. *Il nuovo processo tributario*, a cura di T. Baglione, M. Miccinesi, S. Menchini, Milano, 2004, 500 ss.; S.M. MESSINA, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina dell'ipoteca e del sequestro conservativo fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 633 ss.; ID., *Art 22. Ipoteca e sequestro conservativo*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova, 2000, 657-723; F. MENTI, *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 773 ss.; M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 441 ss.; R. MICELI, *Sulla natura del procedimento di iscrizione di ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 393; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, 2013, Torino, 213 ss.

<sup>86</sup> Art. 26, e 27, l. 4/1929.

<sup>87</sup> Pertanto, con l'estensione della giurisdizione tributaria «*a tutti i tributi di ogni genere e specie*», per effetto dell'art. 12, secondo comma, l. 28.12.2001, n. 448, è venuta meno anche la competenza residua del giudice ordinario in materia cautelare, prevista dall'art. 22, comma 5, d.lgs. 472/1997.

missione adita.

La decisione sull'istanza spetta al collegio, il quale si pronuncia con sentenza. Tuttavia, in caso di «*eccezionale urgenza*» o «*pericolo nel ritardo*», l'ufficio può fare richiesta al presidente di provvedere immediatamente all'istanza con decreto motivato.

Con riguardo all'efficacia della misura cautelare, è stato previsto che l'ipoteca o il sequestro autorizzati sulla base di un processo verbale di constatazione perdano efficacia, qualora, entro centoventi giorni, non sia notificato il relativo atto di contestazione o irrogazione. Inoltre, la cautela tributaria perde efficacia a seguito della sentenza (anche non definitiva) che accoglie il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento o il provvedimento sanzionatorio.

Per effetto del d.lgs. 472/1997 sono stati risolti alcuni dubbi interpretativi che erano sorti nel sistema previgente.

In primo luogo, sembra definitivamente chiaro che le misure cautelari si fondano anche sul presupposto dell'esistenza del *fumus boni iuris*, e non solo del *periculum in mora*<sup>88</sup>.

Inoltre, per le controversie di competenza del giudice ordinario, è stato previsto che all'istanza di ipoteca e sequestro conservativo si applicano le disposizioni del procedimento cautelare comune, in quanto compatibili<sup>89</sup>.

Tale previsione potrebbe avere rilievo sistematico, poiché da essa potrebbe originare la dimostrazione che le cautele tributarie non sono ontologicamente diverse da quelle civili<sup>90</sup>.

Inoltre è stato chiarito che le cautele autorizzate dal giudice tributario in seguito alla notifica di un processo verbale di constatazione sono collegate strumentalmente a un atto principale: l'atto di contestazione o irrogazione deve essere notificato al contribuente entro centoventi giorni dall'adozione della misura cautelare, a pena di inefficacia della misura medesima<sup>91</sup>.

---

<sup>88</sup> Ciò si ricaverebbe dall'espressione «*fondato timore di perdere la garanzia del credito*» (art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997). Cfr. C. GLENDI, *Sequestro ...*, cit., 963; G. FALCONE, *op. cit.*, 288-289; S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 667 e 671; G. INGRAO, *Presupposti ...*, cit., 2158 ss.

<sup>89</sup> Art. 22, comma 5, d.lgs. 472/1997.

<sup>90</sup> *Contra* S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro ...*, cit., *passim*. Sul tema si tornerà diffusamente nei prossimi capitoli (II e III).

<sup>91</sup> Cfr. C. CONSOLO, *Ipoteca e sequestro ...*, cit., 1183 ss. e A. PROTO PISANI, *op. cit.*, 103. *Contra* S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro ...*, cit., 29 ss. Peraltro, nel sistema previgente, in assenza di una previsione espressa, la giurisprudenza e la dottrina prevalenti ri-

Invece non è stato chiarito se le cautele tributarie si applicano anche al debito d'imposta.

Per questa ragione in dottrina si è manifestato il duplice orientamento secondo cui le cautele tributarie sarebbero applicabili solo al credito sanzionatorio o, invece, anche al credito tributario (in senso stretto).

Da un canto, la collocazione delle misure cautelari tra le norme generali del diritto sanzionatorio e la circostanza che, ai sensi dell'art. 472/1997, fosse richiesta la previa notifica di un atto di contestazione e irrogazione della sanzione, e non dell'avviso di accertamento, hanno costituito argomenti a favore della prima tesi<sup>92</sup>.

Dall'altro canto, la circostanza secondo cui la tutela cautelare sarebbe finalizzata alla tutela del «credito» dimostrerebbe che la norma si applicherebbe a tutto il debito tributario, comprensivo di sanzioni, imposta e interessi<sup>93</sup>.

Peraltro, la questione è stata chiarita successivamente dal legislatore: in base a una riforma recente, l'ipoteca e il sequestro conservativo si applicano anche al credito relativo alle imposte e agli interessi dovuti in base al processo verbale di constatazione o all'avviso di accertamento<sup>94</sup>.

Inoltre, sono stati criticati i presupposti sostanziali del procedimento d'urgenza, il quale è caratterizzato dall'assenza del contraddittorio nella fase che precede l'emanazione del decreto presidenziale: con la riforma del 1997 è stato stabilito che il presidente procede senza indugio «*in caso di eccezionale urgenza*» oppure «*in caso di pericolo nel ritardo*»<sup>95</sup>.

Tuttavia, i presupposti del procedimento d'urgenza sono stati criticati dalla dottrina, per la ragione che il requisito dell'esistenza del *pericolo nel ritardo* sarebbe identico al fondato timore «*timore di perdere la garanzia*

---

tenevano che la misura cautelare perdesse efficacia, se l'ufficio non avesse emanato il provvedimento sanzionatorio entro il termine di decadenza per l'accertamento del debito d'imposta.

<sup>92</sup> Nel senso che le nuove misure non si applicherebbero all'imposta G. FALCONE, *op. cit.*, 286-288; F. PISTOLESI, *opp. locc. citt.*; S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 676-677; R. MICELI, *op. cit.*, 393 ss.; G. INGRAO, *Presupposti ...*, cit., 2158 ss.

<sup>93</sup> Cfr. C. GLENDI, *Sulla nuova disciplina ...*, cit., 156-157; ID., *Sequestro ...*, cit., 963; G. FERRAÙ, *op. loc. cit.*, M. GIORGETTI, *op. cit.*, 1057 e, in giurisprudenza Cass., sent. 5872/1998, cit. e, da ultimo, sent. 28 gennaio 2010, n. 1838, in banca dati *Fisconline*.

<sup>94</sup> Art. 27, commi 5 e 6, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito.

<sup>95</sup> Secondo S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 693, i due presupposti stabiliti dall'art. 22, d.lgs. 472/1997 per il procedimento d'urgenza non sarebbero alternativi, ma concorrenti.

*del credito*», il quale corrisponde al *periculum in mora* e, pertanto, esso costituisce (già) un presupposto ordinario del procedimento cautelare<sup>96</sup>.

Infine, per effetto di una disposizione recente è stato stabilito che l'ipoteca e il sequestro conservativo autorizzati dal giudice nella fase delle indagini o dell'accertamento conservano la loro efficacia a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione<sup>97</sup>.

L'intervento legislativo ha suscitato un dubbio interpretativo<sup>98</sup>.

Secondo autorevole dottrina, per effetto della riforma, sarebbe modificata l'originaria natura cautelare dell'ipoteca e del sequestro conservativo, poiché essi non sarebbero più collegati “*al giudizio sull'effettiva esistenza del credito dell'Agenzia*”, ma “*all'autotutela esecutiva costituita dall'iscrizione a ruolo*”<sup>99</sup>.

Tale obiezione sembra condivisibile. Cionondimeno, si potrebbe ipotizzare, come si vedrà nel prosieguo<sup>100</sup>, che le misure cautelari autorizzate dal giudice tributario durante le indagini non siano strumentali e provvisorie in rapporto “*al giudizio sull'effettiva esistenza del credito dell'Agenzia*”, ovvero sia al processo, ma in rapporto all'emanazione dell'avviso di accertamento *futuro*.

Da questa prospettiva, la disposizione normativa introdotta recentemente – secondo la quale l'ipoteca e il sequestro conservativo emanati nella fase delle indagini o dell'accertamento conservano la loro efficacia a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo – si potrebbe giustificare, sul piano sistematico, in relazione alla necessità che l'ipoteca e il sequestro tributario (autorizzati dal giudice tributario nella fase di indagini) non vengano meno con la notifica dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio, ma continuino a produrre effetti conservativi anche nella fase di riscossione e fintanto che il relativo provvedimento principale sia definitivo.

---

<sup>96</sup> Cfr. C. GLENDI, *Sulla nuova disciplina ...*, cit., 154.

<sup>97</sup> Art. 27, comma 7, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito e successivamente modificato per effetto dell'art. 15, comma 8-*quater*, d.l. 78/2009, convertito.

<sup>98</sup> Cfr. C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. trib.*, 2010, 1337 ss.

<sup>99</sup> S.M. MESSINA, *I riflessi degli accertamenti ...*, cit., in AA.VV., *La concentrazione della riscossione ...*, cit., 553-554.

<sup>100</sup> *Infra*, cap. II e III.

In altre parole, ferma la strumentalità delle cautele (non rispetto al processo, ma) rispetto all'avviso di accertamento, il legislatore fiscale avrebbe inteso assicurare l'ultrattività delle misure cautelari emesse nella fase delle indagini anche nella fase della riscossione, senza in alcun modo collegarle strumentalmente all'iscrizione a ruolo.

4. *La sospensione dei rimborsi d'imposta a tutela del credito sanzionatorio (art. 23, d.lgs. 18.12.1997, n. 472) e il fermo amministrativo del rimborso (art. 69, r.d. 18.11.1923, n. 2440)*

L'art. 23, d.lgs. 472/1997 stabilisce che, qualora l'autore delle violazioni, o i soggetti obbligati in solido, vantino un credito d'imposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato al destinatario un provvedimento sanzionatorio, anche non definitivo<sup>101</sup>.

Inoltre, la norma prevede che la sospensione del rimborso non superi l'ammontare della sanzione e che in presenza del provvedimento definitivo l'ufficio competente pronunci la compensazione del credito d'imposta con la sanzione pecuniaria.

La *ratio* dell'istituto è, con tutta evidenza, di tutelare il debito tributario derivante da un provvedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione.

Peraltro, la disciplina della sospensione del rimborso ricalca quella del fermo amministrativo (cd. fermo contabile) previsto dall'art. 69, sesto comma, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440. Secondo questa disposizione, che è applicabile nel diritto pubblico, «*qualora un'amministrazione dello Stato, che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme*

---

<sup>101</sup> Sulla sospensione del rimborso d'imposta si vedano M. TRIVELLIN, *Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni*, cit., 735; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, 85 ss; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 2686; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Milano, 2009; ID., *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, in *Corr. trib.*, 2012, 633; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 143 ss.

*dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo»<sup>102</sup>.*

L'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923 consente a ciascuna amministrazione dello Stato di ordinare a un'altra amministrazione statale la sospensione di un pagamento nei confronti di un privato, qualora essa vantasse un credito (anche non definitivo) nei confronti dello stesso soggetto; inoltre, è previsto che la somma destinata al rimborso sia definitivamente incamerata (o, più precisamente, compensata) dall'amministrazione creditrice, quando il credito statale diventa inoppugnabile.

Secondo autorevole dottrina, l'art. 23, d.lgs. 472/1997 sarebbe la specificazione in materia tributaria di un potere più ampio riconosciuto alla pubblica amministrazione<sup>103</sup>.

Invece, secondo altra autorevole dottrina, la sospensione dei rimborsi, quale norma speciale, renderebbe superato il fermo amministrativo nel diritto tributario e, inoltre, sarebbe applicabile anche al debito d'imposta<sup>104</sup>.

La disciplina formale della sospensione del rimborso è comunque più completa rispetto a quella del fermo amministrativo.

Invero, l'art. 23, d.lgs. 472/1997 stabilisce che l'atto di sospensione del rimborso e il provvedimento di compensazione unilaterale dei crediti siano notificati al contribuente con atti espressi e distinti. Pertanto, potrebbe non

---

<sup>102</sup> Sul fermo amministrativo si veda la dottrina pubblicistica: S. CASSESE, *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, 331; C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, 589; R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. fermo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1973, IV, 132; F. GARRI, *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur.*, XIV, Roma, 1989, 1; E. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, 521; O. SEPE, *Spese dello Stato e degli enti pubblici*, *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 385; L. MONTEL, voce *Fermo amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, VI, Torino, 1991, 302; L.R. PERFETTI, *Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, come norma derogatoria o diritto potestativo civilistico*, in *Foro amm.*, CDS, 2002, 1350 ss. Nella dottrina tributaria, M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, 241; A.E. GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 897-898; M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 737; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, *cit.*, 143 ss.; D. AUGELLO, *Fermo amministrativo e rimborso di crediti i.v.a.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2013, II, 5 ss.; C. BUCCICO, *op. cit.*, 1 ss.

<sup>103</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, *cit.*, 86. G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, *cit.*, 146-147.

<sup>104</sup> A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 215.

essere sufficiente, per la sospensione e compensazione del rimborso, che l'amministrazione rigetti un'istanza di rimborso attraverso un silenzio rifiuto<sup>105</sup>.

Inoltre l'art. 23, d.lgs. 472/1997 stabilisce che entrambi i provvedimenti sono impugnabili davanti al giudice tributario e possono essere sospesi in via cautelare dalla commissione tributaria<sup>106</sup>.

Secondo autorevole dottrina il fermo amministrativo (e anche la sospensione del rimborso, che è strutturalmente identico) sarebbe espressione di autotutela amministrativa, poiché esso prepara la compensazione (forzata) delle somme dovute all'amministrazione<sup>107</sup>.

##### *5. L'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati nel sistema attuale della riscossione tributaria (art. 77 e art. 86, d.p.r. 29.9.1973, n. 602)*

La riscossione dei tributi è stata caratterizzata negli tre ultimi decenni da riforme strutturali, che hanno modificato il sistema tradizionale (risalente all'Unità d'Italia) incentrato sulla figura dell'esattore privato e sulla separazione della fase della riscossione rispetto a quella dell'accertamento<sup>108</sup>.

Tale evoluzione può sintetizzarsi in quattro fasi.

---

<sup>105</sup> Cfr. Cass., sent. 11 novembre 2011, n. 23601, in *Corr. trib.*, 2012, 633, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Necessaria l'adozione ...*, cit., *ivi*.

<sup>106</sup> Art. 47, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

<sup>107</sup> Cfr. F. GARRI, *op. cit.*, 1 ss. Sul tema dell'autotutela amministrativa e tributaria si torna di seguito (cap. II, par. 3 e cap. III, par. 7)

<sup>108</sup> Originariamente, secondo la legge 20 aprile 1871, n. 192, la riscossione tributaria era affidata a privati appaltatori (cd. esattori) nominati (per cinque anni) per concorso ad asta pubblica. Il sistema normativo che regolava la riscossione si fondava su tre principi: il "non riscosso per riscosso", per effetto del quale l'esattore versava in anticipo le somme da riscuotere; il rimborso postergato delle quote inesigibili, subordinato alla dimostrazione, da parte dell'esattore, della tempestività della sua azione e dell'assoluta insolvenza del debitore; la speciale procedura esecutiva, connotata da poteri unilaterali di autotutela esecutiva, con l'intervento del giudice dell'esecuzione limitato alla sola fase satisfattiva. Per la ricostruzione del sistema originario di riscossione si veda, per tutti, G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 465 ss. Per le riforme della riscossione nei decenni recenti, si veda, invece, Cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata della riscossione e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1047 ss (scritto poi confluito nel volume *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008).

Per effetto del d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43, fu introdotto il sistema di affidamento in concessione del servizio di riscossione, che comportò la costituzione di un rapporto di diritto pubblico tra l'ente impositore e il soggetto privato incaricato della riscossione<sup>109</sup>.

In seguito, per effetto dei decreti legislativi 22 febbraio 1999, n. 37, 26 febbraio 1999, n. 46 e 13 aprile 1999, n. 112<sup>110</sup>, la procedura esecutiva a mezzo ruolo, già regolata dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, fu interamente riscritta e potenziata e la sua applicazione fu estesa a tutte le entrate tributarie dello Stato<sup>111</sup>.

Alcuni anni dopo fu istituito presso il Ministero delle Finanze il «servizio centrale della riscossione», che sostituì il sistema di affidamento in concessione<sup>112</sup>; fu disposto, quindi, il trasferimento delle funzioni esercitate dai concessionari a un ente pubblico con forma societaria privata: Riscossione s.p.a., poi denominata Equitalia s.p.a., partecipata per il 51 % dall'Agenzia delle Entrate e per il 49% dall'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS)<sup>113</sup>.

Infine, per effetto dell'art. 29, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, è stato introdotto nell'ordinamento tributario, limitatamente alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta regionale sulle attività produttive, l'avviso di accertamento esecutivo, che concentra in un

---

<sup>109</sup> L'art. 1, d.p.r. 43/1988, istituiva il servizio centrale della riscossione, mentre l'art. 7 stabiliva che il servizio di riscossione dei tributi fosse affidato, nei singoli ambiti territoriali, in concessione amministrativa a istituti di credito o società per azioni aventi per oggetto esclusivo la gestione in concessione del servizio; a costoro era attribuita la qualità di «agenti della riscossione». Si veda, per tutti, AA.VV., *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Atti del Convegno di Studio, Venezia, 1992, a cura di L. Tosi, Milano, 1996.

<sup>110</sup> Tutti derivanti da un'unica delega (l. 28 settembre 1998, n. 337).

<sup>111</sup> Con l'art. 2, d.lgs. 37/1999, fu abolito il principio del “non riscosso per riscosso” e con l'art. 17, d.lgs. 46/1999, il ruolo fu esteso ai tributi indiretti. Inoltre, l'art. 16, d.lgs. 46/1999, riscrisse interamente il titolo II del d.p.r. 602/1973, relativo alla procedura di riscossione coattiva. Si veda, per tutti, B. CUCCHI, *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (cd. esecuzione esattoriale)*, Padova, 1999.

<sup>112</sup> Art. 3, d.l. 30 settembre 2005, n. 230, convertito.

<sup>113</sup> Sulla riforma del servizio centrale di riscossione si vedano M.C. PARLATO, *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass. trib.*, 2006, 1174 ss. e A. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1355.

solo atto la costituzione dell'obbligazione tributaria, il titolo esecutivo e l'intimazione ad adempiere nei confronti del debitore<sup>114</sup>.

Nel sistema attuale la riscossione delle imposte erariali, degli interessi e delle sanzioni è affidata all'agente del servizio centrale della riscossione (Equitalia s.p.a.), che opera nel territorio nazionale anche attraverso società controllate.

Invece il servizio centrale di riscossione non ha competenza esclusiva in materia di tributi locali: la riscossione può essere affidata allo stesso agente della riscossione, oppure al comune impositore, oppure ad altro ente pubblico o privato incaricato dal comune medesimo sulla base di criteri (e secondo le modalità) stabiliti dalla legge nazionale<sup>115</sup>.

Le procedure della riscossione esattoriale sono disciplinate dal d.p.r. 602/1973. In particolare, il titolo I regola i versamenti spontanei, le ritenute d'imposte e la formazione del ruolo, mentre il titolo II regola la riscossione coattiva, qualora il debitore non adempia l'obbligo di pagamento risultante dall'iscrizione a ruolo o dall'avviso di accertamento esecutivo. Invece, per quanto concerne i tributi locali, è stabilito che si applichino le norme contenute nel regio decreto 14 aprile, 1910, n. 639, che disciplinano l'ingiunzione fiscale e, per quanto compatibili, le norme della riscossione coattiva a mezzo ruolo<sup>116</sup>. Ciò, però, vale solo quando la riscossione non è

---

<sup>114</sup> Con l'avviso di accertamento esecutivo, è stata realizzata, come indica la rubrica dell'art. 29, d.l. 78/2010, la concentrazione della riscossione nell'accertamento: l'avviso ha forza di titolo esecutivo, onde il ruolo non è più necessario e anche l'ordine di pagamento rivolto al debitore non è più riportato nella cartella di pagamento, ma è contenuto già nell'avviso di accertamento. Si veda, per tutti, AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011.

<sup>115</sup> Per quanto concerne la riscossione dei tributi locali, si vedano: l'art. 52, comma 5, d.lgs. 446/1997, per la individuazione dei soggetti abilitati alla riscossione, l'art. 36, comma 2, d.l. 248/2007, convertito, per le procedure di riscossione, e l'art. 7, comma, 2 lett. *gg-quater/sexies/septies*, d.l. 70/2011. Quest'ultima norma, in particolare, prevede che la riscossione dei tributi locali non possa più essere affidata all'agente di riscossione incaricato per i tributi erariali (Equitalia s.p.a.) a partire dal 1 gennaio 2013 (termine prorogato al 30 giugno 2013, per effetto, da ultimo, dell'art. 9, comma 4, d.l. 174/2012, convertito). In dottrina, si veda, da ultimo, L. LOVECCHIO, *La riscossione dei tributi locali*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., 2011, 85 ss.

<sup>116</sup> A norma dell'art. 36, comma 2, d.l. 248/2007, convertito, quando il servizio di riscossione non sia affidato all'agente del servizio centrale, ma al Comune o ad altro cessionario, si applicano le norme del regio decreto 639/1910, integrate da quelle contenute nel d.p.r. 602/1973, in quanto compatibili.

affidata all'agente di riscossione: in caso contrario si applica la disciplina del ruolo.

Pertanto, qualunque sia il titolo esecutivo – ruolo, accertamento esecutivo o ingiunzione fiscale – i poteri della riscossione coattiva tributaria sono disciplinati dalle norme del d.p.r. 602/1973 (titolo II).

Tali disposizioni, però, non esauriscono la disciplina del procedimento esecutivo, poiché, per previsione dell'art. 49, comma 2, d.p.r. 602/1973, esse sono integrate dalle norme del codice di procedura civile relative al processo di esecuzione.

In base al d.p.r. 602/1973 l'espropriazione forzata è preceduta dalla formazione del titolo esecutivo da parte dell'ente impositore, che lo trasmette all'agente di riscossione<sup>117</sup>: l'agente della riscossione, dopo aver preso in carico il ruolo, avvia l'espropriazione quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella esattoriale<sup>118</sup>.

L'esecuzione forzata può avvenire nelle forme dell'espropriazione mobiliare e immobiliare o dell'espropriazione presso terzi.

Inoltre possono essere previste procedure esecutive speciali<sup>119</sup>.

Il procedimento, che ha inizio con il pignoramento, a norma dell'art. 493, cod. proc. civ., ha carattere amministrativo: l'agente della riscossione, al fine di provocare la vendita forzata sui beni del debitore, non è tenuto ad adire il giudice, ma può compiere atti esecutivi unilaterali, secondo la disciplina del d.p.r. 602/1973<sup>120</sup>. Invece, la competenza del giudice dell'esecuzione, in deroga alle norme processuali ordinarie, è limitata alla

---

<sup>117</sup> Per la formazione unilaterale del titolo esecutivo da parte dell'ente impositore si vedano l'art. 12, d.p.r. 602/1973 (ruolo), l'art. 2, r.d. 639/1910 e l'art. 7, comma, 2 lett. *gg-sexies*, d.l. 70/2011 (ingiunzione fiscale), l'art. 29, comma 1, d.l. 78/2010, convertito (avviso di accertamento esecutivo). Si consideri, però, per quanto concerne i tributi locali, che l'art. 52, comma 5, d.lgs. 446/1997 consente al comune di affidare al cessionario non solo il servizio di riscossione, ma anche l'attività di accertamento e di liquidazione dell'imposta (e, quindi, anche la formazione del titolo esecutivo).

<sup>118</sup> Art. 50, d.p.r. 602/1973. Per la trasmissione del titolo esecutivo, nei casi in cui è prevista l'applicazione dell'accertamento esecutivo, l'art. 29, comma 1, lett. *e*), d.l. 78/2010, convertito, dispone che l'agente della riscossione «*senza la preventiva notifica della cartella di pagamento procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo*».

<sup>119</sup> *Cfr.* artt. 48-bis, 75-bis e art. 72-bis, d.p.r. 602/1973.

<sup>120</sup> Art. 52, d.p.r. 602/1973. *Cfr. infra*, cap. 2, par. 3.

fase terminale del procedimento, quando occorre distribuire ai creditori il ricavato dalla vendita forzata<sup>121</sup>.

In seguito, come si è anticipato, la riscossione coattiva a mezzo ruolo è stata ampiamente riformata per effetto dell'art. 16, d.lgs. 46/1999, che ha riscritto l'intero titolo II del d.p.r. 602/1973 allo scopo di potenziare e rendere più efficiente la procedura esecutiva.

Tuttavia, con la riforma del 1999 non è stata cancellata la struttura della procedura di esecuzione esattoriale, la quale resta connotata dal potere d'impulso dell'agente di riscossione, che agisce per mezzo di atti unilaterali (amministrativi) e senza l'assistenza del giudice dell'esecuzione.

\*

Invece, per effetto dell'art. 16, d.lgs. 46/1999, è stata riformata la materia della tutela cautelare del debito d'imposta nella fase della riscossione.

Invero, secondo la versione previgente del d.p.r. 602/1973<sup>122</sup>, all'esattore non era consentita alcuna iniziativa cautelare nel corso del procedimento esecutivo: l'esattore, per il buon esito dell'esecuzione forzata, poteva giovare solo dell'iscrizione ipotecaria e del sequestro conservativo sui beni del debitore, che l'autorità giudiziaria avesse ipoteticamente già autorizzato nella fase istruttoria o nell'accertamento, su istanza dell'amministrazione finanziaria<sup>123</sup>.

Questa situazione è mutata radicalmente dopo le riforme del 1999.

Per effetto dell'art. 16, d.lgs. 46/1999 è stato consentito ai concessionari di adottare misure cautelari (unilaterali) finalizzate ad assicurare la fruttuosità dell'esecuzione forzata.

In specie, è stato attribuito al concessionario il potere di iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e di disporre il fermo dei beni mobili registrati; in entrambi i casi l'adozione dei provvedimenti cautelari sarebbe subordinata al decorso di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento<sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup> Art. 56, d.p.r. 602/1973.

<sup>122</sup> Si intende la versione previgente del titolo II, anteriore, cioè, alle riforme del 1999.

<sup>123</sup> Art. 26 e 27, legge 4/1929 (nel regime previgente) e art. 22, d.lgs. 472/1997, in vigore.

<sup>124</sup> Sull'ipoteca esattoriale (art. 77, d.p.r. 602/1973) e sul fermo di beni mobili registrati (art. 86, d.p.r. 602/1973) si vedano: R. ROSA, P. PALOMBINI, R. LUPI, *L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 514; G. INGRAO, *Le*

L'iscrizione d'ipoteca sui beni del debitore ad opera dell'agente di riscossione (cd. ipoteca esattoriale) ha rappresentato una novità assoluta: fino al 1999, tale potere spettava in via esclusiva all'amministrazione finanziaria e

---

*prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 778 ss.; ID., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 185 ss.; L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, 428 ss.; ID., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in A.A.VV. *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro, A. Carinci, Milano, 2011, 217; G. BOLETTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 198 ss.; S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in A.A.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli, C. Glendi, Padova, 2010, 171; ID., *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi*, Roma, 2011; S.M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in A.A.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., 2010, 147 ss.; ID., *I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro-fisco*, in A.A.VV., *La concentrazione della riscossione*, cit., 551 ss.; S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013. Specificamente sul fermo: M. DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86 D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. It.*, 2003, 915; P. RUSSO, G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Fisco*, 2004, I, 1994; C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3232; M. FRANZONI, *Il fermo di beni mobili registrati*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 885; S. CANNIZZARO, *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 607; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. Trib.*, 2004, 2069 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 175; G. BOLETTO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 532; D. STEVANATO, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento «spontaneo»*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 1143; F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 629; G. PUOTI, B. CUCCHI, F. SIMONELLI, *La nuova riscossione tributaria*, Padova, 2012, 355 ss.; C. BUCCICO, *op. cit.*, 155 ss. Sull'ipoteca esattoriale, M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti di riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 13; S. CANNIZZARO, *Sull'iscrizione d'ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 251; G. TINELLI, *Iscrizione d'ipoteca fiscale, fondo patrimoniale e tutela del contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 991; G. PUOTI, B. CUCCHI, F. SIMONELLI, *op. cit.*, 379 ss.; D. AUGELLO, *Considerazioni in materia d'ipoteca a tutela della riscossione*, in *Innovazione e Diritto rivista on-line*, 2/2012, 177; C. NOUVION, *L'«ipoteca esattoriale» tra interventi legislativi e nomofilattici. Nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fiscis anche in sede fallimentare*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 819 ss.; C. BUCCICO, *op. cit.*, 1 ss.

poteva essere esercitato nella fase delle indagini e previa autorizzazione del giudice.

Con l'estensione dell'ipoteca alla fase della riscossione, invece, l'agente della riscossione è stato dotato di un potere autonomo e unilaterale di conservazione della garanzia patrimoniale.

L'art. 77, comma 1, d.p.r. 602/1973, nella versione riformata dopo il 1999, stabilisce che, decorsi sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per l'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per il quale l'agente procede. Inoltre, in forza di un recente intervento legislativo, è stabilita una soglia minima del credito complessivo, al di sotto della quale non è possibile per l'agente di riscossione iscrivere ipoteca sui beni del debitore: attualmente il limite è di ventimila euro<sup>125</sup>.

In relazione al procedimento – salva l'applicazione della norma civilistica secondo cui l'iscrizione d'ipoteca produce effetto con la pubblicità nei registri immobiliari<sup>126</sup> – è stabilito che l'agente della riscossione notifici al debitore una comunicazione preventiva e che esso proceda all'iscrizione ipotecaria solo trenta giorni dopo e sempre che il debitore sia ancora inadempiente<sup>127</sup>.

Dall'ipoteca cautelare (comma 1) si distingue nettamente la fattispecie regolata dall'art. 77, comma 2, d.p.r. 602/1973, secondo il quale, decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'agente di riscossione ha l'obbligo di iscrivere ipoteca qualora l'importo complessivo del credito per cui si procede non superi il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, determinato ai sensi dell'art. 79, d.p.r. 602/1973. L'agente procede con l'espropriazione solo se, a distanza di sei mesi dall'iscrizione ipotecaria, il debito non è stato estinto<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup> Si veda il comma 1-*bis* dell'art. 77, d.p.r. 602/1973, introdotto dall'art. 3, comma 5, lett. *d*), d.l. 2.3.2012, n. 16, convertito.

<sup>126</sup> Artt. 2808 e 2827, cod. civ.

<sup>127</sup> Art. 77, comma 2-*bis*, d.p.r. 602/1973.

<sup>128</sup> Sull'ipoteca esattoriale obbligatoria disciplinata dall'art. 77, comma 2, d.p.r. 602/1973 si rinvia al precedente scritto *Considerazioni sull'iscrizione d'ipoteca a tutela della riscossione*, cit., 186-187.

La differenza tra le due fattispecie è evidente: il primo comma dell'art. 77 attribuisce all'agente di riscossione un *potere*, il secondo comma stabilisce un *obbligo*.

In entrambi i casi, però, l'effetto conservativo della garanzia patrimoniale dell'iscrizione ipotecaria è il medesimo: quello disciplinato dalle norme del codice civile (diritto di espropriazione dell'immobile ipotecato, anche nei confronti di terzi acquirenti, e diritto di preferenza sui creditori posteriori).

Dal punto di vista della tutela giurisdizionale, l'ipoteca esattoriale è un atto autonomamente impugnabile: così prevede l'art. 19, d.lgs. 546/1992<sup>129</sup>.

\*

L'altro provvedimento cautelare esattoriale è il fermo tributario dei beni mobili registrati, disciplinato dall'art. 86, d.p.r. 602/1973 e – prima delle riforme attuate con l'art. 16, d.lgs. 46/1999 e l'art. 1, d.lgs. 193/2001 – già previsto dall'art. 91-*bis*, d.p.r. 602/1973.

Il fermo dei veicoli a motore e degli autoscafi, nella versione previgente dell'art. 91-*bis*, era stato introdotto nell'ordinamento tributario per effetto dell'art. 5, decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito.

Gli effetti di tale misura erano due: l'inopponibilità al concessionario della riscossione degli atti di disposizione del veicolo e il divieto di circolazione per il proprietario del mezzo (inibizione del cd. *ius utendi ac fruendi*). Rispetto all'ipoteca, invece, il fermo non attribuiva al creditore fiscale un diritto di preferenza sui creditori concorrenti, né il diritto di provocare l'espropriazione del bene<sup>130</sup>. Cionondimeno, in sede di esecuzione forzata sul patrimonio del debitore, il fermo assicurava al concessionario la possibilità di soddisfarsi sul bene anche nei confronti dei terzi acquirenti.

In base all'art. 91-*bis*, d.p.r. 602/1973 (previgente) la competenza a emanare il fermo nei confronti del debitore spettava all'amministrazione finanziaria<sup>131</sup>; inoltre, quale condizione necessaria del fermo cautelare, era stabilito che il bene mobile fosse già stato oggetto di un tentativo infruttuoso

---

<sup>129</sup> L'art. 19, d.lgs. 546/1992, è stato riformato per effetto dell'art. 35, comma 26-*quinquies*, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, che ha inserito le lettere e-*bis*) ed e-*ter*), così prevedendo l'autonoma impugnabilità dell'ipoteca esattoriale e del fermo su beni mobili registrati.

<sup>130</sup> Il fermo tributario di beni mobili registrati previsto dall'art. 91-*bis*, cit. era disciplinato da un regolamento governativo, che ne stabiliva il procedimento e gli effetti (decreto interministeriale 7 settembre 1998, n. 503).

<sup>131</sup> Direzione Regionale delle Entrate.

di pignoramento da parte del concessionario della riscossione. A questi, invece, erano demandate solo funzioni esecutive: l'iscrizione del fermo nei pubblici registri mobiliari e la relativa comunicazione al debitore.

Con la riforma della procedura esecutiva, per effetto dell'art. 16, d.lgs. 46/1999, il fermo fu esteso a tutti i beni mobili registrati e tra i destinatari furono compresi anche i coobbligati. Inoltre, l'art. 91-*bis* fu soppresso e la disciplina del fermo fu trasferita nell'art. 86, d.p.r. 602/1973.

Solo in seguito, però, è stato attribuito al concessionario della riscossione il potere di iscrivere il fermo con atto unilaterale, decorsi sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento<sup>132</sup>: in questo modo la disciplina tributaria del fermo è stata equiparata a quella dell'ipoteca esattoriale prevista dall'art. 77, d.p.r. 602/1973<sup>133</sup>.

Nella disciplina attuale, dunque, le cautele esattoriali si attuano per mezzo di provvedimenti unilaterali adottati dell'agente di riscossione.

Anche il fermo, come l'ipoteca, si perfeziona con l'iscrizione nei registri (mobiliari) a cura del concessionario; inoltre, anche il fermo cautelare, il quale, secondo la prassi amministrativa, deve essere notificato al destinatario venti giorni prima dell'iscrizione nel registro (cd. preavviso di fermo)<sup>134</sup> è autonomamente impugnabile davanti alle commissioni tributarie<sup>135</sup>.

Con l'ipoteca e il fermo di beni mobili la potestà cautelare del credito erariale è stata attribuita direttamente al concessionario della riscossione: tale potestà si aggiunge ai poteri cautelari dell'amministrazione finanziaria, i quali sono esercitati nella fase delle indagini e dell'accertamento (ipoteca, sequestro conservativo, sospensione e fermo amministrativo dei rimborsi).

---

<sup>132</sup> Cfr. art. 1 d.lgs. 193/2001.

<sup>133</sup> Inoltre, anche dopo la riforma attuata con il d.lgs. 193/2001, è risultato applicabile al fermo tributario il regolamento 503/1998. Così è stato disposto dal legislatore con una norma di interpretazione autentica (art. 3, comma 41, d.l. 203/2005).

<sup>134</sup> Si veda la risoluzione Ag. En., 9 gennaio 2006, n. 2/E, ove è stabilito che l'iscrizione di fermo «sia preceduta da un preavviso, contenente ulteriore invito a pagare le somme dovute, esclusivamente presso gli sportelli della competente azienda concessionario, entro i successivi venti giorni, decorsi i quali, il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo». Che il provvedimento di fermo sia un atto recettizio è confermato, inoltre, dall'art. 4, d.i. 503/1998.

<sup>135</sup> Art. 19, d.lgs. 546/1992 riformato per effetto dell'art. 35, comma 26-*quinqies*, d.l. 223/2006.

Nella dottrina tributaria, però, sono controversi la natura e i limiti del potere (amministrativo) attribuito all'agente della riscossione.

Infatti, da un lato, è chiaro che l'iscrizione d'ipoteca e il fermo non sono atti vincolati, ma facoltativi, dall'altro, non è chiaro se il potere abbia i tratti della discrezionalità amministrativa.

Secondo una parte della dottrina, l'ipoteca e il fermo esattoriali sarebbero misure strumentali o prodromiche all'esecuzione forzata<sup>136</sup>.

Secondo un altro orientamento, invece, l'ipoteca e il fermo sarebbero espressione di autotutela conservativa, la quale sarebbe volta a conservare il bene del debitore al fine di garantire il soddisfacimento del credito<sup>137</sup>.

Secondo un'altra tesi, poiché il fermo e l'ipoteca hanno l'effetto di individuare il bene strumentale all'esecuzione, essi costituirebbero una garanzia reale del credito<sup>138</sup>.

Secondo un'altra teoria, essi sarebbero strumenti coercitivi finalizzati a ottenere l'adempimento spontaneo da parte del debitore, anche dopo la scadenza del termine per il pagamento<sup>139</sup>.

Infine, secondo l'orientamento prevalente, queste misure costituirebbero strumenti cautelari della riscossione<sup>140</sup>.

In realtà, come si dirà nel prosieguo, il fulcro del problema è che tali provvedimenti tutelano un credito già munito di titolo esecutivo: il concessionario, nel momento in cui emana il provvedimento cautelare, potrebbe anche avviare l'esecuzione forzata in base al ruolo o all'avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo<sup>141</sup>.

Questi problemi sono esaminati nei capitoli che seguono.

---

<sup>136</sup> Cfr. S. LA ROSA, P. PALOMBINI, R LUPI, *op. cit.*, 515; M. CANTILLO, *op. cit.*, 13-15.

<sup>137</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *L'iscrizione d'ipoteca ...*, cit., in AA.VV. *La riscossione dei tributi ...*, cit., 2010, 155 ss.

<sup>138</sup> F. D'AYALA VALVA, *op. cit.*, 629.

<sup>139</sup> S. CANNIZZARO, *Sulla natura giuridica ...*, cit., 608; G. BOLETTA, *op. cit.*, 198 ss.

<sup>140</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione ...*, cit., 433; M. BASILAVECCHIA, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, cit., 175; G. INGRAO, *Le prospettive di tutela ...*, cit., 782.

<sup>141</sup> Per questa ragione, secondo una parte della dottrina, la tutela cautelare non sarebbe configurabile nella fase della riscossione tributaria. In particolare, secondo G. BOLETTA, *op. cit.*, 202, nt. 102, il fermo e l'ipoteca non avrebbe natura cautelare, «dal momento che la ratio della misura cautelare è quella di conservare il patrimonio del debitore quando il creditore non è in grado di porre in essere una espropriazione sui beni del debitore perché non ha un titolo esecutivo».

## *Capitolo II*

### *Natura dei provvedimenti cautelari della riscossione tributaria*

SOMMARIO: 1. La ricerca sistematica dei provvedimenti con struttura cautelare nell'insieme delle garanzie patrimoniali del credito fiscale. Premessa – 2. (Segue). Potestà cautelare del fisco e potere di azione. – 3. (Segue). Potestà cautelare del fisco e autotutela amministrativa. – 4. La strumentalità rispetto a un atto principale, quale carattere univoco dei provvedimenti con struttura cautelare dell'esecuzione forzata. – 5. (Segue). La natura cautelare del sequestro amministrativo strumentale alla confisca nel diritto pubblico – 6. Gli orientamenti della dottrina tributaria sulla configurabilità di provvedimenti con struttura cautelare del credito fiscale. – 7. La possibile esistenza di una relazione di strumentalità tra la misura cautelare del credito fiscale e l'atto principale con il quale è costituita l'obbligazione tributaria. Ipotesi. – 8. La tipologia dei provvedimenti principali costitutivi dell'obbligazione tributaria e della sanzione amministrativa pecuniaria.

*1. La ricerca sistematica dei provvedimenti con struttura cautelare nell'insieme delle garanzie patrimoniali del credito fiscale. Premessa*

Nell'ordinamento tributario esistono una pluralità di norme aventi l'obiettivo di garantire, nell'interesse dell'ente impositore, la riscossione (spontanea o coattiva) del tributo e della sanzione pecuniaria.

Tali istituti sono generalmente classificati quali cautele patrimoniali del credito fiscale o del rimborso<sup>1</sup>. Si tratta, però, di istituti che non hanno una

---

<sup>1</sup> Si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>. I – Parte generale, Torino, 2011, 284 ss.; G. GAFFURI, *Diritto tributario*<sup>7</sup>. Parte generale e parte speciale, Padova, 2012, 399 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*<sup>7</sup>. Parte generale, Padova, 2010, 301 ss.

struttura omogenea e che risultano accomunati solo dalla funzione di tutelare o agevolare la riscossione del credito tributario.

Le norme fiscali che rientrerebbero in questo insieme sono di natura sostanziale o formale, poiché – alternativamente – incidono sulla determinazione dei soggetti passivi dell’obbligazione tributaria oppure attribuiscono particolari obblighi (o oneri) e poteri, rispettivamente, al debitore e all’ufficio creditore.

Inoltre sarebbero compresi tra le garanzie patrimoniali a tutela del fisco anche istituti di natura civilistica, quali sono i privilegi del credito fiscale<sup>2</sup>.

Nell’ambito delle norme tributarie sostanziali si evidenzia l’imposta alla fonte pagata dal sostituto a titolo d’imposta, che ha la funzione di agevolare la riscossione tributaria<sup>3</sup>.

Invece, tra le norme tributarie formali, sarebbero ricomprese nell’insieme delle garanzie patrimoniali talune fattispecie di responsabilità d’imposta – che sono costitutive di obblighi di pagamento in capo a soggetti ulteriori e diversi dal soggetto passivo d’imposta<sup>4</sup> – e la sostituzione d’acconto, che genera un obbligo di ritenuta, rivalsa e pagamento in capo a un soggetto distinto da quello che ha realizzato la fattispecie imponibile<sup>5</sup>. Inoltre, sono norme formali le disposizioni che attribuiscono all’agente della riscossione il potere di disporre il fermo amministrativo<sup>6</sup> oppure il potere<sup>7</sup> o l’obbligo<sup>8</sup> di disporre l’ipoteca sui beni del debitore e le norme che consentono all’amministrazione finanziaria di iscrivere a ruolo l’intero ammontare del credito tributario contestato<sup>9</sup> e di sospendere una procedura di rimborso in presenza di un controcredito tributario<sup>10</sup>. Ancora, sono norme formali quelle

---

<sup>2</sup> Cfr. G. FALSITTA, *op. loc. cit.*

<sup>3</sup> Art. 35, d.p.r. 602/1973. Cfr. F. TESAURO, *op. ult. cit.*, 105.

<sup>4</sup> Si veda la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per le imposte sul reddito dovute dalla società (art. 36, d.p.r. 602/1973).

<sup>5</sup> Art. 64, d.p.r. 600/1973.

<sup>6</sup> Art. 86, d.p.r. 602/1973.

<sup>7</sup> Art. 77, comma 1, d.p.r. 600/1973.

<sup>8</sup> Art. 77, comma 2, d.p.r. 600/1973.

<sup>9</sup> Si veda l’art. 11, d.p.r. 602/1973 per la riscossione straordinaria delle somme iscritte ruolo e l’art. 29, comma 1, lett. c), d.l. 78/2010, convertito per la riscossione straordinaria delle somme dovute in base a un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo.

<sup>10</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1997; art. 69, r.d. 2440/1923.

che impongono al contribuente la prestazione di garanzie (cauzioni o fideiussioni) per ottenere dilazioni o particolari specie di rimborsi<sup>11</sup>.

Sono norme processuali, invece, quelle che consentono al fisco, nella fase delle indagini, di domandare al giudice tributario l'autorizzazione al sequestro conservativo e all'iscrizione d'ipoteca sui beni del contribuente<sup>12</sup>.

Come si è visto, la categoria degli istituti con funzione cautelare del credito tributario ricomprende fattispecie assai diverse tra loro dal punto di vista strutturale: autorevole dottrina ha correttamente osservato che una definizione unitaria di tale categoria non potrebbe che essere data solo in termini funzionali<sup>13</sup>.

Tuttavia, la nozione di garanzia patrimoniale del credito tributario, così largamente intesa e comprensiva di istituti strutturalmente diversi tra loro, non sembra rivelare grande utilità al fine dell'interpretazione delle singole norme, salvo il pregio di presentare un quadro completo delle diverse modalità di tutela del credito tributario (e del rimborso)<sup>14</sup>.

Invece, potrebbe essere utile raggruppare taluni istituti, tra l'insieme delle garanzie patrimoniali del credito tributario, che presentano elementi strutturali comuni e che sono strumentali ad assicurare il patrimonio del debitore all'azione esecutiva del fisco.

Si consideri, infatti, che l'amministrazione finanziaria non è solo titolare di poteri autoritativi nei confronti del contribuente, ma è anche titolare di un diritto di credito pecuniario strutturalmente identico al credito civile<sup>15</sup>.

Pertanto, anche lo Stato, quale titolare di un credito pecuniario (tributario), potrebbe manifestare il bisogno di proteggere l'esecuzione forzata del suo diritto con provvedimenti cautelari, analogamente al soggetto comune.

---

<sup>11</sup> Cfr. art. 38-bis, d.p.r. 633/1972, in materia di rimborsi i.v.a.

<sup>12</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>13</sup> Cfr. G. FALSITTA, *op. loc. cit.*

<sup>14</sup> Dottrina autorevole ha dimostrato efficacemente che lo scopo di una norma non appartiene alla norma: l'indagine sulle norme deve muovere dal punto di vista strutturale (Cfr. E. ALLORIO, *Osservazioni critiche sulla sanzione*, in *Problemi di diritto*, cit. I, 139 ss. e F. TESAURO, *op. ult. cit.*, 275).

<sup>15</sup> Cfr. F. TESAURO, *op. ult. cit.*, 98. Sull'identità strutturale tra il credito tributario e quello civile si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 80 ss.

Tuttavia, occorre fare una precisazione. Poiché lo Stato agisce nella duplice veste di creditore e di organo dell'autorità amministrativa, l'indagine deve essere condotta lungo due linee direttrici.

Da un lato, occorre verificare se l'ordinamento giuridico attribuisca anche al creditore fiscale, analogamente al creditore comune, il potere di domandare al giudice competente l'adozione di provvedimenti cautelari, in base alle norme del processo civile o del diritto tributario (o, ipoteticamente, entrambe).

Dall'altro lato, deve porsi l'interrogativo se la tutela cautelare del credito tributario non possa derivare anche dall'esercizio del potere autoritativo da parte dell'ente impositore, secondo lo schema proprio dell'autotutela amministrativa.

## 2. (Segue). *Potestà cautelare del fisco e potere di azione*

Con riguardo al primo punto – se l'ordinamento giuridico autorizzi il fisco a domandare all'autorità giudiziaria l'emanazione di provvedimenti cautelari – occorre, in via preliminare, riprendere sinteticamente i concetti di azione cautelare e processo cautelare, secondo le elaborazioni della dottrina processualcivilista.

Ciò deriva dalla considerazione che il credito tributario, analogamente al credito pecuniario civile, costituisce l'oggetto di una prestazione obbligatoria, che il contribuente deve adempiere e che il fisco ha diritto di esigere. In altri termini, come è stato sostenuto da autorevole dottrina, «*l'obbligazione tributaria non si differenzia – né concettualmente, né strutturalmente – dalle obbligazioni del diritto privato, disciplinate nel codice civile*»<sup>16</sup>. Quindi, da un punto di vista concettuale, nulla sembra escludere che anche nel diritto tributario possa manifestarsi un'esigenza di tutela cautelare del credito fiscale, secondo le norme di diritto comune.

Pertanto, l'obbligazione tributaria non ha natura privatistica, ma pubblicistica, poiché essa ha una disciplina *propria* nel diritto tributario<sup>17</sup>. Tuttavia, tale peculiarità potrebbe essere indifferente rispetto all'applicazione eventuale delle regole del processo cautelare civile, per due ragioni. In primo luogo, l'obbligazione tributaria è soggetta alle regole codicistiche, tra le quali

---

<sup>16</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 99.

<sup>17</sup> Cfr. F. TESAURO, *op loc. cit.*

potrebbero essere ricomprese, per analogia, anche quelle che disciplinano i mezzi di tutela della garanzia patrimoniale<sup>18</sup>. In secondo luogo, le norme del codice di procedura civile che disciplinano il processo cautelare si applicano anche ai procedimenti cautelari previsti da leggi speciali, e, quindi, anche ai procedimenti speciali a tutela del credito fiscale, secondo la disposizione dell'art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ.<sup>19</sup>.

Nell'ambito della dottrina processualcivilista, il primo tentativo autorevole di ricostruzione del fenomeno cautelare è stato incentrato sul concetto di azione<sup>20</sup>.

Con riguardo ai crediti pecuniari, infatti, la tutela cautelare civile è collocata nell'ambito del processo: ciò discende dall'art. 2905, cod. civ., secondo cui il sequestro conservativo, quale mezzo di tutela dei crediti in denaro, può essere chiesto dal creditore secondo le norme del codice di procedura civile, ovverosia nel processo.

Pertanto, su domanda del creditore, la competenza a emettere il provvedimento cautelare (nella specie: l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo) spetta all'autorità giudiziaria, in base alle norme processuali<sup>21</sup>.

Secondo i primi studi sistematici l'adozione di una misura provvisoria nel processo era motivata in base alla necessità di preservare il conseguimento del bene che risultasse garantito (in seguito) dall'iniziativa giudiziale del privato, per il tempo necessario, per il creditore, per ottenere una sentenza di merito favorevole e, quindi, procedere, se del caso, all'espropriazione forzata<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Secondo autorevole dottrina, l'obbligazione tributaria sarebbe strutturalmente identica all'obbligazione di diritto privato, essendo irrilevante che la prima differisca dalla seconda per la genesi, la disciplina e le modalità di attuazione; pertanto, le norme civilistiche, quali norme di diritto comune formulate da prima rispetto all'obbligazione di diritto privato, sarebbero applicabili anche all'obbligazione tributaria in via di analogia e, quindi, solo quando sussistano tutti i requisiti che rendono praticabile l'analogia. *Cfr.* M.C. FREGNI, *op. cit.*, 80 ss. e E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*<sup>5</sup>, cit., 62.

<sup>19</sup> *Cfr.* F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 285.

<sup>20</sup> Si veda G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile: le azioni, il processo di cognizione*, 3<sup>o</sup> edizione riveduta e notevolmente aumentata, Napoli, 1923, 224 ss.

<sup>21</sup> Art. 671, cod. proc. civ.

<sup>22</sup> G. CHIOVENDA, *op. cit.*, 224 ss. Per una puntuale ricostruzione dei primi orientamenti dottrinali in materia di processo cautelare si veda F. LANCELLOTTI, *Osservazioni critiche intorno all'autonomia processuale della tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1939, 232 ss.

Il potere giuridico di richiedere una misura cautelare era considerato un potere d'azione autonomo rispetto alle azioni di cognizione o di esecuzione: più precisamente l'azione cautelare era ritenuta «una forma per sé stante di azione (azione assicurativa), una mera azione che non può considerarsi come accessorio del diritto cautelato, poiché essa esiste come potere attuale quando ancora non si sa se il diritto cautelato esista»<sup>23</sup>. Secondo questa tesi alla specificità dell'azione cautelare corrisponderebbe la peculiarità del processo cautelare, non identificabile né quale processo di cognizione, né quale processo di esecuzione.

Tuttavia, l'affermazione secondo cui il processo cautelare costituirebbe un *tertium genus* basato su uno specifico potere di azione cautelare era criticata da altra dottrina autorevole: secondo una diversa corrente di pensiero il processo cautelare, sotto il profilo dell'attività giurisdizionale, non si distinguerebbe dal processo di cognizione o di esecuzione, poiché anche i presupposti della misura interinale, così come avviene per i diritti in generale, sarebbero, in realtà, oggetto di cognizione e di esecuzione. Solo considerando lo scopo del processo, invece, emergerebbe l'autonomia del processo cautelare, quale attività (di cognizione e di esecuzione) finalizzata alla «provvisoria composizione della lite»<sup>24</sup>.

In un momento successivo il fulcro della tutela cautelare è stato individuato, anziché nell'azione o nel processo, nel provvedimento cautelare.

Secondo autorevole dottrina ogni classificazione delle azioni o dei processi, che si fondasse sul provvedimento giudiziale cui l'azione e il processo tendono, si risolverebbe in realtà «in una classificazione dei vari tipi di provvedimento, dei quali i vari tipi di azione o di processo non sono che un accessorio o una premessa»<sup>25</sup>.

Il provvedimento cautelare sarebbe caratterizzato, secondo questa dottrina, dal carattere provvisorio degli effetti e dalla strumentalità (o sussidiarietà) dell'atto rispetto a un provvedimento principale, di cui la misura cautelare assicurerebbe l'esito o la fruttuosità pratica.

In altri termini, la misura cautelare nascerebbe «al servizio di un provvedimento definitivo, coll'ufficio di predisporre il terreno e di approntare i mezzi meglio atti alla sua riuscita»<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> G. CHIOVENDA, *op. cit.*, 226.

<sup>24</sup> F. CARNELUTTI, *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 205.

<sup>25</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 4.

<sup>26</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 21.

Tra le diverse categorie di misure provvisorie rientrerebbe il gruppo dei provvedimenti strumentali ad agevolare la fruttuosità pratica di una futura esecuzione forzata, strumentali, cioè, a impedire la dispersione della garanzia patrimoniale<sup>27</sup>.

Invece, secondo altra autorevole dottrina il nucleo della tutela cautelare non sarebbe riposto nell'azione (o processo) cautelare, ma in un *diritto sostanziale di cautela*, spettante allo stesso titolare del diritto principale: «l'azione cautelare» sarebbe «in realtà azione di accertamento oppure azione esecutiva coordinata a un diritto sostanziale di cautela»<sup>28</sup>.

Secondo questa tesi ogni diritto riconosciuto dall'ordinamento sarebbe affiancato da un corrispondente diritto di cautela, strumentale a tutelare il diritto principale per il tempo necessario per ottenere nel processo la tutela piena e definitiva.

Inoltre, il processo cautelare non sarebbe autonomo: esso sarebbe, in realtà, processo di cognizione con riguardo all'accertamento dei presupposti sostanziali per il conseguimento della tutela provvisoria e processo di esecuzione con riguardo all'attuazione della misura cautelare stessa<sup>29</sup>.

La tesi sostanzialista era criticata, però, dalla dottrina maggioritaria. Secondo la dottrina dominante, che è tuttora prevalente, l'ipotizzato diritto di cautela non avrebbe alcuna consistenza e non sarebbe oggetto né di accertamento, né (per conseguenza) di giudicato<sup>30</sup>.

Al contrario, il processo cautelare avrebbe struttura unitaria e autonoma, poiché la cognizione interinale non produrrebbe effetti al di fuori del pro-

---

<sup>27</sup> Secondo P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 31 ss., il rapporto di strumentalità che lega il provvedimento cautelare a quello principale assumerebbe quattro forme, cui corrisponderebbero quattro insiemi di misure cautelari. Il primo insieme sarebbe costituito dai provvedimenti istruttori anticipati, il secondo da quelli che servono ad agevolare la futura esecuzione, il terzo da quelli che anticipano la decisione di merito, il quarto dalle cauzioni imposte dal giudice quali condizioni per ottenere un provvedimento cautelare (cd. *controcautele*). I provvedimenti tributari che tutelano la riscossione tributaria apparterrebbero al secondo insieme.

<sup>28</sup> E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1936, 25. In senso conforme si veda anche S. SATTA, *Interesse ad agire e legittimazione*, in *Foro it.*, 1954, IV, 169; ID., *Commentario al codice di procedura civile, Libro quarto, Procedimenti speciali, Parte prima*, Milano, 1968, 149-150.

<sup>29</sup> E. ALLORIO, *Per una nozione cit.*, 35 ss.

<sup>30</sup> E.T. LIEBMAN, *Unità del procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1954, I, 253.

cesso e, inoltre, gli effetti della cognizione sarebbero strumentali solo all'esecuzione della cautela<sup>31</sup>.

Ciò deriverebbe dalla consistenza peculiare dell'oggetto della cognizione cautelare: per autorizzare la misura provvisoria il giudice non accerterebbe un diritto, ma effettuerebbe un giudizio di probabilità con riguardo all'esistenza del diritto principale (*fumus boni iuris*) e del pericolo immediato di un danno futuro (*periculum in mora*)<sup>32</sup>.

Secondo la dottrina processualista moderna il processo cautelare sarebbe caratterizzato da autonomia di funzione e struttura.

Sotto il profilo dello scopo, la giurisdizione cautelare non sarebbe orientata né all'accertamento, né alla soddisfazione coatta di un diritto: il processo cautelare, quale *tertium genus*, sarebbe collegato all'attività di cognizione o di esecuzione da un nesso di strumentalità, che ne costituirebbe il carattere specifico<sup>33</sup>.

Dal punto di vista strutturale, invece, l'autonomia del procedimento cautelare sarebbe la conseguenza dell'autonomia dell'azione e dell'interesse ad agire<sup>34</sup>.

Tale autonomia del processo cautelare sarebbe coerente con l'evoluzione dell'ordinamento giuridico: in particolare, con l'unità e la specificità del procedimento cautelare uniforme<sup>35</sup>, con l'incremento della funzione anticipatoria della tutela cautelare<sup>36</sup> e con la (sempre più) marcata indipendenza dell'azione cautelare dal giudizio di merito, per effetto dell'allentamento del vincolo di strumentalità tra il provvedimento cautelare e il giudizio principale<sup>37</sup>.

\*

---

<sup>31</sup> E.T. LIEBMAN, *Unità cit.*, 252.

<sup>32</sup> E.T. LIEBMAN, *op. loc. cit.*

<sup>33</sup> Si veda, per tutti, G. TARZIA, *La tutela cautelare, Introduzione*, in *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, 2004, XX ss.

<sup>34</sup> G. TARZIA, *op. cit.*, XX ss.

<sup>35</sup> Si veda la riforma del procedimento cautelare civile (art. 669-bis e ss., cod. proc. civ.), per effetto della legge 26 novembre 1990, n. 353.

<sup>36</sup> *Cfr.* G. TARZIA, *op. cit.*, XX ss.

<sup>37</sup> Si veda la riforma del processo cautelare, per effetto dell'art. 2, d.l. 14.3.2005, n. 35 convertito, che ha modificato l'art. 669-octies, sesto comma, cod. proc. civ., prevedendo un'attenuazione del nesso di strumentalità per i provvedimenti di urgenza e quelli idonei ad anticipare gli effetti della sentenza di merito.

Nel sistema previgente disciplinato dalla l. 4/1929 le norme del codice di rito erano considerate applicabili all'ipoteca e al sequestro conservativo tributario<sup>38</sup>.

Da un canto, il procedimento stabilito dalla l. 4/1929 per l'autorizzazione del sequestro e dell'ipoteca a tutela del credito fiscale (sanzionatorio) sarebbe una forma speciale di tutela cautelare, integrabile, in caso di lacune, con la disciplina comune del procedimento cautelare uniforme<sup>39</sup>. Dall'altro canto, secondo la dottrina che riteneva applicabile l'art. 26, l. 4/1929 solo al credito tributario sanzionatorio, le norme ordinarie civili si applicherebbero senz'altro al debito d'imposta<sup>40</sup>.

Successivamente, il tema della tutela cautelare del credito fiscale è stato ripreso dalla dottrina con la riforma tributaria del sequestro conservativo e dell'ipoteca, che ha attribuito al giudice tributario la competenza ad autorizzare le misure cautelari del credito fiscale (art. 22, d.lgs. 472/1997)<sup>41</sup>.

Tuttavia, secondo la tesi prevalente, le cautele riformate dal legislatore tributario non avrebbero natura cautelare in senso tecnico, poiché l'autorizzazione del provvedimento da parte dell'autorità giudiziaria non sarebbe in alcun modo collegata al giudizio di merito sulla fondatezza del credito fiscale<sup>42</sup>.

Secondo questa tesi, l'azione del fisco (e il relativo processo) finalizzati a ottenere l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo e all'ipoteca sui beni del debitore non avrebbero natura cautelare: al contrario, l'azione prevista dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, sarebbe «una vera e propria azione di accertamento (cioè dichiarativa e non cautelare, n.d.s.), strumentale alla verifica della sussistenza dei presupposti per la concessione delle misure, nonché all'indagine sulla probabilità di esistenza del credito fiscale per il quale le misure sono state chieste»<sup>43</sup>.

In realtà, però, la natura cautelare o meramente dichiarativa dell'azione esercitata dal fisco dovrebbe dipendere dalla natura del provvedimento richiesto: se fosse dimostrabile che il sequestro conservativo e l'ipoteca auto-

---

<sup>38</sup> *Retro*, cap. I, par. 2.

<sup>39</sup> *Cfr.* C. CONSOLO, *Dal contenzioso cit.*, 716.

<sup>40</sup> *Cfr.* C. CONSOLO, *Dal contenzioso cit.*, 792, nt. 4.

<sup>41</sup> *Retro*, cap. I, par. 3.

<sup>42</sup> *Cfr.* S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 703-707; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 96-97.

<sup>43</sup> S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 706.

rizzati dal giudice tributario sono misure cautelari in senso stretto, cioè con *funzione e struttura* cautelare, sarebbe logico affermare che l'azione proposta dall'ufficio davanti al giudice tributario ha natura cautelare in senso tecnico.

Pertanto, su questo punto non si potrà che tornare dopo aver preso posizione circa la natura cautelare o meramente conservativa dei provvedimenti disciplinati dall'art. 22, d.lgs. 472/1997<sup>44</sup>.

In ogni caso, pare certo che l'ufficio, con l'istanza di sequestro conservativo (o d'ipoteca), proponga un'azione (giudiziale) in senso proprio davanti alla commissione tributaria<sup>45</sup>.

Infine, si pone la questione se nel sistema vigente<sup>46</sup>, a prescindere dalla disposizione tributaria che autorizza il fisco a richiedere l'autorizzazione del sequestro conservativo e dell'ipoteca sui beni del contribuente, l'ufficio (o, per esso, l'agente della riscossione) possa richiedere direttamente al giudice ordinario o tributario, in veste di creditore, l'emanazione dei provvedimenti cautelari previsti dal codice di rito.

In realtà, come si vedrà nel prosieguo, la risposta dovrebbe essere negativa, poiché le cautele tributarie hanno una disciplina propria (nel senso di fonte normativa esclusiva) nel diritto tributario.

Infatti, un conto è ipotizzare l'integrazione della disciplina tributaria con le disposizioni di diritto comune (in base all'art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ.), un conto è prevedere che il fisco tuteli direttamente coi mezzi del processo cautelare civile la riscossione dell'obbligazione tributaria<sup>47</sup>.

### 3. (Segue). *Potestà cautelare del fisco e autotutela amministrativa*

Su un piano distinto dal potere giuridico di azione devono essere considerate, invece, le iniziative stragiudiziali unilaterali del soggetto a tutela del proprio credito.

---

<sup>44</sup> *Infra*, cap. III, par. 7.

<sup>45</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *op. loc. cit.* e G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 98.

<sup>46</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>47</sup> *Infra*, cap. III, par. 7.

Nel diritto comune le operazioni e gli atti (non processuali) con i quali un soggetto tutela da sé il proprio diritto costituiscono l'area dell'autotutela privata, che è disciplinata dalle norme civilistiche<sup>48</sup>.

Si distingue nettamente, dunque, nell'ordinamento civile, la tutela cautelare processuale dalla tutela stragiudiziale individuale. La prima è prerogativa dell'autorità giudiziaria, che emana una misura cautelare su domanda di parte, mentre la seconda compete direttamente all'iniziativa del privato.

Le fattispecie di autotutela privata disciplinate nell'ordinamento civile sono tassative: il sistema giuridico moderno non ammette la giustizia privata tra individui se non nelle forme previste e consentite dalla legge<sup>49</sup>.

In specie, con riguardo ai rapporti obbligatori, l'autotutela privata trova applicazione essenzialmente nei rapporti corrispettivi, nei quali l'adempimento di una parte è causalmente connesso alla prestazione della controparte. Invero, nel diritto privato delle obbligazioni l'autotutela preserva l'equilibrio contrattuale, predisponendo i mezzi individuali per conservare la corrispettività delle prestazioni o per consentire la definizione della sorte del rapporto<sup>50</sup>.

Tuttavia, gli strumenti di autotutela privata non si applicano al diritto tributario per due ragioni. Da un lato, l'obbligazione tributaria, che pure è riconducibile al *genus* delle obbligazioni civili, come si è ricordato, ha ad oggetto una prestazione non corrispettiva: nel diritto tributario non è concepibile un rapporto sinallagmatico tra le parti, secondo la terminologia civilistica.

Dall'altro lato, l'obbligazione tributaria costituisce tra le parti un rapporto giuridico di diritto pubblico non paritetico, e, quindi, gli atti e le operazioni che il fisco compie nei confronti del debitore tributario a tutela del proprio credito non possono che essere inquadrate nell'esercizio di un potere autoritativo, disciplinato dalla legge.

\*

---

<sup>48</sup> Sull'autotutela privata si vedano, per tutti, i contributi di E. BETTI, voce *Autotutela (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, IV, 1959, 529 ss. e G. BONGIORNO, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984.

<sup>49</sup> Nella manualistica, con riguardo alla disciplina dell'autotutela individuale nel rapporto obbligatorio, si veda, per tutti, F. BOCCHINI, E. QUADRI, *op. cit.*, 821 ss.

<sup>50</sup> *Cfr.* F. BOCCHINI, E. QUADRI, *op. loc. cit.*

Ciò premesso, si pone la questione se nell'esercizio del potere amministrativo il fisco o l'agente della riscossione possano adottare misure cautelari in senso stretto, cioè con struttura (e non solo funzione) cautelare<sup>51</sup>.

Tra di esse potrebbero rientrare la sospensione o il fermo amministrativo di un rimborso d'imposta, ad opera dell'amministrazione finanziaria<sup>52</sup>, e l'iscrizione d'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati, ad opera dell'agente di riscossione<sup>53</sup>, qualora fosse dimostrato, però, che queste misure con funzione conservativa del credito tributario hanno effettivamente struttura cautelare<sup>54</sup>.

Inoltre, tali misure potrebbero essere espressione di *autotutela amministrativa*, intesa quale insieme delle attività che sono espressione della capacità del soggetto pubblico che agisce in veste di autorità «*di farsi giustizia da sé*»<sup>55</sup>.

In generale l'autotutela di diritto pubblico è definita dalla dottrina quale attività amministrativa secondaria: per mezzo di essa «*la pubblica amministrazione provvede a risolvere i conflitti potenziali, o attuali, insorgenti con altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti o alle sue pretese*»<sup>56</sup>.

---

<sup>51</sup> In senso favorevole alla configurazione di misure cautelari amministrative nel diritto tributario, A. GUIDARA, *op. cit.*, 221 ss.

<sup>52</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1997 e art. 69, r.d. 2440/1923.

<sup>53</sup> Artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973.

<sup>54</sup> Con riguardo all'ipoteca e al fermo di beni mobili adottati dall'agente della riscossione (art. 77 e 86, d.p.r. 602/1973), v. S.M. MESSINA, *L'iscrizione d'ipoteca ...*, cit., 158. Con riguardo al «fermo amministrativo» (art. 69, r.d. 1923/2440), v. Corte cost., 19.4.1972, n. 67, in *Giur. cost.*, 1972, 330, con nota critica di S. CASSESE, *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, 331 ss. e Cass. 21 marzo 2012, n. 4505, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2013, II, 3 ss. Con riguardo, infine, alla sospensione dei rimborsi S.M. MESSINA, *La compensazione ...*, cit., 86.

<sup>55</sup> F. BENVENUTI *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano 1959, 537. Sull'autotutela amministrativa si vedano anche G. CORAGGIO, *Autotutela, I) Diritto amministrativo*, in *Enc. giur. aggiorn.*, 1988, 1 ss. e G. GHETTI, *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1987, 80 ss. e A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*<sup>15</sup>, II, Napoli, 1989, 196-197.

<sup>56</sup> Così F. BENVENUTI, *op. cit.*, 539. Si tratterebbe di un'attività secondaria, poiché l'autotutela serve a tutelare la validità e l'utilità di un'attività ulteriore, cd. primaria o principale, che di norma ha natura provvedimentoale. Per una ricostruzione della nozione di autotutela amministrativa si veda G. LIGUGNAGA, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004, 1 ss.; sull'autotutela nel diritto tributario, non intesa quale mero riesame dell'atto, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 6 ss.

In specie, la dottrina amministrativista ha distinto tra autotutela *decisoria* ed *esecutiva*: *i*) la prima sarebbe l'attività provvedimentoale destinata a tutelare la validità di un precedente atto amministrativo e l'utilità di un rapporto amministrativo (autotutela intesa quale riesame dell'atto viziato e quale potestà sanzionatoria e cautelare dell'organo pubblico), *ii*) la seconda sarebbe l'attività non provvedimentoale diretta all'esecuzione materiale di un precetto<sup>57</sup>.

Secondo questa classificazione, i provvedimenti cautelari e conservativi adottati da una pubblica amministrazione rientrerebbero nel gruppo dell'autotutela decisoria a tutela dell'utilità di un rapporto amministrativo, quale espressione della potestà dell'organo pubblico di tutelare la formazione o gli effetti di un atto amministrativo precedente o futuro. Nel diritto pubblico risulterebbe appartenere a tale gruppo, come si vedrà, il sequestro amministrativo strumentale alla confisca<sup>58</sup>.

In specie, nell'ambito dell'autotutela *cautelare*, il provvedimento cautelare tributario potrebbe essere espressione di autotutela *conservativa* della garanzia patrimoniale oppure di autotutela *cautelare in senso stretto*, a seconda che la misura abbia solo *funzione* cautelare oppure anche (eventualmente, secondo il diritto positivo) *struttura* cautelare.

Occorre, però, precisare alcuni punti.

In primo luogo, l'autotutela cautelare del credito fiscale rientra nel *genus* della *attività amministrativa tributaria*, la quale comprende, secondo l'orientamento più recente, l'attività strumentale all'attuazione delle norme tributarie<sup>59</sup>.

Inoltre, l'autotutela cautelare deve essere distinta dal controllo degli atti invalidi da parte dell'organo pubblico, che costituisce, come si è visto, una

---

<sup>57</sup> Così F. BENVENUTI, *op. cit.*, 541.

<sup>58</sup> *Infra*, par. 5.

<sup>59</sup> Il *genus* denominato *attività amministrativa tributaria* comprenderebbe tutte le fasi di attuazione dell'obbligazione tributaria: l'istruttoria (intesa come attività conoscitiva), l'accertamento (intesa quale attività di controllo e determinazione dell'imposta), la riscossione (intesa come attività di formazione e notificazione del titolo esecutivo tributario e attività di acquisizione coattiva dei tributi) e l'attività sanzionatoria e, si potrebbe ritenere, anche l'attività di autotutela intesa quale riesame o quale autotutela cautelare e anche esecutiva (espropriazione forzata). *Cfr.* L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 80-81; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 29 ss.; G. FAL-SITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 185 ss.

branca ulteriore dell'autotutela amministrativa e tributaria (autotutela intesa quale riesame degli atti)<sup>60</sup>.

Ugualmente, l'autotutela cautelare si differenzia dall'autotutela esecutiva, che comprende i provvedimenti autoritativi propri della procedura esecutiva<sup>61</sup>.

Inoltre, come si vedrà più avanti<sup>62</sup>, l'attività di autotutela cautelare non sembra connotata da profili di discrezionalità amministrativa, i quali consentono al contribuente di sindacare – nel corso del procedimento o, ipoteticamente, in sede di impugnazione della misura cautelare – la mancata ponderazione dell'interesse pubblico con l'interesse privato contrapposto.

---

<sup>60</sup> Sull'autotutela, intesa quale riesame, nel diritto tributario si vedano G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008; A. MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, agg. V, Torino, 2009, 28; S. MUSCARÀ, *Autotutela*, I) *Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1996, 1 ss. D. STEVANATO, voce *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, agg. III, Roma, 1999, 295 ss.

<sup>61</sup> È noto, infatti, che anche la procedura esecutiva tributaria è classificabile quale attività amministrativa, poiché nel diritto tributario la riscossione forzata è esercitata direttamente dall'agente di riscossione sulla base del ruolo (o dell'avviso di accertamento esecutivo) e per mezzo di atti autoritativi disciplinati dal diritto pubblico (G. FALSITTA, *op. loc. cit.*). Né osta a questa classificazione la circostanza che all'espropriazione forzata tributaria siano applicabili, ove non siano derogate dalle norme tributarie, le disposizioni del codice di procedura civile, le quali costituiscono il diritto comune del procedimento di esecuzione forzata (art. 49, secondo comma, d.p.r. 602/1973.). Invero, è stato dimostrato che fino al momento della vendita forzata, la procedura esecutiva è compiuta per mezzo di atti autoritativi adottati dall'agente della riscossione (o dall'amministrazione finanziaria) e senza l'assistenza del giudice dell'esecuzione: la procedura esecutiva costituirebbe una fase del procedimento amministrativo o un procedimento ibrido, caratterizzato dalla presenza di poteri unilaterali attribuiti all'agente di riscossione e dall'intervento (in realtà solo eventuale) del giudice dell'esecuzione (Cfr. G. FALSITTA, *op. loc. cit.* e G. INGRAO, *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 2701 ss.). Occorre distinguere, dunque, tra *autotutela cautelare* della riscossione e *autotutela esecutiva*. Si tratta di due fenomeni che si collocano in fasi diverse del procedimento amministrativo tributario: la prima si colloca nel corso del procedimento tributario di indagine, accertamento o riscossione (come si vedrà di seguito); la seconda costituisce, invece, una fase del procedimento indipendente e autonoma, che prende avvio, di regola, con l'esecuzione del pignoramento da parte dell'agente di riscossione (art. 491, cod. proc. civ. e art. 72-bis, d.p.r. 602/1973).

<sup>62</sup> *Infra*, cap. IV, par. 2.

Infatti, nell'autotutela amministrativa l'interesse pubblico (cd. interesse *primario*) è per definizione prevalente rispetto all'interesse privato (nel caso di specie: l'interesse alla tutela del credito fiscale).

Ciò non significa, però, che il creditore fiscale goda di arbitrio assoluto nell'esercizio dell'autotutela cautelare, per due ragioni<sup>63</sup>.

Da un lato, l'adozione eventuale di provvedimenti cautelari tributari in senso stretto (misure con struttura cautelare) è sempre subordinata alla esistenza dei presupposti sostanziali del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, i quali hanno la funzione di subordinare l'intervento cautelare (anche da parte di un organo pubblico e nell'esercizio del potere amministrativo) all'esistenza di presupposti di serietà e urgenza della misura nel caso concreto<sup>64</sup>.

Dall'altro, poiché l'autotutela non costituisce, comunque, un'attività vincolata, dovrebbe applicarsi alle cautele amministrative il principio della proporzionalità: da un canto, la cautela amministrativa sarebbe sindacabile in relazione alla *idoneità* e alla *necessità* della misura concretamente adottata rispetto al perseguimento dell'interesse pubblico prevalente, dall'altro, la cautela amministrativa sarebbe sindacabile dal privato con riguardo alla *proporzione* del sacrificio imposto al contribuente rispetto all'interesse pubblico perseguito<sup>65</sup>.

#### 4. La strumentalità rispetto a un atto principale, quale carattere univoco dei provvedimenti con struttura cautelare dell'esecuzione forzata

Nei paragrafi precedenti è stato fissato l'obiettivo sistematico di individuare, tra tutte le garanzie patrimoniali del credito fiscale, i provvedimenti con struttura cautelare del debito d'imposta.

Inoltre, è stato ipotizzato che il fisco eserciterebbe la potestà cautelare del credito tributario proponendo un'azione davanti all'autorità giudiziaria o adottando provvedimenti amministrativi di autotutela.

In prima analisi, dunque, si prospetta di distinguere in due insiemi le misure cautelari dell'esecuzione tributaria.

---

<sup>63</sup> Ragioni che si enunciano subito, ma saranno approfondite nel prosieguo (*infra*, cap. IV, par. 2).

<sup>64</sup> *Infra*, cap. IV, par. 1., 1.1. e 1.2.

<sup>65</sup> *Infra*, cap. IV, par. 2.

Da un lato, è il *modello giurisdizionale*, dall'altro, è il *modello amministrativo*. Il primo comprende le misure che sono autorizzate dall'autorità giudiziaria su istanza del fisco; nel secondo rientrano le misure che sono adottate dall'ufficio creditore o dall'agente di riscossione.

Secondo il modello giurisdizionale il fisco eserciterebbe un'azione davanti all'autorità giudiziaria (civile o speciale). Invece, secondo il modello amministrativo l'organo pubblico agirebbe in posizione di autorità nei confronti del privato.

Ciò premesso, e prima di esaminare la struttura di ciascun provvedimento cautelare<sup>66</sup>, occorre individuare con esattezza gli elementi giuridici che caratterizzerebbero univocamente le misure con struttura cautelare del debito d'imposta.

Preliminarmente, però, meritano di essere rivisti gli approfondimenti della dottrina processualcivilista relativi alle cautele a tutela dell'esecuzione forzata di un credito pecuniario<sup>67</sup>, poiché anche nel diritto tributario la tutela cautelare della riscossione forzata concerne l'esecuzione forzata di un credito pecuniario e lo Stato agisce nella doppia veste di creditore e di autorità amministrativa<sup>68</sup>.

Secondo autorevole dottrina, tenuto conto che la tutela cautelare civile è collocata nel processo, i provvedimenti cautelari adottati dal giudice non si distinguerebbero dagli altri provvedimenti giurisdizionali né secondo il criterio soggettivo, né secondo il criterio formale<sup>69</sup>.

Non esiste, invero, un ufficio cautelare collocato presso appositi organi giudiziari, il quale consente di dedurre la natura cautelare del provvedimento in base all'autorità che lo emana. Allo stesso modo, il provvedimento del giudice non ha una forma tipica che lo distingue esteriormente dagli altri provvedimenti giurisdizionali<sup>70</sup>.

Le stesse considerazioni potrebbero essere riportate nel contesto della tutela cautelare del credito fiscale. Infatti, il provvedimento cautelare della riscossione tributaria non si distingue da altre tipologie di atti adottati dal giudice o direttamente dal fisco né per il soggetto che emana il provvedimento, né per la forma esteriore dell'atto.

---

<sup>66</sup> Cap. III, *passim*.

<sup>67</sup> Per tutti, P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 6 ss.

<sup>68</sup> *Retro* par. 1.

<sup>69</sup> P. CALAMANDREI, *op. loc. cit.*

<sup>70</sup> P. CALAMANDREI, *op. loc. cit.*

Anzi, nel diritto tributario la varietà delle cautele e dei soggetti autorizzati a emanare una misura cautelare è maggiore rispetto al diritto processuale civile: il credito fiscale può essere tutelato mediante atti amministrativi adottati dall'ufficio creditore (o dall'agente di riscossione) oppure attraverso provvedimenti giurisdizionali.

Sul piano degli effetti del provvedimento cautelare, nella dottrina processualcivilista è stato controverso, in una prima fase, se essi fossero omogenei a quelli derivanti da una attività giurisdizionale di cognizione o di esecuzione.

Secondo una prima tesi, essi non si differenzierebbero qualitativamente da altri provvedimenti di accertamento o di esecuzione, poiché in essi potrebbe distinguersi chiaramente una fase di cognizione, avente ad oggetto i presupposti della misura cautelare, e una fase di attuazione<sup>71</sup>. In questo senso, potrebbe parlarsi di *provvedimenti cautelari di cognizione* con riguardo all'attività cautelare cognitiva (ad esempio: ordinanza di sequestro conservativo, disciplinata dall'art. 669-*octies*, cod. proc. civ.) e di *provvedimenti cautelari di esecuzione* in relazione all'attuazione delle misura cautelare (ad esempio: atto del sequestro conservativo, disciplinato dagli artt. 678 e 679, cod. proc. civ.)<sup>72</sup>.

Invece, secondo l'orientamento opposto, la peculiarità della misura cautelare deriverebbe dalla necessaria unità tra l'attività cognitiva del giudice e la piena attuazione del provvedimento<sup>73</sup>. Inoltre, la peculiarità della cognizione cautelare consisterebbe nella sua qualità di giudizio di probabilità, e non di accertamento, circa la verosimiglianza del diritto fatto valere e circa il pericolo nel ritardo<sup>74</sup>. Pertanto, la cognizione cautelare sarebbe incompatibile con l'effetto di accertamento stabilito dall'art. 2909, cod. civ.

Senonché la sommarietà del giudizio non sembrerebbe idonea, in assenza di altre peculiarità, a distinguere i provvedimenti cautelari da altri provvedimenti sommari provvisori<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> Cfr. P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 7 ss. e E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, cit., 19 e 24-25.

<sup>72</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 9.

<sup>73</sup> E.T. LIEBMAN, *op. cit.*, 249.

<sup>74</sup> E.T. LIEBMAN, *op. cit.*, 251-253.

<sup>75</sup> Si vedano, per esempio, gli accertamenti sommari con «*prevalente funzione esecutiva*», categoria che comprende il procedimento d'ingiunzione e il procedimento per convalida di sfratto e che è ripresa anche nella manualistica moderna. Cfr. P. CALAMANDREI, *op.*

In realtà, indipendentemente dal carattere peculiare della cognizione cautelare, il criterio che consentirebbe di individuare univocamente il provvedimento cautelare sarebbe la provvisorietà peculiare degli effetti del provvedimento cautelare<sup>76</sup>.

Invero, le misure cautelari sarebbero provvisorie rispetto alla definizione della lite nel merito e destinati a cessare con l'emanazione di un altro provvedimento (cd. "provvedimento principale"), di cui la misura cautelare provvisoria assicurerebbe l'esito o gli effetti esecutivi.

La dottrina processualcivilistica definisce tale provvisorietà «*nel fine*», per distinguerla dalla provvisorietà che caratterizza i provvedimenti sommari di cognizione<sup>77</sup>: per quest'ultima distinta tipologia di atti, il carattere provvisorio non sarebbe strumentale all'emanazione di un ulteriore provvedimento principale, ma sarebbe legato a una specifica modalità di formazione del provvedimento definitivo, per cui il provvedimento interinale sarebbe destinato a consolidarsi in mancanza di un (successivo) provvedimento definitivo e, comunque, esso sarebbe correlato a un giudizio pieno e non sommario<sup>78</sup>.

\*

Ciò premesso, si propone di utilizzare il criterio della strumentalità cautelare anche per identificare, nell'insieme eterogeneo delle garanzie patrimoniali tributarie, le (eventuali) misure cautelari della riscossione forzata con struttura cautelare giurisdizionali e amministrative.

Infatti, in linea di principio e astrattamente, nulla sembra opporsi alla circostanza che un rapporto giuridico di strumentalità cautelare possa collegare tra loro due atti amministrativi o due atti processuali o, in modo

---

*cit.*, 12 e C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*<sup>10</sup>, III, *Editio minor*, aggiornamento a cura di A. Carratta, Torino, 2012, 157 ss.

<sup>76</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 9-12.

<sup>77</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 15-16. Sulla provvisorietà nel fine rispetto a un provvedimento principale, quale criterio distintivo univoco dei provvedimenti cautelari (o della strumentalità dell'azione cautelare rispetto a un'azione di cognizione o di esecuzione) la dottrina processualcivilistica moderna è uniforme. Si vedano, per tutti, C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*<sup>10</sup>, I, *cit.*, 17-18 e E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*<sup>6</sup>. *Principi*, a cura di V. Colesanti, E. Merlin, Edoardo F. Ricci, Milano, 2002, 197 ss.

<sup>78</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 12-14.

eterogeneo, un atto amministrativo e un atto processuale, purché il primo sia strumentale al secondo.

Pertanto, in base al criterio della *provvisorieta nel fine* – e solo in prima analisi – è ipotizzabile che anche nel diritto tributario il fisco possa adottare una cautela provvisoria e strumentale ad assicurare i beni del contribuente alla riscossione forzata, per il tempo necessario, per l'ufficio, per costituire l'obbligazione tributaria o procurarsi il titolo esecutivo.

Invece, non sembra decisivo – per qualificare in modo univoco il provvedimento cautelare – l'effetto conservativo della misura cautelare.

Infatti, nel diritto privato e pubblico, le misure cautelari potrebbero avere anche effetto innovativo, qualora fosse necessario, in attesa del provvedimento principale, apprestare al soggetto che la richiede una modificazione, e non la conservazione, dello stato di fatto o giuridico esistente<sup>79</sup>.

Inoltre, il carattere conservativo è proprio anche di provvedimenti che non hanno struttura cautelare, tra i quali sono compresi i privilegi del credito e le azioni ordinarie a tutela della garanzia patrimoniale<sup>80</sup>.

Pertanto si potrebbe ritenere che la *provvisorieta nel fine* sia l'elemento univoco che caratterizza non solo i provvedimenti che tutelano un credito civile, ma anche i provvedimenti cautelari che difendono il debito fiscale.

Ciò detto, è ipotizzabile – sempre in prima analisi – che nell'insieme ampio e generico delle garanzie patrimoniali tributarie queste misure abbiano struttura cautelare:

(i) il sequestro conservativo e l'iscrizione ipotecaria autorizzati con sentenza dal giudice tributario;

(ii) l'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati adottati con atto amministrativo dall'agente di riscossione;

(iii) la sospensione e il fermo amministrativo del rimborso d'imposta adottati con atto amministrativo dall'ufficio creditore.

Invece, non rientrano nella categoria delle misure cautelari in senso proprio le fattispecie di responsabilità d'imposta e di sostituzione d'acconto, che costituiscono effetti (formali) dell'obbligazione tributaria, e il ruolo

---

<sup>79</sup> P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 26-27.

<sup>80</sup> Si intendono l'azione surrogatoria e l'azione revocatoria, che costituiscono strumenti di garanzia patrimoniale, ma non hanno struttura cautelare (artt. 2900 e 2901, cod. civ.).

straordinario, che costituisce una specifica modalità di riscossione dell'imposta, in presenza di particolari requisiti di urgenza<sup>81</sup>.

Inoltre, non appartiene alla categoria delle cautele l'iscrizione d'ipoteca esattoriale che precede obbligatoriamente l'esecuzione, poiché essa è (solo) una condizione cui è subordinata l'azione esecutiva, in presenza di crediti proporzionalmente minimi rispetto al valore dell'immobile da espropriare<sup>82</sup>. Invero, questi istituti hanno solo funzione (e non anche struttura) cautelare, poiché essi non sono strumentalmente collegati dall'adozione di un provvedimento principale.

Per quanto concerne le garanzie richieste dall'amministrazione finanziaria (e previste dalla legge) per ottenere dilazioni di pagamento o particolari specie di rimborsi, anch'esse dovrebbero rientrare tra gli effetti (formali) dell'obbligazione tributaria e non sarebbero misure cautelari in senso stretto.

Ugualmente, si ritiene che non abbiano struttura cautelare i privilegi del credito fiscale e le azioni civili a tutela della garanzia patrimoniale, poiché esse non dipendono (strumentalmente) dall'adozione di un provvedimento principale<sup>83</sup>.

Ipotizzata l'esistenza, nell'insieme delle garanzie patrimoniali tributarie, di una categoria di cautele in senso stretto – secondo il criterio di strumentalità cautelare tra una cautela e un atto principale – sembra opportuno considerare le possibili classificazioni delle cautele tributarie.

Invero, possono essere immaginati tre criteri di raggruppamento:

a) secondo il primo criterio, le misure a tutela dell'esecuzione tributaria possono essere distinte in provvedimenti amministrativi o giurisdizionali, a seconda che la misura sia adottata dall'organo pubblico con atto amministrativo o, invece, con provvedimento dell'autorità giudiziaria. Secondo questo criterio il sequestro e l'ipoteca autorizzati dal giudice tributario si contrappongono al fermo di beni mobili registrati, all'ipoteca e ai provvedimenti che dispongono la sospensione e il fermo amministrativo di un rimborso d'imposta, i quali sono adottati con atto amministrativo;

---

<sup>81</sup> Per effetti formali dell'obbligazione tributaria si intendono gli obblighi e i poteri che originano dall'esistenza del presupposto d'imposta, ovverosia quelli «che danno vita alla varie attività e procedure dirette all'applicazione del tributo». Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, 1 - Parte generale, cit., 98.

<sup>82</sup> Art. 77, comma 2, d.p.r. 602/1973.

<sup>83</sup> Cfr. artt. 2900 e 2901, cod. civ.

b) un ulteriore criterio di raggruppamento può essere individuato nella fase del procedimento di imposizione tributaria ove si colloca l'emanazione della cautela<sup>84</sup>. Sotto questo profilo, si possono distinguere i provvedimenti che sono emanati nella fase delle indagini da quelli che sono adottati dopo la notifica dell'avviso di accertamento e, inoltre, quelli che sono esclusivi della fase di riscossione, quando il soggetto pubblico dispone del titolo esecutivo. Secondo questo criterio, il fermo e l'ipoteca adottati dall'agente della riscossione (sulla base di un titolo esecutivo) si differenziano dai provvedimenti che dispongono la sospensione di un rimborso d'imposta e dalle misure adottate dal giudice tributario, i quali tutelano il credito tributario nella fase delle indagini oppure dell'accertamento;

c) infine, discriminando in base alla modalità di soddisfazione coattiva del credito tributario, si possono distinguere i provvedimenti a tutela dell'espropriazione forzata dai provvedimenti a tutela della compensazione forzata. Nel primo gruppo sarebbero compresi il sequestro conservativo, le ipoteche tributarie e il fermo di beni mobili registrati, che precedono il pignoramento del bene oggetto di cautela. Invece, del secondo gruppo farebbero parte le misure che sospendono un rimborso d'imposta. Infatti, queste ultime non precedono il pignoramento dei beni, ma, come si vedrà, la compensazione (forzata) di crediti reciproci tra fisco e contribuente<sup>85</sup>.

##### 5. (Segue). *La natura cautelare del sequestro amministrativo strumentale alla confisca nel diritto pubblico*

Prima di passare in rassegna gli orientamenti della dottrina tributaria relativi alla (possibile) esistenza di provvedimenti con struttura cautelare del credito fiscale si accenna brevemente all'istituto del sequestro amministrativo<sup>86</sup>, poiché la disciplina relativa mostra che, in generale, il rapporto di strumentalità cautelare tra due atti giuridici – qual è descritto

---

<sup>84</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, Torino, 2013, 127 ss.

<sup>85</sup> *Infra*, cap. III, par. 2.

<sup>86</sup> Si vedano, per la dottrina amministrativa, A. TORRENTE, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 353; A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*<sup>15</sup>, cit., 886; E. GRAGNOLI, *Sequestro amministrativo*, Padova, 1990, 223 ss.; P. VIRGA, voce *Sequestro (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990 161-168 e R. FERRAZZI, voce *Sequestro nel diritto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, XIII, Torino, 1996, 35-44.

sopra<sup>87</sup> – non è estraneo al diritto pubblico e, pertanto, potrebbe non essere estraneo al diritto tributario, ove lo Stato agisce nella doppia veste di creditore e di organo autoritativo<sup>88</sup>.

A norma dell'art. 19, l. 689/1981, prima che ne sia disposta la confisca, l'amministrazione può sequestrare la cosa che (secondo una valutazione sommaria e provvisoria da parte dell'organo procedente) è servita o è stata destinata a commettere una violazione amministrativa o ne costituisce il prodotto.

Tuttavia, il comma 3 stabilisce che, in caso di opposizione, il sequestro *«cessa di avere efficacia se non è emessa ordinanza-ingiunzione di pagamento o se non è disposta la confisca entro due mesi dal giorno in cui è pervenuto il rapporto e, comunque entro sei mesi dal giorno in cui è avvenuto il sequestro»*.

Ne discende che, in caso di impugnazione del sequestro, sopravviene un collegamento strumentale tra il sequestro della cosa e l'atto di confisca, poiché il primo inizia a tutelare provvisoriamente l'utilità del secondo per il tempo necessario (per l'organo pubblico) per accertare la commissione dell'illecito<sup>89</sup>.

Secondo la dottrina maggioritaria nel sequestro amministrativo sarebbero riconoscibili i caratteri strutturali dei provvedimenti cautelari.

In specie, tale sequestro sarebbe provvisorio e strumentale *«nel senso che esso mira ad assicurare la custodia dei beni contro il pericolo di sottrazione o alienazione, nelle more dello svolgimento del procedimento per l'adozione del provvedimento finale»* di (ordinanza-ingiunzione e di) confisca<sup>90</sup>.

---

<sup>87</sup> Cfr. *supra* par. 4.

<sup>88</sup> Per la disciplina generale si vedano gli artt. 13 e 19, l. 689/1981 e gli artt. 3-19, d.p.r. 571/1982. Per una rassegna delle ulteriori applicazioni settoriali nel diritto pubblici si veda, per tutti, E. GRAGNOLI, *op. cit.*, 15.

<sup>89</sup> In specie, la confisca integra una sanzione amministrativa accessoria, la quale è disposta con provvedimento amministrativo ed è facoltativa o obbligatoria, secondo i casi.

<sup>90</sup> Si osservi, in particolare, che il carattere strumentale del sequestro amministrativo sarebbe evidenziato, secondo questa dottrina, dal fatto che *«la legge di depenalizzazione disciplina l'atto sotto la rubrica "atti di accertamento" (art. 13), considerandolo preordinato all'accertamento definitivo della violazione dell'illecito, in vista dell'applicazione del provvedimento sanzionatorio finale»* (P. VIRGA, *op. cit.*, 162). In senso conforme, si vedano anche A.M. SANDULLI, *op. cit.*, 886, R. FERRAZZI, *op. cit.*, 36 e, nella dottrina tributaria, S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 51.

Invece, secondo un'altra dottrina, non sarebbe possibile riproporre per il sequestro amministrativo lo schema proprio della cautela (civile), poiché la pubblica amministrazione non sarebbe competente ad accertare in via definitiva la illegittimità del comportamento del privato e, in aggiunta, essa non svolgerebbe l'attività giurisdizionale.

Al contrario, poiché l'autorità pubblica agisce nell'esercizio del potere amministrativo, che si declina in diversi atti o comportamenti e con il quale la p.a. esercita «*il potere di trasformare la realtà in conformità alle proprie aspettative*», il sequestro costituirebbe una forma di autotutela (esecutiva) diretta ad assicurare l'esecuzione della confisca futura<sup>91</sup>.

Nondimeno, anche questa dottrina attribuisce al sequestro amministrativo «*una sua specificità cautelare*»<sup>92</sup> e applica ad esso, per conseguenza, i presupposti tipici della tutela cautelare civile: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*<sup>93</sup>.

In realtà, però, la seconda tesi potrebbe non essere fondata.

Da un lato, non è corretto l'assunto, secondo il quale il sequestro sarebbe espressione di autotutela *esecutiva*: il sequestro non può che essere espressione di autotutela *cautelare*, poiché esso non costituisce il fine dell'attività amministrativa, ma il mezzo per arrivare alla confisca. Né la circostanza che il sequestro, per produrre l'effetto suo proprio, debba essere materialmente eseguito dall'autorità pubblica sembra contraddire quanto affermato. Come si è visto, infatti, i provvedimenti cautelari possono essere qualificati, a loro volta, come provvedimenti di *cognizione* o di *esecuzione*, a seconda del punto di vista che si adotta (la decisione o l'attuazione della misura<sup>94</sup>).

Pertanto, la circostanza che il sequestro debba essere materialmente eseguito dall'autorità pubblica non sembra incompatibile con la natura cautelare dell'istituto, poiché la strumentalità del provvedimento si pone su un piano distinto rispetto alla sua natura di atto decisorio o esecutivo.

Dall'altro lato, la circostanza che il soggetto pubblico non sia competente a svolgere attività giurisdizionale potrebbe non essere incompatibile con la configurazione di un collegamento di strumentalità cautelare anche tra due atti amministrativi, qualora il primo atto (il provvedimento di sequestro) sia

---

<sup>91</sup> E. GRAGNOLI, *op. cit.*, 224.

<sup>92</sup> E. GRAGNOLI, *op. loc. cit.*

<sup>93</sup> E. GRAGNOLI, *op. cit.*, 305 ss.

<sup>94</sup> *Retro*, par. 4

comunque provvisorio e strumentale a proteggere gli effetti del secondo (la confisca futura).

Invero, l'adozione di una cautela (giurisdizionale o amministrativa) potrebbe prescindere dalla natura processuale dell'atto principale (sentenza), come si vedrà più avanti<sup>95</sup>.

#### 6. *Gli orientamenti della dottrina tributaria sulla configurabilità di provvedimenti con struttura cautelare del credito fiscale*

Nel sistema previgente si opponevano due orientamenti in relazione alla natura (cautelare o non cautelare) dell'ipoteca e al sequestro conservativo disciplinati dalla legge 4/1929<sup>96</sup>.

Secondo una prima tesi il sequestro e l'ipoteca fiscali (previgenti) non sarebbero caratterizzati da strumentalità in senso tecnico, poiché essi non sarebbero preordinati né all'emissione di un provvedimento giurisdizionale, né all'emissione di un atto amministrativo. Viceversa, essi costituirebbero meri strumenti di garanzia del pagamento dell'imposta e della sanzione accertati attraverso il p.v.c.<sup>97</sup>.

Secondo l'altra tesi, invece, le norme regolatrici dell'ipoteca e del sequestro fiscale disciplinerebbero «*i modi e i contenuti di una peculiare ed autonoma azione cautelare avanti al Presidente del Tribunale ... al fine di cautelare la futura riscuotibilità delle pene pecuniarie*»<sup>98</sup>. Sotto questo profilo il sequestro tributario costituirebbe «*semplicemente una applicazione del classico istituto del sequestro conservativo*»<sup>99</sup>.

Le due tesi sono state riproposte dopo la riforma del 1997<sup>100</sup>.

Secondo la tesi dominante, la previsione normativa – in base alla quale l'ipoteca e il sequestro adottati in base a un processo verbale di constatazione perderebbero efficacia, qualora l'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni non fosse notificato entro centoventi giorni dalla

---

<sup>95</sup> *Infra*, par. 7.

<sup>96</sup> Art. 26, l. 4/1929.

<sup>97</sup> Si veda S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 53-54.

<sup>98</sup> Si veda C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, cit., 701.

<sup>99</sup> C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, cit., 716.

<sup>100</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

loro adozione<sup>101</sup> – rafforzerebbe solo il carattere provvisorio dell'ipoteca e del sequestro: queste misure non sarebbero comunque strumentali rispetto all'introduzione del giudizio di merito sulla fondatezza del debito d'imposta<sup>102</sup>.

Invece, secondo altra autorevole dottrina, l'autonomia dell'ipoteca e del sequestro fiscale rispetto all'introduzione del giudizio di merito davanti alle commissioni tributarie sarebbe ininfluente, poiché il collegamento tra provvedimenti cautelari e processo di merito costituirebbe «*un rilievo per un verso pedissequamente ripropositivo di schemi processual-civilistici, e per altro verso errato*»<sup>103</sup>. Invero, indipendentemente dal giudizio di merito, l'ipoteca e il sequestro sarebbero comunque preordinati – strumentalmente, si intende – ad assicurare il buon esito del pignoramento e dell'esecuzione forzata del credito tributario sulla base di un avviso di accertamento munito di titolo esecutivo<sup>104</sup>.

\*

Inoltre, la questione della strumentalità cautelare si è posta con riguardo alle misure cautelari che l'agente della riscossione ha il potere di emanare dopo la notifica del titolo esecutivo e che sono previste dagli artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973.

In dottrina si registrano due grandi orientamenti: per il primo, le misure previste dagli artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973 apparterrebbero all'area della riscossione e avrebbero natura cautelare, per il secondo, invece, esse sarebbero atti dell'esecuzione o prodromici alla procedura esecutiva<sup>105</sup>.

---

<sup>101</sup> Art. 22, comma 7, d.lgs. 472/1997.

<sup>102</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *Art. 22*, cit., 704-705 e P. INGRAO, *Presupposti processuali ...*, cit., 2158 (spec. par. 4). In specie, la disposizione secondo cui le misure in questione sarebbero collegate alla notifica del provvedimento sanzionatorio, ma non al giudizio di merito, dovrebbe essere interpretata come indice univoco dell'assenza del profilo di strumentalità che caratterizza le misure cautelari in senso tecnico. Cfr. R. MICELI, *Sulla natura del procedimento di iscrizione d'ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, cit., 393, (spec. par. 2.2.) e M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, cit., 441 ss. (spec. par. 5.).

<sup>103</sup> L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione ...*, cit., 433

<sup>104</sup> L. DEL FEDERICO, *op. loc. cit.*

<sup>105</sup> Collocano le misure in esame tra gli atti dell'esecuzione forzata o prodromici ad essa R. ROSA, P. PALOMBINI, R. LUPI, *op. cit.*, 515; M. DOMINICI, *Osservazioni a margine ...*, cit., 915; P. RUSSO, G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, cit., 1994; M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti di riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., 15; G. BOLETTA, *Il fermo dei beni mobili registrati*, cit., 539; S.

Secondo una parte della dottrina, l'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati non sarebbero caratterizzati dai requisiti di provvisorietà e strumentalità tipici delle misure cautelari civili: essi non sarebbero «strumentali all'accertamento del credito, giacché esso è definitivo» in fase di riscossione e, inoltre, «nessuna connessione o collegamento di alcun genere» potrebbe immaginarsi «con la fondatezza della pretesa»<sup>106</sup>.

Pertanto – se ne deduce – le misure in questione non avrebbero natura cautelare, ma sarebbero espressione del potere di autotutela (conservativa) del fisco, per la ragione che il credito tributario sarebbe esecutivo.

Secondo altri, invece, la strumentalità cautelare delle garanzie esattoriali sarebbe esclusa per effetto della norma, secondo cui l'agente della riscossione potrebbe iscrivere ipoteca sull'immobile del debitore «anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere»<sup>107</sup> e, inoltre, in ragione dal fatto che l'espropriazione immobiliare sarebbe regolata da presupposti propri e distinti<sup>108</sup>.

Nondimeno, secondo questa tesi occorrerebbe riconoscere *funzione* (ma non *struttura*, si intende) cautelare all'ipoteca e anche al fermo, «posto che la loro funzione è meramente conservativa della garanzia patrimoniale e che non vi è una strumentalità al pignoramento»<sup>109</sup>.

---

CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca*, cit., in *La riscossione dei tributi*, cit., 180-181; ID., *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca*, cit., 70 e 94 ss. Viceversa, collocano le misure esattoriali nell'area della riscossione M. BASILAVECCHIA, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, cit., 175; S.M. MESSINA, *opp. loc. cit.*, G. INGRAO, *op. loc. cit.*; L. DEL FEDERICO, *op. loc. cit.*; C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, cit., 3232.

<sup>106</sup> S.M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili*, cit., 156-157 e ID., *I riflessi degli accertamenti esecutivi ...*, cit., 562-563.

<sup>107</sup> Art. 77, comma 1-bis, d.p.r. 602/1973, inserito per effetto dell'art. 3, comma 5, lett. d), d.l. 2.3.2012, n. 16, convertito. Cfr. G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 193.

<sup>108</sup> Secondo questa tesi, l'iscrizione d'ipoteca non sarebbe strumentale alla riscossione coattiva, poiché essa prescinderebbe dalla effettiva espropriabilità dell'immobile. Invero, al fine dell'espropriazione forzata, il valore del credito tributario e, inoltre, anche del bene, determinato ai sensi dell'art. 79, d.p.r. 602/1973, devono essere superiori a ventimila euro (art. 76, d.p.r. 602/1973).

<sup>109</sup> Cfr. G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 202-203, secondo il quale la deviazione rispetto allo schema tradizionale di applicazione delle misure cautelari sarebbe giustificata in base alle forme peculiari delle procedure di accertamento e riscossione del credito fiscale.

Infine, secondo un'altra tesi, tali misure costituirebbero strumenti di "esecuzione indiretta" o "sanzioni improprie", aventi lo scopo «*di indurre coartatamente il debitore all'adempimento spontaneo*», evitando all'amministrazione l'onere di procedere con l'esecuzione forzata<sup>110</sup>.

Secondo la tesi prevalente, invece, le misure previste dagli artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973, sarebbero collocate nella riscossione e avrebbero natura cautelare del credito fiscale, anche a prescindere dalla necessaria strumentalità (cautelare) rispetto a un provvedimento successivo, di cui esse assicurerebbero gli effetti o il buon esito dell'esecuzione forzata<sup>111</sup>.

In particolare, secondo autorevole dottrina l'ipoteca e il fermo esattoriale avrebbero natura cautelare della riscossione coattiva, e, sotto questo profilo, sarebbero ininfluenti sia l'autonomia delle cautele rispetto al giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento, sia la presenza di un titolo esecutivo<sup>112</sup>.

*7. La possibile esistenza di una relazione di strumentalità tra la misura cautelare del credito fiscale e l'atto principale con il quale è costituita l'obbligazione tributaria. Ipotesi*

Ciò premesso, è ipotizzabile, in prima analisi, che il collegamento di strumentalità debba essere ricercato nella relazione tra la cautela e l'avviso di accertamento<sup>113</sup> e non, invece, secondo la logica precipua del processo cautelare civile, tra la cautela e la sentenza di merito pronunciata dal giudice tributario.

Infatti, mentre nel processo civile il creditore, il quale ha domandato una misura cautelare, ha (il potere e) l'onere di chiedere all'autorità giudiziaria anche l'accertamento del proprio credito, nel contenzioso tributario, invece, l'ufficio creditore non può domandare l'accertamento del debito d'imposta,

---

<sup>110</sup> Cfr. S. CANNIZZARO, *opp. loc. cit.*; D. STEVANATO, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento «spontaneo»*, cit., 1143.

<sup>111</sup> Si vedano M. BASILAVECCHIA, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, cit., 175; C. GLENDI, *op. loc. cit.*; F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario ...*, cit., 621; G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 204; L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, 433-434.

<sup>112</sup> L. DEL FEDERICO, *op. loc. cit.*

<sup>113</sup> Oppure il provvedimento sanzionatorio, per la tutela cautelare della sanzione.

poiché – salvo le azioni di rimborso<sup>114</sup> – la lite tributaria davanti alle commissioni non ha ad oggetto un diritto di credito, ma la legittimità dell'atto di imposizione<sup>115</sup>.

Per questa ragione, avuto riguardo all'oggetto della lite, potrebbe non essere corretta l'equiparazione del giudizio tributario al giudizio civile: nel diritto tributario, la ricerca di un collegamento tra la cautela e l'introduzione del giudizio (o la pronuncia della sentenza) non potrebbe che avere, quale esito, quello di dimostrare l'inesistenza di qualsivoglia collegamento di strumentalità, poiché, effettivamente, nel diritto tributario non è configurabile la lite di accertamento sull'obbligazione tributaria<sup>116</sup>.

Nondimeno, l'essenza dell'atto principale, cui è collegata la cautela del debito d'imposta, potrebbe essere riposta nell'avviso di accertamento o nel provvedimento sanzionatorio, poiché secondo l'ordinamento giuridico l'ufficio creditore costituisce il debito d'imposta attraverso l'attività amministrativa d'imposizione e, inoltre, senza l'assistenza dell'autorità giudiziaria.

Inoltre, per effetto delle disposizioni sulla riscossione tributaria, l'ufficio medesimo ha il potere amministrativo di rendere esigibile il proprio credito e di provocare, se del caso, l'espropriazione forzata del debitore.

L'ipotesi qui formulata non viola il paradigma della strumentalità cautelare, poiché – come si è visto sopra<sup>117</sup> – la natura giurisdizionale o amministrativa degli atti non influisce sulla relazione di strumentalità

---

<sup>114</sup> Con l'azione di rimborso il contribuente domanda l'accertamento del suo diritto alla restituzione di somme (cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 105 ss.).

<sup>115</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 75 ss.

<sup>116</sup> Peraltro, si osservi che nel processo tributario, anche in caso di esito vittorioso per l'amministrazione, il titolo dell'obbligazione tributaria (e dell'esecuzione) non è la sentenza, ma resta l'avviso di accertamento, che non è sostituito dalla pronuncia del giudice, anche in caso di annullamento parziale (Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 75 ss. e 210 ss.). Ciò sembra confermare, dunque, l'estraneità del concetto di "giudizio di merito" civile nel diritto tributario, anche sotto il profilo della strumentalità cautelare.

<sup>117</sup> Cfr. par. 5. Nello stesso senso A. TORRENTE, *op. cit.*, 353; P. VIRGA, *op. cit.*, 162 e A.M. SANDULLI, *op. cit.*, 886; R. FERRAZZI, *op. cit.*, 36 e nella dottrina tributaria S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 51.

cautelare, qualora l'atto cautelare assicuri la formazione o gli effetti esecutivi dell'atto principale<sup>118</sup>.

Si osservi, infatti, che il criterio della strumentalità (ovverosia la “*provvisorietà nel fine*” della misura cautelare) è essenzialmente un concetto relazionale, tale per cui un atto provvisorio è strutturalmente preordinato a tutelare la formazione o gli effetti di un certo atto principale futuro.

Ciò premesso, in base all'ipotesi iniziale, nel diritto tributario la tutela cautelare del debito d'imposta potrebbe essere configurabile in tre fasi distinte del procedimento tributario d'imposizione:

- (i) nella fase dell'istruttoria, a tutela di un avviso di accertamento futuro;
- (ii) nella fase di accertamento, a tutela di un credito provvisorio;
- (iii) nella fase di riscossione, a tutela di un credito provvisorio (ancorché esigibile).

Nel primo caso, la tutela cautelare avrebbe ad oggetto l'effetto esecutivo dell'avviso di accertamento *futuro*. Invece, negli altri casi, la tutela cautelare avrebbe ad oggetto l'effetto esecutivo dell'avviso di accertamento (o del provvedimento sanzionatorio) *definitivo*.

Questa ipotesi è dimostrata analiticamente nel capitolo successivo.

#### 8. *La tipologia dei provvedimenti principali costitutivi dell'obbligazione tributaria e della sanzione amministrativa pecuniaria*

In precedenza è stato supposto che l'atto principale, cui è strumentalmente collegata la misura cautelare, sarebbe l'avviso di accertamento *futuro* o l'avviso di accertamento *definitivo*, secondo i casi<sup>119</sup>.

Invero, questo è l'atto tipico – ma non esclusivo, come si vedrà di seguito – attraverso il quale è costituito il debito d'imposta e che, insieme con il titolo esecutivo, consente all'ufficio creditore di procedere, se del caso, all'espropriazione forzata nei confronti del debitore<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> *Contra* E. GRAGNOLI, *op. cit.*, 223 ss. e S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 704-705, secondo i quali la giurisdizionalità sarebbe un elemento imprescindibile del provvedimento principale.

<sup>119</sup> Oppure il provvedimento sanzionatorio, per la tutela del credito sanzionatorio.

<sup>120</sup> La dottrina tributaria è storicamente divisa sulla questione relativa all'effetto costitutivo o meramente ricognitivo (o dichiarativo) dell'avviso di accertamento. Secondo la prima tesi, l'obbligazione tributaria, anche se di fonte legale, sorgerebbe nel caso concreto per effetto del provvedimento autoritativo emanato dall'amministrazione finanziaria; secondo

L'avviso di accertamento è disciplinato dalle leggi d'imposta, che ne regolano la tipologia, il contenuto, il termine di decadenza e le modalità di notifica, e dalle disposizioni della legge generale sul procedimento amministrativo applicabili al diritto tributario<sup>121</sup>.

Nell'avviso si distingue la motivazione dal dispositivo: la parte dispositiva contiene la statuizione relativa all'obbligazione tributaria, mentre nella parte motiva sono riportate le ragioni di fatto e di diritto che giustificano l'avviso. La notifica dell'atto è un elemento essenziale: in mancanza di essa, secondo la dottrina più autorevole, l'avviso non viene ad esistenza<sup>122</sup>.

Peraltro, nel diritto tributario non esiste un'unica specie di atto impositivo, ma una pluralità di atti corrispondenti a specifiche procedure amministrative<sup>123</sup>.

Tra di essi risultano l'avviso di accertamento con adesione<sup>124</sup>, l'atto di definizione dell'avviso di accertamento parziale<sup>125</sup>, gli atti con i quali l'amministrazione ridetermina la somma dovuta a seguito del mancato pagamento di somme risultanti da un atto di definizione consensuale<sup>126</sup> e gli atti attraverso i quali l'ufficio ridetermina la somma dovuta a seguito di conciliazione giudiziale<sup>127</sup> o a seguito della sentenza del giudice tributario che respinge parzialmente il ricorso o che passa in giudicato<sup>128</sup>.

---

l'altra tesi, invece, l'obbligazione tributaria originerebbe direttamente dal fatto-presupposto. Cfr. per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 207 ss.

<sup>121</sup> Si vedano, tra le leggi d'imposta, l'art. 42, d.p.r. 600/1973, l'art. 51, d.p.r. 633/1972, l'art. 52, d.p.r. 131/1986; per la legge sul procedimento amministrativo, si vedano i capi I, II, IV-bis, l. 241/1990 (Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 164 ss.).

<sup>122</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 202.

<sup>123</sup> Secondo autorevole dottrina «è rilievo comune che i provvedimenti di imposizione possono differenziarsi nel nomen e nel contenuto, produrre effetti autonomi e richiedere, anche se riferiti al medesimo presupposto, distinte impugnazioni giudiziali. Il loro tratto caratterizzante è dato dall'idoneità ad incidere sull'an e il quantum dell'obbligazione tributaria ed a statuire con efficacia preclusiva sull'imponibile ed, eventualmente, sull'imposta dovuta» (A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 99).

<sup>124</sup> Art. 7, comma 1, d.lgs. 218/1997.

<sup>125</sup> Art. 5-bis, comma 2, d.lgs. 218/1997.

<sup>126</sup> Art. 8, comma 3-bis, d.lgs. 218/1997.

<sup>127</sup> Art. 48, comma 3-bis, d.lgs. 546/1992.

<sup>128</sup> Art. 68, d.lgs. 546/1992.

Inoltre, occorre considerare anche l'avviso di liquidazione, l'atto di recupero e l'ingiunzione fiscale.

L'avviso di liquidazione è l'atto attraverso il quale, nell'imposta di registro, l'amministrazione liquida l'imposta, quando l'imponibile risulti già determinato in precedenza<sup>129</sup>. Si tratta di un atto tecnicamente impositivo, poichè esso presuppone la qualificazione giuridica dell'atto registrato e altre scelte di carattere sostanziale<sup>130</sup>.

Invece, l'atto di recupero è emanato quando il contribuente dichiara un credito d'imposta a lui non spettante e lo compensa indebitamente con altre somme da versare<sup>131</sup>. Anche tale atto è equipollente all'avviso di accertamento.

L'ingiunzione fiscale è l'atto di imposizione relativo a taluni tributi indiretti, per i quali non è previsto l'avviso di accertamento<sup>132</sup>.

Infine, si registrano anche l'avviso di accertamento parziale e l'avviso di accertamento integrativo o modificativo, i quali si applicano alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto<sup>133</sup>.

Tali atti rivelano che l'esercizio della potestà impositiva non presuppone l'esame globale dei fatti imponibili non dichiarati dal soggetto passivo. Infatti, entro i limiti stabiliti dalle leggi, l'ufficio può notificare più avvisi di accertamento parziali o integrativi in relazione, per esempio, ai redditi dichiarati da un soggetto per un periodo d'imposta.

In particolare, l'accertamento integrativo o modificativo può comportare l'aumento dell'imponibile precedentemente accertato, «*in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*»<sup>134</sup>.

Si osservi, però, che la notifica di più avvisi di accertamento parziali o integrativo non influisce sulle cautele già costituite. Infatti, le cautele

---

<sup>129</sup> Art. 52, d.p.r. 131/1986.

<sup>130</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 239.

<sup>131</sup> Art. 1, comma 421, l. 311/2004.

<sup>132</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 240. In realtà, l'ingiunzione fiscale è anche atto della riscossione dei tributi locali, quando l'attività di riscossione sia svolta in proprio dagli enti locali o sia affidata a soggetti terzi diversi dall'agente di riscossione (Cfr. art. 52, comma 6, d.lgs. 446/1997).

<sup>133</sup> Artt. 41-bis e 43, d.p.r. 600/1973; art. 54, d.p.r. 633/1972.

<sup>134</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 233.

tributarie non sono collegate all'accertamento globale del debito d'imposta, ma a uno o più atti di imposizione<sup>135</sup>.

Invece, con riguardo alle violazioni finanziarie, per l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie esistono tre procedure.

Quando l'illecito è collegato al tributo, la sanzione è irrogata contestualmente all'avviso di accertamento e senza previa contestazione (atto di irrogazione)<sup>136</sup>.

Invece, se l'illecito deriva dall'omesso o ritardato pagamento di somme risultanti dalla dichiarazione o dai controlli formali della dichiarazione, la sanzione è irrogata direttamente con l'iscrizione a ruolo, ovvero con l'atto che costituisce il titolo esecutivo della pretesa tributaria<sup>137</sup>.

Inoltre, al trasgressore può essere notificato un atto di contestazione; in questo caso, se il contribuente presenta deduzioni difensive, l'atto di contestazione non è impugnabile ed è seguito dal provvedimento sanzionatorio, la cui motivazione deve tener conto delle difese svolte dal contribuente<sup>138</sup>. Viceversa, se il contribuente non presenta difese, l'atto di contestazione è autonomamente impugnabile.

Infine, si colloca su di un piano distinto l'atto con il quale l'ufficio ridetermina la sanzione dovuta a seguito della sentenza del giudice tributario che respinge il ricorso<sup>139</sup>.

\*

Ciò premesso, occorre ribadire che le cautele dell'esecuzione forzata tributaria non tutelano la *formazione*, ma l'*effetto esecutivo* dell'avviso di accertamento. In altre parole, l'oggetto della tutela cautelare non è la costituzione del debito d'imposta, ma la riscossione dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>135</sup> Ciò deriva dalla tesi secondo cui l'accertamento integrativo o modificativo coesisterebbe con il precedente atto impositivo e non lo sostituirebbe. Pertanto, quando un misura cautelare protegge un certo atto impositivo principale, si intende che l'accertamento integrativo o modificativo è un atto impositivo a sé stante. Si veda in proposito A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 151 ss.

<sup>136</sup> Art. 17, comma 1, d.lgs. 472/1997.

<sup>137</sup> Art. 17, comma 3, d.lgs. 472/1997.

<sup>138</sup> Art. 16, d.lgs. 472/1997.

<sup>139</sup> Art. 19, d.lgs. 472/1997.

A questo proposito, deve essere precisato che l'esecutorietà dell'avviso di accertamento di regola non origina dall'atto di imposizione, ma deriva da un atto della riscossione, quale l'iscrizione a ruolo o l'ingiunzione fiscale<sup>140</sup>.

Peraltro, per effetto di una riforma recente, l'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive ha valore di titolo esecutivo e sostituisce l'iscrizione a ruolo<sup>141</sup>.

Inoltre la stessa efficacia esecutiva è attribuita anche gli atti posteriori, attraverso i quali sono rideterminate le somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale o a seguito della sentenza del giudice tributario che respinge parzialmente il ricorso (o passata in giudicato) oppure in caso di mancato pagamento delle somme dovute in base a un atto di definizione consensuale<sup>142</sup>.

Inoltre, hanno efficacia esecutiva anche l'avviso di liquidazione e l'atto di recupero di crediti d'imposta indebitamente compensati.

Viceversa, in materia di sanzioni, l'atto di contestazione delle sanzioni e l'eventuale provvedimento sanzionatorio, i quali pure riportano l'intimazione al pagamento entro un termine di scadenza, non hanno efficacia esecutiva, mentre l'atto di irrogazione della sanzione è esecutivo se è contestuale a un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo.

Infine, occorre menzionare l'iscrizione a ruolo in base alla dichiarazione, per somme dovute a titolo d'imposta o sanzione. Questa specie di ruolo concerne le somme dichiarate dal contribuente, ma non versate, e gli importi che risultano dovuti in base all'esito dei controlli formali della dichiarazione<sup>143</sup>. In questi casi, però, il ruolo non costituisce il titolo esecutivo di un

---

<sup>140</sup> Il ruolo è disciplinato dal d.p.r. 602/1973, artt. 10 ss., mentre l'ingiunzione fiscale, che resta in vigore quale atto della riscossione per i tributi locali riscossi da soggetti diversi dall'agente della riscossione, per effetto dell'art. 52, comma 6, d.lgs. 446/1997, è regolata dal Testo unico approvato con il r.d. 639/1910.

<sup>141</sup> Art. 29, comma 1, d.l. 78/2010, convertito e successivamente modificato. Secondo F. TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, 965, l'ordinamento tributario contemplerebbe ora tre modelli di attuazione amministrativa dei tributi: «*il modello (tradizionale) accertamento-ruolo-cartella; il modello (nuovo) dell'accertamento esecutivo; il modello ingiunzione*».

<sup>142</sup> Art. 29, comma 1, lett. a), d.l. 78/2010, convertito e successivamente modificato. Si veda, in proposito, A.M. GAFFURI, *Gli atti esecutivi successivi all'avviso di accertamento*, in *Giur. it.*, 2012, 970 ss.

<sup>143</sup> Artt. 36-bis e 36-ter, d.p.r. 600/1973; art. 54-bis, d.p.r. 633/1972; art. 17, comma 3, d.lgs. 472/1997.

precedente atto impositivo: il suo fondamento, infatti, si ritrova nella dichiarazione<sup>144</sup>.

In definitiva, dunque, l'esecutorietà del credito tributario può derivare dal medesimo atto con il quale è costituita l'obbligazione tributaria oppure dall'iscrizione a ruolo o dall'ingiunzione fiscale, secondo i casi.

Tuttavia, la procedura di riscossione potrebbe non influire sulla tutela cautelare del debito d'imposta.

Infatti, la tutela cautelare della riscossione tributaria è indifferente rispetto alla tipologia del titolo esecutivo (avviso, ruolo, ingiunzione), per la ragione che la cautela non protegge la formazione dell'avviso di accertamento o del titolo esecutivo, ma assicura gli effetti esecutivi dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio e, pertanto, in definitiva, il buon esito della riscossione tributaria<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, I - Parte generale, cit., 272-273.

<sup>145</sup> La distinzione tra iscrizione a ruolo, avviso di accertamento esecutivo e ingiunzione fiscale, potrebbe avere rilievo, ipoteticamente, se l'oggetto tutela cautelare fosse la *formazione* del titolo esecutivo: in quel caso, l'atto principale oggetto della tutela cautelare sarebbe lo specifico provvedimento avente efficacia di titolo esecutivo. Tuttavia, poiché la tutela cautelare assicura il buon esito della riscossione, e non la formazione del titolo esecutivo, la circostanza che l'esecutorietà derivi dall'accertamento o dal ruolo non dovrebbe avere alcuna influenza sul collegamento di strumentalità tra la misura cautelare e l'atto impositivo (o sanzionatorio) principale.

### *Capitolo III*

#### *Tipologia dei provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria*

SOMMARIO: 1. I provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria nella fase delle indagini. – 2. (Segue). L'efficacia della misura cautelare adottata nella fase delle indagini dopo la notifica del provvedimento principale cautelato. – 3. (Segue). L'inefficacia della misura cautelare adottata nella fase delle indagini per effetto della mancata notifica del provvedimento principale o per effetto della sentenza che accoglie il ricorso o per effetto del ritiro dell'atto impositivo da parte dell'ufficio. – 4. I provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria dopo la notifica dell'atto di imposizione. – 5. L'adozione di misure cautelari dopo l'iscrizione a ruolo o in presenza di un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo. – 5.1. I provvedimenti con struttura cautelare dell'esecuzione forzata tributaria nella fase di riscossione. – 6. L'adozione di meri strumenti conservativi della garanzia patrimoniale in presenza di un avviso di accertamento definitivo. – 7. Considerazioni finali sui caratteri del potere di azione e di autotutela cautelare dell'esecuzione forzata tributaria. La distinzione tra cautele tributarie processuali e amministrative. Tesi

##### *1. I provvedimenti con struttura cautelare della riscossione tributaria nella fase delle indagini*

Secondo l'ipotesi della ricerca, l'atto principale cui sono correlate le cautele tributarie sono l'avviso di accertamento e l'atto sanzionatorio.

Secondo questa prospettiva si possono distinguere, tra i diversi casi, le misure cautelari che sono adottate nella fase dell'istruttoria e proteggono un atto impositivo *futuro* (oppure, direttamente, l'atto *definitivo*) dalle misure

cautelari che, dopo la notifica dell'atto impositivo (ovverosia nella fase dell'accertamento), tutelano il corrispondente atto *definitivo*<sup>1</sup>.

Inoltre, si collocano su un piano ulteriore e distinto le misure cautelari che, nella fase di riscossione, tutelano gli effetti dell'avviso di accertamento (o dell'atto sanzionatorio) *definitivo*<sup>2</sup>.

i) L'art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997, in materia di sanzioni amministrative, stabilisce che il fisco, in base al processo verbale di constatazione, e dopo l'avvenuta notifica al destinatario, può domandare al giudice tributario l'iscrizione di ipoteca o l'autorizzazione al sequestro dei beni del contribuente<sup>3</sup>.

Il provvedimento cautelare perde efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla sua adozione, non viene notificato al trasgressore l'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione<sup>4</sup>.

Inoltre, in base a una riforma recente, l'art. 22, d.lgs. 472/1997 si applica anche al debito d'imposta risultante dal p.v.c., cosicché, se l'ipoteca o il sequestro sono autorizzati a tutela del tributo, il corrispondente avviso di accertamento deve essere emesso entro centoventi giorni dalla loro adozione, a pena di inefficacia della misura cautelare<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Il primo insieme di misure è analizzato di seguito (parr. 1, 2, e 3). Il secondo è esaminato *infra*, par. 4.

<sup>2</sup> Questa categoria di misure cautelari è analizzata più avanti (par. 5.1.).

<sup>3</sup> Gli effetti sostanziali prodotti dall'ipoteca e dal sequestro conservativo sono quelli stabiliti dalle norme codicistiche, che si applicano anche nel diritto tributario, poiché non esiste una disciplina sostanziale propria dell'ipoteca o del sequestro adottati a tutela di un credito tributario. Pertanto, si applicano anche nel diritto tributario l'art. 2808, cod. civ. e l'art. 2906, cod. civ., che disciplinano gli effetti dell'ipoteca e del sequestro conservativo nel diritto civile. Sull'ipoteca e il sequestro conservativo autorizzati ai sensi dell'art. 22, d.lgs. 472/1997 si veda la dottrina citata *retro*, cap. I, par. 3.

<sup>4</sup> Art. 22, comma 7, d.lgs. 472/1997.

<sup>5</sup> A norma dell'art. 27, comma 5, d.l. 29.11.2008, n. 185, convertito, l'art. 22, d.lgs. 472/1997 «*si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici e agli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione*». Per ragioni sistematiche, dunque, la previsione di inefficacia della misura cautelare, qualora l'atto sanzionatorio non sia emesso entro centoventi giorni dall'adozione della misura stessa, si applica anche all'ipoteca e al sequestro conservativo autorizzati a protezione del tributo, qualora l'avviso di accertamento non sia notificato entro centoventi giorni dalla loro adozione. *Contra* S. MULEO, *Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'erario*, in *Corr. trib.*, 2009, 591 ss.

Infine, è previsto che i provvedimenti cautelari perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non definitiva, che accoglie il ricorso del contribuente contro l'atto impositivo o sanzionatorio.

ii) L'art. 16, d.lgs. 472/1997 disciplina il procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni e stabilisce che il contribuente, dopo la notifica dell'atto di contestazione, può presentare deduzioni difensive entro il termine stabilito per la proposizione del ricorso. In questo caso, l'atto di contestazione non è impugnabile e deve essere seguito da un provvedimento sanzionatorio motivato anche in ordine alle deduzioni difensive entro un anno dalla loro presentazione. Viceversa, se non vengono proposte difese entro il termine per la proposizione del ricorso, l'atto di contestazione si trasforma in provvedimento irrogativo<sup>6</sup>.

Pertanto, la produzione di difese da parte del contribuente (entro il termine per la proposizione del ricorso) ha l'effetto di impedire che l'atto di contestazione, quale atto di natura sostanzialmente istruttoria, si trasformi in provvedimento irrogativo<sup>7</sup>.

Ciò premesso, l'ufficio può chiedere al giudice tributario l'autorizzazione a iscrivere ipoteca o a procedere con il sequestro conservativo, quando è stato notificato un atto di contestazione della sanzione<sup>8</sup>.

Qualora, però, dopo la notifica dell'atto istruttorio siano presentate deduzioni difensive – e, quindi, l'atto di contestazione non si trasformi in provvedimento irrogativo, ma conservi il carattere di atto istruttorio – se il provvedimento sanzionatorio non viene notificato entro centoventi giorni, «cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22»<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, 1 - Parte generale, cit., 320.

<sup>7</sup> Il concetto di *trasformazione* dell'atto di contestazione è ripreso, anche se non esattamente negli stessi termini, da dottrina autorevole. Cfr. L. TOSI, *Art. 16-17, Procedimento di irrogazione delle sanzioni - Irrogazione immediata*, in AA.VV. *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, cit., 520-521, secondo cui la presentazione delle difese integrerebbe un rimedio amministrativo alternativo al giudizio, mentre la proposizione del ricorso avrebbe l'effetto di trasformare l'atto di contestazione in provvedimento irrogativo. In realtà, sembra più corretto ritenere che la produzione di difese non integri un rimedio amministrativo, ma comporti l'apertura del contraddittorio anticipato tra contribuente e verificatori nella fase dell'istruttoria, poiché l'ufficio, se intende irrogare la sanzione dopo la produzione delle difese da parte del presunto trasgressore, ha l'onere di notificare un provvedimento sanzionatorio ulteriore.

<sup>8</sup> Art. 22, comma 1 d.lgs. 472/1997.

<sup>9</sup> Art. 16, comma 7, d.lgs. 472/1997.

In questo caso, dunque, l'ipoteca e il sequestro ipoteticamente autorizzati dal giudice tributario in base all'atto (istruttorio) di contestazione perdono efficacia se entro centoventi giorni dalla produzione delle difese non è notificato il provvedimento sanzionatorio che accerta la sanzione dovuta.

iii) L'art. 23, comma 1, d.lgs. 472/1997 stabilisce che il rimborso di un credito d'imposta può essere sospeso da parte dell'ufficio, se è stato notificato al contribuente un atto di contestazione della sanzione. Il secondo comma aggiunge che *«in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito»*<sup>10</sup>.

Tuttavia, se il contribuente presenta deduzioni difensive, e, quindi, l'atto di contestazione non si trasforma in provvedimento irrogativo<sup>11</sup>, la sospensione del rimborso in base all'atto di contestazione protegge nella fase dell'istruttoria l'effetto esecutivo del provvedimento sanzionatorio futuro e definitivo.

iv) L'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923, stabilisce 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»*.

In materia tributaria, il fermo consente all'amministrazione finanziaria di richiedere a un'altra amministrazione la sospensione di un rimborso a tutela del proprio credito fiscale. Quando il provvedimento che accerta o costituisce il credito fiscale diventa definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione dei crediti reciproci.

In base alla lettera della norma, la richiesta è possibile in qualsiasi momento del procedimento impositivo, poiché il fermo amministrativo permette all'ufficio di bloccare la restituzione in base a una *«ragione di credito a qualsiasi titolo»*<sup>12</sup>.

Pertanto, il fermo amministrativo potrebbe essere applicabile anche in presenza di un processo verbale di constatazione<sup>13</sup>: in questo caso il fermo

---

<sup>10</sup> Sulla sospensione dei rimborsi disciplinata dall'art. 23, d.lgs. 472/1997, si veda la dottrina citata *retro*, cap. I, par. 3.1.

<sup>11</sup> Art. 16, d.lgs. 472/1997.

<sup>12</sup> Sul fermo amministrativo nella dottrina amministrativista v. *retro*, cap. I, par. 3.1.

<sup>13</sup> Su questo punto la giurisprudenza di legittimità è concorde (si veda, da ultimo, Cass. 21 marzo 2012, n. 4505). In dottrina taluni negano che il p.v.c. possa costituire il fondamento del fermo amministrativo, in considerazione del fatto che, *«trattandosi di uno strumento particolarmente incisivo, in quanto esperibile in via di autotutela, la ragione di cre-*

tutelerebbe nella fase dell'istruttoria l'effetto esecutivo del provvedimento sanzionatorio o dell'avviso di accertamento futuro (e definitivo).

\*

In tutte le ipotesi sopra elencate la misura provvisoria è collegata alla notifica di un atto "principale" impositivo o sanzionatorio.

Nel caso *i*), l'atto principale è costituito dall'avviso di accertamento o dall'atto di contestazione della sanzione o dal provvedimento sanzionatorio *futuro*; nel caso *ii*), l'atto principale è costituito dal provvedimento sanzionatorio *futuro*; nel caso *iii*), l'atto principale è costituito dal provvedimento sanzionatorio *definitivo*; nel caso *iv*), infine, l'atto principale è integrato da dall'atto impositivo o sanzionatorio *definitivo*.

Tuttavia:

- nella prima ipotesi, l'ipoteca e il sequestro conservativo perdono efficacia se l'avviso di accertamento o l'atto di contestazione o il provvedimento sanzionatorio *futuro* non è notificato al destinatario entro centoventi giorni dall'adozione delle misure cautelari<sup>14</sup>;

- nella seconda ipotesi, l'ipoteca e il sequestro conservativo perdono efficacia se il provvedimento sanzionatorio *futuro* non è notificato al destinatario entro centoventi giorni dalla presentazione delle deduzioni difensive;

- nella terza ipotesi, non è previsto alcun termine per la notifica del provvedimento sanzionatorio *definitivo*;

- infine, anche nella quarta ipotesi, non è previsto alcun termine per la notifica dell'atto principale *definitivo*, che è costituito, qualora il fermo sia disposto sulla base di un p.v.c., dalla statuizione inoppugnabile relativa all'ammontare del debito d'imposta o della sanzione.

La ragione dell'incongruenza tra le quattro fattispecie, avuto riguardo alla previsione di un termine di efficacia delle cautele tributarie, potrebbe essere spiegata in questi termini.

---

*dito su cui poggia la richiesta di fermo deve essere formalizzata in un atto di accertamento»* (G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 159). Tuttavia, questa opinione potrebbe non avere riscontro, poiché l'espressione «*ragione di credito a qualunque titolo*» ha effettivamente un significato ampio e generico e potrebbe comprendere qualsiasi manifestazione della pretesa fiscale, purché, però, la pretesa risulti espressamente e sia motivata. Pertanto, non sembra dubitabile che il fermo amministrativo possa essere adottato dall'ufficio nella fase dell'istruttoria, dopo la notifica del p.v.c.

<sup>14</sup> Concorda sul punto G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 135.

Nei primi due casi la misura provvisoria tutela l'esecuzione della pretesa fiscale derivante da un provvedimento impositivo o sanzionatorio *futuro*, il quale deve essere notificato entro un termine perentorio, pena l'inefficacia delle misure cautelari.

Invece, nel terzo e nel quarto caso la misura provvisoria tutela l'esecuzione di una pretesa *definitiva* e la mancanza di un termine per la notifica dell'atto principale deriva dalla circostanza che è impossibile prevedere in astratto il momento in cui l'atto di imposizione, il quale non è stato ancora notificato, diventerà inoppugnabile.

Per questa ragione, nei casi *iii*) e *iv*) sarebbe inconcepibile una previsione di inefficacia della misura cautelare collegata alla mancata notifica dell'atto principale entro un certo termine. Ma ciò non significa che la misura cautelare non sia provvisoria e strumentale anche nei casi *iii*) e *iv*): infatti, la sospensione e il fermo amministrativo del rimborso sono pur sempre collegati all'esistenza futura del provvedimento principale *definitivo* (ovverosia all'esistenza di una preclusione per il contribuente di impugnare la determinazione del debito d'imposta).

Ad ogni modo, indipendentemente dalla previsione di un termine perentorio per l'emissione dell'atto principale, deve essere ribadito il carattere strumentale delle misure cautelari sopraccitate e adottate nella fase dell'istruttoria, rispetto al provvedimento principale.

Infatti, nel caso *i*) l'ipoteca e il sequestro consentono al creditore di agire esecutivamente sui beni assoggettati al vincolo cautelare, dopo che l'avviso di accertamento (o il provvedimento di contestazione della sanzione o il provvedimento sanzionatorio) è stato notificato al contribuente<sup>15</sup>.

Nel caso *ii*) l'ipoteca e il sequestro conservativo consentono al creditore di agire esecutivamente sui beni assoggettati al vincolo cautelare, dopo che è stato notificato al destinatario il provvedimento sanzionatorio.

Nel caso *iii*), invece, la sospensione del rimborso consente all'ufficio di compensare la somma destinata al rimborso, dopo che il provvedimento sanzionatorio è stato notificato al debitore ed è diventato definitivo.

Infine, nel caso *iv*), il fermo amministrativo consente all'ufficio di compensare la somma destinata al rimborso, dopo che l'avviso di

---

<sup>15</sup> Concretamente ciò significa che dopo la notifica dell'avviso accertamento (e in presenza di un titolo esecutivo) il creditore potrebbe espropriare il bene ipotecato anche nei confronti di terzi oppure egli potrebbe espropriare i beni già sottratti alla disponibilità del debitore per mezzo del sequestro conservativo, in base alla disciplina sostanziale dell'ipoteca e del sequestro e secondo le regole della procedura esecutiva.

accertamento o il provvedimento impositivo sono stati notificati al debitore e sono diventati inoppugnabili<sup>16</sup>.

In effetti, tutte le fattispecie sopra elencate corrispondono al paradigma della strumentalità cautelare, con riguardo ai provvedimenti provvisori strumentali a garantire il buon esito dell'esecuzione forzata.

Invero, la dottrina processualcivilista ha evidenziato che le misure cautelari della riscossione sarebbero caratterizzate da una specifica *fase esecutiva cautelare*: l'esecuzione della cautela anticiperebbe idealmente una *frazione* dell'esecuzione ordinaria futura, con l'effetto di costituire una specifica *sanzione cautelare* (provvisoria) sul patrimonio del debitore<sup>17</sup>.

In altri termini, per questa specie di misure cautelari, la strumentalità consisterebbe nell'anticipazione (in via provvisoria) di un segmento dell'esecuzione forzata diretto strutturalmente ad assicurare il buon esito della procedura esecutiva in base a un avviso di accertamento *futuro* (oppure *definitivo*).

Così, nelle ipotesi *i*) e *ii*) l'esecuzione cautelare dell'ipoteca consentirebbe al fisco di costituire un vincolo giuridico (provvisorio) di natura reale sul bene immobile del debitore, assicurando il bene al pignoramento futuro; oppure l'esecuzione cautelare del sequestro conservativo consentirebbe all'ufficio di sottrarre alla disponibilità del debitore il suo patrimonio, al fine di assicurare il buon esito del pignoramento.

Nei casi *iii*) e *iv*), invece, l'esecuzione cautelare permetterebbe all'ufficio di trattenere provvisoriamente la somma originariamente destinata al rimborso, per farne oggetto di compensazione.

---

<sup>16</sup> Sulla circostanza che la sospensione del rimborso e il fermo amministrativo si risolvano nella compensazione dei crediti reciproci, qualora il provvedimento impositivo o sanzionatorio diventi inoppugnabile, la dottrina tributaria è concorde. Si veda, per tutti, M. TRIVELLIN, *op. loc. cit.*

<sup>17</sup> In specie, autorevole dottrina ha osservato che per i provvedimenti cautelari dell'esecuzione forzata, «*i mezzi esecutivi possono essere diversi da quelli dell'esecuzione ordinaria, nel senso che gli atti costituenti esecuzione cautelare non si spingono fino alla stessa meta ultima a cui arriverebbe la esecuzione ordinaria del diritto cautelato, ma si arrestano prima, ad una tappa intermedia, per evitare di attuare, in pendenza del giudizio principale, modificazioni irrimediabili sul patrimonio del debitore. La esecuzione cautelare equivale dunque, nella sua totalità, ad una frazione della esecuzione ordinaria*» (P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 88-89).

In tutti i casi, dunque, la misura provvisoria costituisce nella sfera giuridica del debitore una *sanzione cautelare*, la quale anticipa e, quindi, assicura il risultato della riscossione coattiva futura.

Nel caso del sequestro conservativo, della sospensione del rimborso e del fermo amministrativo, la misura cautelare vincola provvisoriamente il patrimonio del debitore all'esecuzione, privandone il titolare della disponibilità. Nel caso dell'ipoteca, invece, la misura cautelare costituisce un vincolo giuridico (provvisorio) reale sull'immobile del debitore, senza privare il titolare della disponibilità del bene.

## 2. (Segue). *L'efficacia della misura cautelare adottata nella fase delle indagini dopo la notifica del provvedimento principale cautelato*

Premesso che le fattispecie sopra esaminate hanno l'effetto di costituire una *sanzione cautelare* sul patrimonio del debitore fiscale nella fase procedimentale dell'istruttoria, occorre esaminare quali effetti derivano, sul piano della tutela cautelare, dalla notifica dell'atto principale.

Si potrebbe obiettare, infatti, che, indipendentemente dalla circostanza che la *sanzione cautelare* costituisca una frazione dell'esecuzione ordinaria, le misure cautelari a tutela della riscossione, per essere considerate tecnicamente *strumentali*, dovrebbero estinguersi con l'emissione dell'atto principale, ed essere sostituite dal primo atto della procedura esecutiva<sup>18</sup>.

A dimostrazione di ciò, nella dottrina processualcivilista si prospetta, quale modello giuridico, l'istituto della conversione del sequestro conservativo in pignoramento, che opera per effetto della sentenza civile di condanna (esecutiva)<sup>19</sup>.

Preliminarmente, dunque, conviene riprendere sinteticamente la disciplina del sequestro conservativo disciplinato dall'art. 686, cod. proc. civ. e, in seguito, esaminare per ciascuna misura cautelare sin qui analizzata (sequestro, ipoteca, sospensione del rimborso e fermo amministrativo nella fase dell'istruttoria) il raccordo specifico tra la *sanzione cautelare* e il primo atto della procedura esecutiva.

L'art. 686, cod. proc. civ. stabilisce che il sequestro conservativo si converte in pignoramento nel momento in cui il creditore sequestrante ottiene

---

<sup>18</sup> Cfr. P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 81 ss.

<sup>19</sup> Art. 686, cod. proc. civ. Cfr. P. CALAMANDREI, *op. cit.*, 89.

una sentenza di condanna esecutiva (ovverosia quando la sentenza è depositata in cancelleria). L'art. 156, disp. att. cod. proc. civ., aggiunge che il sequestrante deve depositare copia della sentenza nella cancelleria del giudice dell'esecuzione nel termine perentorio di sessanta giorni dalla comunicazione prevista dall'art. 133, cod. proc. civ. e deve, in seguito, avvisare gli altri creditori che hanno diritti di prelazione sullo stesso bene, secondo l'art. 498 del codice di rito.

Nella dottrina processualcivilista è stato posto il quesito se la conversione del sequestro in pignoramento operi di diritto nel momento in cui la sentenza è depositata nella cancelleria del giudice che l'ha pronunciata oppure se la conversione operi solo per effetto del deposito della copia della sentenza (spedita in forma esecutiva) nella cancelleria del giudice dell'esecuzione nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione ex art. 133, cod. proc. civ.<sup>20</sup>.

Sul punto si sono opposte due tesi: la prima, favorevole alla conversione di diritto, la seconda, invece, orientata alla conversione posticipata, per effetto del deposito della sentenza nella cancelleria del giudice dell'esecuzione<sup>21</sup>.

Inoltre, la dottrina processualcivilista si è divisa sulle conseguenze del mancato adempimento dall'onere di deposito stabilito dalla disposizione attuativa del codice di rito (art. 156, disp. att. cod. proc. civ.).

Secondo una prima tesi, coerentemente con la regola della conversione di diritto del sequestro in pignoramento, il mancato deposito della sentenza presso il giudice dell'esecuzione comporterebbe l'estinzione del processo esecutivo, per difetto di compimento nei termini di un atto d'impulso processuale<sup>22</sup>.

Secondo l'altra tesi, invece, il mancato deposito della sentenza entro sessanta giorni dalla comunicazione ex art. 133, cod. proc. civ. farebbe perdere al creditore sequestrante il beneficio dell'esonero dalla notificazione del precetto e del titolo esecutivo, ma il sequestro conservativo rimarrebbe

---

<sup>20</sup> L'importanza di stabilire il momento in cui avviene la conversione del sequestro in pignoramento nel processo civile deriva dalla circostanza che esso coincide con l'apertura del processo esecutivo, e, quindi, con l'estensione soggettiva degli effetti del sequestro agli altri creditori legittimati a intervenire nella procedura esecutiva. *Cfr.*, per tutti, P. POTOTSCHNIG, *Il sequestro conservativo*, in *Il processo cautelare*, cit., 50.

<sup>21</sup> Si vedano le relative indicazioni bibliografiche in P. POTOTSCHNIG, *op. loc. cit.*, spec. nt. 131 e 132.

<sup>22</sup> *Cfr.* P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 52.

comunque efficace<sup>23</sup>. In particolare, secondo questo orientamento, l'imposizione dell'onere di deposito ex art. 156, disp. att. cod. proc. civ. consentirebbe al sequestrante di non esercitare subito l'azione esecutiva, ma di attendere, per l'inizio dell'espropriazione, la pronuncia di una sentenza esecutiva inoppugnabile.

Ad ogni modo, la tesi prevalente, anche nella giurisprudenza, è che il sequestro si converta in pignoramento *ipso iure* per effetto della sentenza di condanna esecutiva e che il mancato deposito della decisione nella cancelleria del giudice dell'esecuzione entro sessanta giorni dalla comunicazione ex art. 133, cod. proc. civ. comporti l'estinzione del processo esecutivo<sup>24</sup>.

Anche nel diritto tributario, la sorte del sequestro conservativo, dopo l'emanazione del provvedimento principale, è regolata dalle norme del codice di procedura civile, poiché le leggi tributarie che disciplinano la riscossione e la procedura esecutiva non dispongono nulla a riguardo. Si applicano, pertanto, le norme del codice di rito relative al processo di esecuzione e, quindi, anche quelle relative alla conversione del sequestro in pignoramento.

In particolare, applicando la tesi prevalente nella dottrina processualciviltistica, dovrebbe essere ipotizzato che la conversione prevista dall'art. 686, cod. proc. civ. operi automaticamente quando la pretesa tributaria è esigibile<sup>25</sup>. Nel processo civile, infatti, la conversione avverrebbe *ex lege* per effetto della sentenza di condanna esecutiva.

Inoltre, per effetto dell'art. 156, disp. att. cod. proc. civ., anche nel diritto tributario il titolo esecutivo dovrebbe essere depositato nella cancelleria del giudice dell'esecuzione, a pena d'inefficacia del pignoramento. Tuttavia, nell'impossibilità di applicare all'atto di imposizione tributaria un termine di decadenza decorrente dalla comunicazione della sentenza civile da parte

---

<sup>23</sup> Si veda, per tutti, secondo quanto riferito da P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 51, in nt. 135, S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1969, IV, 1, 231.

<sup>24</sup> Cfr. P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 52-53. Nella giurisprudenza di legittimità, si vedano Cass. 24 maggio 1986 n. 3499, in *Foro it.*, 1987, I, 169 e Cass. 8 maggio 2004, n. 8615, in banca dati *De Jure*.

<sup>25</sup> Tale momento corrisponde, per i casi di riscossione mediante ruolo, al sessantunesimo giorno dopo la notifica della cartella di pagamento (art. 50, comma 1, d.p.r. 602/1973). Invece, per la riscossione a mezzo di avviso di accertamento, la pretesa è concretamente azionabile dopo 270 giorni dalla notifica dell'avviso (art. 29, comma 1, lett. b), d.l. 78/2010, convertito).

della cancelleria ex art. 133, cod. proc. civ. si potrebbe ritenere che il deposito del titolo esecutivo nella cancelleria del giudice dell'esecuzione debba avvenire nel termine di efficacia del pignoramento e, quindi, entro novanta giorni dalla conversione *ipso iure* del sequestro in pignoramento<sup>26</sup>.

Applicando, invece, la tesi minoritaria – secondo cui la conversione del sequestro in pignoramento non opererebbe di diritto, ma solo dopo l'adempimento dell'onere di deposito previsto dall'art. 156, disp. att. cod. proc. civ., e la scadenza del relativo termine non comporterebbe l'inefficacia del sequestro, ma solo la decadenza dal beneficio dell'esonero dalla notificazione del precetto – sembrerebbe che il termine per il deposito del titolo esecutivo nella cancelleria del giudice dell'esecuzione, decorso inutilmente il quale il sequestrante avrebbe l'obbligo di notificare nuovamente il precetto al debitore, sia quello previsto dall'art. 50, comma 2, d.p.r. 602/1973.

Infatti, non essendo applicabile all'atto di imposizione tributaria un termine perentorio decorrente dalla comunicazione della sentenza ex art. 133, cod. proc. civ., come si è detto – e poiché il mancato adempimento dell'onere di deposito ex art. 156, disp. att. cod. proc. civ. comporta l'impossibilità della conversione del sequestro in pignoramento e, quindi, l'obbligo per il creditore di notificare nuovamente il precetto – non potrebbe che applicarsi al caso di specie la norma tributaria che regola l'inattività del creditore fiscale rispetto all'inizio della procedura esecutiva e che stabilisce l'obbligo di notificazione di un *atto di intimazione ad adempiere* quando l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

Da ciò deriva una conseguenza, anche nel diritto tributario: non è certo, ma è opinabile, che la conversione del sequestro in pignoramento, a norma dall'art. 686, cod. proc. civ., operi di diritto.

---

<sup>26</sup> Questo è l'orientamento espresso dalla dottrina processualcivilista con riguardo a tutti i casi in cui il termine decorrente dalla comunicazione ex art. 133, cod. proc. civ. non sia applicabile alla sentenza di condanna, per il fatto che la pronuncia acquista efficacia esecutiva dopo la comunicazione della cancelleria. Tra questi casi si annoverano i casi di passaggio in cosa giudicata formale (art. 324, cod. proc. civ.) o di acquiescenza totale o parziale alla sentenza di primo grado (art. 327, cod. proc. civ.). Cfr. P. CASTORO, *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*<sup>11</sup>, a cura di N.R. CASTORO e A.P. CASTORO, Milano, 2010, 173-174. Analogamente, dunque, nel diritto tributario, ove il titolo esecutivo non è costituito da una sentenza di condanna e, quindi, non è configurabile la comunicazione da parte della cancelleria ex art. 133, cod. proc. civ., si dovrebbe ritenere applicabile all'onere di deposito ex art. 156, disp. att. cod. proc. civ. il termine generale di efficacia del pignoramento.

In realtà, una norma tributaria sembra far propendere definitivamente per la non operatività *ipso iure* della conversione stabilita dall'art. 686, cod. proc. civ. In effetti, l'art. 22, comma 7, terzo periodo, stabilisce che «*i provvedimenti cautelari perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda*».

Tale disposizione comporta, a ben vedere, che, nel corso del processo d'impugnazione (dell'atto impositivo) davanti alle commissioni tributarie, il sequestro conservativo possa restare efficace, e, quindi, che la procedura esecutiva possa non essere avviata per tutto la durata del processo, quantunque, nel frattempo, la pretesa fiscale sia validamente costituita ed esigibile.

Inoltre, una disposizione ulteriore potrebbe confermare la tesi dell'ultrattività del sequestro dopo la notifica dell'atto principale. L'art. 27, comma 7, d.l. 185/2008, convertito, stabilisce che l'ipoteca e il sequestro conservativo «*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 (o un avviso di accertamento esecutivo, n.d.s.)*». In seguito, l'agente «*può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati*» secondo le norme della procedura esecutiva<sup>27</sup>.

Pertanto ne discende che nel diritto tributario la conversione del sequestro in pignoramento non dovrebbe operare automaticamente, ma su impulso dell'ufficio e dopo il deposito del titolo esecutivo nella cancelleria del giudice dell'esecuzione, secondo il dettato dell'art. 156, cod. proc. civ.

Peraltro, quantunque si ritenga che l'art. 686, cod. proc. civ. operi *ex lege* e, quindi, che il sequestro si converta in primo atto dell'esecuzione (pignoramento) direttamente per effetto dell'esecutorietà dell'atto principale, si osservi che la conversione della misura cautelare in atto dell'esecuzione non è l'unico strumento giuridico prescelto dal legislatore (civile e tributario) per disciplinare il passaggio dalla fase della *esecuzione cautelare* alla fase della *esecuzione ordinaria*.

Nel processo cautelare comune ciò si evince dalla disposizione che regola l'inefficacia della misura cautelare per effetto della pronuncia che accerta, anche non definitivamente, l'inesistenza del diritto.

Infatti, l'art. 669-*novies*, cod. proc. civ., da un lato, stabilisce univocamente che la pronuncia negativa sul diritto comporta l'inefficacia della mi-

---

<sup>27</sup> Cfr. C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. trib.*, 2010, 1337 ss.

sura cautelare, dall'altro, non dispone nulla con riguardo al caso opposto, qualora, cioè, fosse pronunciata una sentenza (anche provvisoria) che accerta l'esistenza del diritto fatto valere.

Da ciò la dottrina processualcivilista ha logicamente dedotto che il legislatore avrebbe lasciato aperta la questione, «*in modo da lasciare libero l'interprete di adottare in proposito la soluzione più adeguata alle soluzioni pratiche*»<sup>28</sup>. In astratto, ciò comporta che la misura cautelare potrebbe senz'altro restare efficace anche dopo la sentenza di merito.

Nel diritto tributario, invece, la possibilità che il provvedimento cautelare non si converta ex lege in atto dell'esecuzione, ma resti efficace anche in presenza a fronte di un debito d'imposta esigibile, si evince, in definitiva, dalla disciplina della sospensione e del fermo amministrativo dei rimborsi.

Secondo la disciplina della sospensione del rimborso e del fermo amministrativo, il provvedimento cautelare ha l'effetto di bloccare la restituzione delle somme dovute al contribuente<sup>29</sup>.

Queste somme, dunque, sono sottratte alla disponibilità del debitore e trattenute provvisoriamente dall'ente debitore in vista dell'esecuzione. La compensazione dei crediti reciproci è attuata solo dopo che il provvedimento sanzionatorio o l'atto impositivo sono stati notificati al destinatario e, inoltre, essi sono diventati inoppugnabili.

Pertanto, nessuna norma stabilisce che la sospensione del rimborso si converta in pignoramento del credito o che i controcrediti siano compensati *ipso iure*, nel momento in cui l'atto impositivo diventa inoppugnabile.

Al contrario, secondo la dottrina prevalente, il provvedimento di compensazione dovrebbe essere notificato al destinatario con atto ulteriore e distinto<sup>30</sup>. Ciò significa che non opera alcuna conversione, né alcun automatismo, tra la fase cautelare e quella esecutiva, poiché la compensazione dei crediti, che peraltro non è obbligatoria per l'ufficio, è pronunciata dall'ufficio competente per il rimborso con un atto autonomo rispetto a quello (precedente) di sospensione del rimborso.

Pertanto, in base alla disciplina della sospensione del rimborso e del fermo amministrativo, potrebbe trarsi la dimostrazione che la conversione della *sanzione cautelare* in atto dell'esecuzione non è condizione necessaria

---

<sup>28</sup> Si veda, per tutti, E. MERLIN, *I limiti temporali di efficacia, la revoca e la modifica*, in *Il processo cautelare*, cit., 350.

<sup>29</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1997 e art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923.

<sup>30</sup> S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, 90 ss

perché tra due atti, uno provvisorio, l'altro definitivo, sussista una relazione di strumentalità cautelare.

Infatti il provvedimento provvisorio potrebbe raggiungere il suo scopo cautelare, anche se non fosse convertito *ipso iure* in atto dell'esecuzione: sarebbe sufficiente, invece, che la notifica dell'avviso di accertamento e del titolo esecutivo consentisse (successivamente) all'ufficio creditore di avviare l'esecuzione forzata sfruttando la cautela precostituita sul patrimonio del debitore.

Inoltre si osservi che, secondo la disciplina della sospensione del rimborso e del fermo amministrativo, la misura cautelare resta efficace dopo la notifica del provvedimento principale, quantunque l'ufficio sia munito del titolo esecutivo: la compensazione dei controcrediti può essere pronunciata solo quando l'atto d'imposizione diventa definitivo.

Anche da ciò è intuibile che l'opinione secondo cui, avuto riguardo al sequestro conservativo, il creditore fiscale potrebbe decidere di neutralizzare la conversione della misura cautelare in pignoramento, evitando l'onere di deposito ex art. 156, disp. att. cod. proc. civ., non contrasta con i principi della tutela cautelare.

Infine, con riguardo all'ipoteca fiscale, secondo la disciplina codicistica la *sanzione cautelare* consiste nell'imposizione di un vincolo giuridico reale sull'immobile del debitore: tale vincolo, il quale può essere iscritto sui beni del contribuente per effetto dell'autorizzazione del giudice tributario<sup>31</sup>, è destinato ad assicurare l'immobile all'esecuzione forzata futura, consentendo al creditore di avviare l'espropriazione del bene anche nei confronti di terzi acquirenti<sup>32</sup>.

Anche in questo caso, come per la sospensione dei rimborsi, non è stabilito che il vincolo reale precostituito sul bene si converta in pignoramento dell'immobile quando l'avviso di accertamento o il provvedimento sanzionatorio diventano esecutivi.

Cionondimeno, una volta ottenuto il titolo esecutivo, il creditore fiscale potrebbe azionare il proprio credito sfruttando l'ipoteca già iscritta sull'immobile del debitore.

Anche per l'ipoteca fiscale, dunque, sembra che la relazione di strumentalità cautelare non possa essere esclusa per il solo fatto che non

---

<sup>31</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>32</sup> Si veda l'art. 2808, cod. civ.

opera un meccanismo di conversione tra l'iscrizione ipotecaria e l'atto di pignoramento.

È sufficiente, invece, per identificare correttamente una fattispecie di strumentalità cautelare, che l'emissione del provvedimento principale consenta al creditore di soddisfarsi sull'immobile del debitore con il beneficio del vincolo cautelare precostituito sul bene immobile.

Pertanto – ricapitolando – dopo che fosse emanato l'atto principale e, inoltre, il debito d'imposta fosse esigibile:

a) per il sequestro conservativo fiscale è prevista la conversione in pignoramento, ma, presumibilmente, solo dopo il deposito del titolo esecutivo presso la cancelleria del giudice dell'esecuzione;

b) per l'ipoteca fiscale è prevista la possibilità, in capo al fisco, di procedere con il pignoramento dell'immobile sfruttando il diritto di prelazione sui creditori concorrenti anche nei confronti di terzi acquirenti, secondo le norme codicistiche;

c) per la sospensione del rimborso e per il fermo amministrativo, è stabilito che l'ufficio competente per la restituzione del tributo può pronunciare (con atto separato) la compensazione delle somma destinata al rimborso con il debito d'imposta<sup>33</sup>.

Ne deriva, quindi, che l'ipotetica obiezione, secondo cui la conversione *ipso iure* del sequestro in pignoramento costituirebbe l'unico paradigma di strumentalità cautelare dell'esecuzione forzata e, quindi, anche l'unico raccordo esistente tra la *sanzione cautelare* e la procedura esecutiva, potrebbe essere erronea, avuto riguardo al diritto positivo.

Infatti, la conversione disciplinata dall'art. 686, cod. proc. civ. costituisce il raccordo tra la esecuzione cautelare e la procedura esecutiva tipico ed esclusivo (solo) del sequestro conservativo.

Invece, ciò che caratterizza in generale la strumentalità cautelare dell'esecuzione forzata è la precostituzione di una tutela provvisoria di varia specie, o *sanzione cautelare*, tale che, dopo l'emissione dell'atto principale, e quando il credito sia esigibile, il creditore possa esercitare l'azione esecutiva con il beneficio di mezzi cautelari precostituiti.

Invero, le modalità concrete di raccordo tra la fase di *esecuzione cautelare* e la procedura esecutiva dovrebbero essere irrilevanti.

---

<sup>33</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione cit.*, 90, il quale ammette che l'esercizio del potere, nel caso della sospensione del rimborso ex art. 23, d.lgs. 472/1997, è facoltativo e non obbligatorio.

Non dovrebbe essere decisivo, cioè, al fine di discriminare i casi di strumentalità cautelare, che, una volta emesso il provvedimento principale, la procedura esecutiva sia avviata con l'atto di pignoramento (nel caso dell'ipoteca), o che gli effetti del pignoramento derivino dalla conversione del sequestro conservativo, o, ancora, che l'esecuzione si concretizzi attraverso un atto di compensazione (nel caso della sospensione del rimborso o del fermo amministrativo).

In definitiva si potrebbe raggiungere questa conclusione: nessuna norma del diritto tributario stabilisce che la cautela tributaria (emessa nella fase istruttoria) perde efficacia o si estingue per effetto della notifica dell'atto d'imposizione o del relativo titolo esecutivo. La misura cautelare resta efficace finché sia avviata la procedura esecutiva, per effetto del pignoramento (nei casi *i* e *ii*) o dell'atto che pronuncia la compensazione (nei casi *iii* e *iv*)<sup>34</sup>.

3. (*Segue*). *L'inefficacia della misura cautelare per effetto della mancata notifica del provvedimento principale o per effetto della sentenza che accoglie il ricorso o per effetto del ritiro dell'atto impositivo da parte dell'ufficio*

Nel paragrafo precedente è stat ipotizzato che la misura cautelare adottata dall'ufficio nella fase dell'istruttoria resterebbe efficace dopo la notifica del provvedimento principale: la *sanzione cautelare* precostituita sul patrimonio del (presunto) debitore non si converte di diritto in atto dell'esecuzione nel momento in cui è notificato l'atto d'imposizione o il debito d'imposta diventa esigibile.

Ciò premesso, occorre riferire l'altra ipotesi, la quale è contrapposta alla prima, in cui la misura cautelare perde efficacia per effetto della sopravvenuta inesistenza del credito tributario.

Nel processo civile è pacifico che la misura cautelare diventa inefficace se il procedimento di merito non è iniziato entro un termine perentorio o se, successivamente al suo inizio, il processo si estingue. Inoltre, la misura cautelare perde efficacia per effetto della sentenza di merito che accerta

---

<sup>34</sup> Inoltre, come si è visto, la validità di tale conclusione sembra suffragata, in via generale e sistematica, dalla norma del processo cautelare civile, la quale non dispone espressamente l'inefficacia della misura cautelare per effetto della pronuncia del giudice ordinario, anche non passata in giudicato, che accerta l'esistenza del diritto (*cf.* art. 669-*novies*, cod. proc. civ.).

l'inesistenza del diritto cautelato. Ciò discende chiaramente dalla formulazione dell'art. 669-*novies*, primo e terzo comma, cod. proc. civ.<sup>35</sup>.

In effetti, anche nel diritto tributario è previsto lo stesso principio, il quale, però, non si evince da una disposizione generale, come quella che regola il processo civile, ma da norme particolari<sup>36</sup>.

Procedendo con ordine, nel diritto tributario è opportuno separare tre ipotesi<sup>37</sup>: la prima, qualora il provvedimento principale non sia notificato entro un termine perentorio (I)<sup>38</sup>, la seconda, qualora sia pronunciata una sentenza che annulla l'atto di imposizione (II)<sup>39</sup>, la terza, qualora l'atto d'imposizione sia ritirato dall'ufficio in sede di riesame (III).

(I) Con riguardo alla prima ipotesi, nel caso *i*), l'art. 22, comma 7, primo periodo, d.lgs. 472/1997, stabilisce che, se il provvedimento principale *futuro* non è emesso entro centoventi giorni dall'adozione delle misure cautelari, queste perdono efficacia di diritto.

Anche nel caso *ii*), l'art. 16, comma 7, secondo periodo, d.lgs. 472/1997, stabilisce che, dopo la notificazione dell'atto di contestazione, se il provvedimento principale *futuro* non è emesso entro centoventi giorni dalla presentazione delle deduzioni difensive da parte del contribuente, le misure cautelari sono inefficaci.

Nei casi *iii*) e *iv*), invece, non è previsto un termine perentorio per la notifica del provvedimento principale. Tuttavia, ciò deriverebbe dalla circostanza che il provvedimento cautelare, nei casi *iii*) e *iv*), è costituito dal futuro avviso di accertamento definitivo *futuro*: poiché l'atto non diventa

---

<sup>35</sup> In dottrina, si veda per tutti, E. MERLIN, *op. cit.*, 346 ss.

<sup>36</sup> Sul parallelismo tra la disciplina tributaria e il processo cautelare civile, si veda S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 698, spec. nt. 78.

<sup>37</sup> Le tre ipotesi sono esaminate analiticamente, avuto riguardo alle quattro fattispecie cautelari già individuate nei paragrafi subito precedenti.

<sup>38</sup> Nella prima ipotesi, la causa di inefficacia della misura cautelare tributaria potrebbe considerarsi analoga alla mancata introduzione del giudizio di merito nel processo cautelare civile: ciò deriva dall'assunto secondo cui nel diritto tributario gli effetti del giudizio di merito sarebbero equipollenti (sotto il profilo della costituzione o dell'accertamento del diritto di credito) a quelli che derivano dalla notifica del provvedimento impositivo.

<sup>39</sup> Nella seconda ipotesi, la causa di inefficacia della misura cautelare tributaria è analoga a quella che deriva, nel processo cautelare civile, dalla pronuncia di una sentenza di merito che accerta l'inesistenza del diritto: nel diritto tributario, per effetto della sentenza che accoglie il ricorso del contribuente, l'atto impositivo è annullato e, per conseguenza, il credito tributario è inesistente.

definitivo per effetto di un comportamento (prevedibile) dell'ufficio, sarebbe inevitabile, in questa ipotesi, l'assenza di un termine per la notifica dell'atto principale<sup>40</sup>.

Resta salvo, però, che, qualora la sospensione del rimborso o il fermo amministrativo siano adottati nella fase dell'istruttoria, la misura cautelare perde efficacia se l'avviso di accertamento non è notificato entro il termine di decadenza dall'azione impositiva.

(II) Venendo alla seconda ipotesi – che si verifica per effetto di una sentenza che annulla l'atto impositivo – nei casi *i*) e *ii*), l'art. 22, comma 7, terzo periodo, d.lgs. 472/1997, stabilisce che i provvedimenti cautelari (ipoteca e sequestro conservativo autorizzati dal giudice tributario) perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso. Quindi, dopo che è stato emesso il provvedimento impositivo o sanzionatorio entro il termine specifico di centoventi giorni, la misura cautelare viene meno se il provvedimento principale è annullato per effetto di una sentenza pronunciata dal giudice tributario<sup>41</sup>.

Analogamente, nel caso *iii*), l'art. 23, d.lgs. 472/1997 stabilisce che «*la sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo*». Ciò comporta, dunque, che la sospensione cautelare del rimborso, in vista della futura esistenza del provvedimento definitivo, sia raggugliata

---

<sup>40</sup> A questa ricostruzione si potrebbe opporre che il legislatore avrebbe potuto prevedere un termine di efficacia della misura cautelare collegato all'emissione di un provvedimento principale, subordinando eventualmente la possibilità di compensare i controcrediti alla *definitività* dell'avviso di accertamento. Tuttavia, ciò non è stato previsto, poiché, come si vedrà nel prosieguo, il legislatore ha scelto implicitamente di rendere applicabile l'istituto, non solo nella fase dell'istruttoria, ma anche dopo la notifica dell'avviso di accertamento, a tutela di un credito solo provvisoriamente accertato. In ogni caso, come si è tentato di dimostrare indietro (*cfr.* par. 1), la circostanza che non esista un termine finale di efficacia della sospensione del rimborso, collegato alla mancata emissione del provvedimento principale, non ha l'effetto di rendere non cautelare il fermo amministrativo, poiché la provvisoria opera comunque in vista del provvedimento principale *definitivo*. Piuttosto, la mancanza di un termine di efficacia della misura cautelare collegato all'emissione di un avviso di accertamento futuro comporta uno sbilanciamento dell'istituto in favore del fisco, il quale salva l'efficacia della misura cautelare, semplicemente, notificando l'atto principale entro il termine di decadenza dall'attività impositiva o sanzionatoria.

<sup>41</sup> *Cfr.* S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 697-698.

all'ammontare della pretesa fiscale risultante dalla sentenza del giudice tributario che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo<sup>42</sup>.

Inoltre, a conclusioni analoghe dovrebbe giungersi con riguardo al fermo amministrativo dei rimborsi (caso *iv*), anche se l'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923 non contiene una norma analoga a quella dell'art. 23, d.lgs. 472/1997.

Peraltro, lo stesso principio potrebbe ricavarsi dalla circostanza che, se fosse pronunciata una sentenza che annulla l'atto impositivo, verrebbe radicalmente meno la «*ragione di credito*» che, in base all'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923, giustifica la sospensione del rimborso in attesa del provvedimento principale definitivo<sup>43</sup>.

(III) Infine, con riguardo alla terza ipotesi, anche il ritiro dell'atto impositivo da parte dell'ufficio rende inefficace la misura cautelare a tutela dell'esecuzione forzata.

Infatti, avuto riguardo all'inesistenza di un credito tributario, non c'è alcuna differenza tra l'annullamento dell'atto impositivo in autotutela e l'annullamento dell'atto per effetto della sentenza pronunciata dal giudice: in entrambi i casi la rimozione del provvedimento causa comporta la cancellazione (in tutto o in parte) del debito fiscale.

#### *4. Le fattispecie di strumentalità cautelare dell'esecuzione forzata tributaria dopo la notifica dell'atto di imposizione*

Più indietro è stato ipotizzato che l'esistenza dell'atto principale non produrrebbe la conversione della cautela in atto della procedura esecutiva<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Cfr. M. TRIVELLIN, *Art. 23 ...*, cit., 734.

<sup>43</sup> In senso contrario, però, si è espressa la giurisprudenza di vertice. Secondo una pronuncia recente, il fermo non perderebbe efficacia per effetto di una sentenza d'appello favorevole al contribuente, finché questa non sia passata in giudicato (Cass. 13 luglio 2012, n. 11962, in banca dati *fisconline*). Tuttavia, nel caso di specie, la Cassazione ha motivato il proprio orientamento anche in base alla circostanza che la Corte stessa, con altra sentenza pronunciata lo stesso giorno, aveva cassato la sentenza d'appello con la quale era stato confermato l'annullamento dell'atto impositivo. In ogni caso, non può che essere censurato l'assunto secondo cui una sentenza favorevole al contribuente, quantunque non definitiva, non comporterebbe l'inefficacia della misura cautelare, poiché l'annullamento dell'atto impositivo esclude in radice l'esistenza di una ragione di credito in capo al fisco. Sul punto si veda efficacemente G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 159.

<sup>44</sup> Par. 2.

In altri termini, la notifica dell'avviso di accertamento, nel diritto tributario, non comporterebbe la conversione *ipso iure* della misura cautelare in atto dell'esecuzione o, comunque, l'inizio automatico della procedura esecutiva. Non si applica, infatti, nel diritto tributario il paradigma del sequestro conservativo civile, secondo cui la conversione del sequestro in pignoramento, a norma dell'art. 686, cod. proc. civ. opera di diritto, nel momento in cui il creditore ottiene una sentenza di condanna (esecutiva).

Ciò detto, si pone una questione ulteriore: se l'ufficio possa richiedere o emanare misure cautelari a tutela dell'esecuzione forzata, non solo nella fase dell'istruttoria, ma anche dopo la notificazione dell'atto impositivo.

In linea teorica, la risposta sembra essere affermativa. Infatti, posto che la misura cautelare ottenuta in base a un atto istruttorio resta efficace dopo la notifica del provvedimento principale, sarebbe illogico che l'ufficio non potesse esercitare la potestà cautelare anche dopo la notifica dell'atto principale.

Tuttavia, occorre osservare questo: poiché, in generale, l'adozione di una misura cautelare richiede che l'accertamento del credito non sia definitivo – poiché, altrimenti, verrebbe meno il nesso di strumentalità tra cautela e provvedimento principale<sup>45</sup> – nel diritto tributario l'adozione della misura cautelare dopo la notifica dell'avviso di accertamento è ammissibile solo a condizione che l'atto principale, cioè lo stesso avviso di accertamento, sia provvisorio, cioè annullabile da un provvedimento ulteriore, e non definitivo.

Ora, nel diritto tributario il provvedimento impositivo o sanzionatorio è normalmente impugnabile dal soggetto passivo entro un termine di decadenza e la sentenza della commissione tributaria può confermare o annullare (in tutto o in parte) l'atto impugnato<sup>46</sup>.

Inoltre, poiché la pronuncia del giudice tributario è suscettibile di passare in giudicato, la sentenza che annulla o conferma l'atto impositivo comporta una statuizione definitiva circa la legittimità dell'avviso di accertamento<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Cfr., per tutti, P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 19.

<sup>46</sup> Art. 19, d.lgs. 546/1992.

<sup>47</sup> Per il giudicato tributario si rinvia alla manualistica (F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 206 ss.). Deve essere precisato, però, che, secondo la tesi costitutivista, l'oggetto del giudicato tributario, nelle liti d'impugnazione, è il diritto all'annullamento dell'atto reputato illegittimo. Pertanto, la pronuncia passata in giudicato che respinge il ricorso preclude ulteriori contestazioni dell'atto da parte del soggetto passivo. Né rileva, sotto il profilo dell'inoppugnabilità dell'atto impositivo per effetto di una sentenza passata in

Pertanto, finché il termine per l'impugnazione dell'atto principale non è inutilmente scaduto oppure non è passata in giudicato la sentenza che statuisce sulla legittimità dell'atto principale – cioè finché l'atto d'imposizione è provvisorio – il credito fiscale è precario e una misura cautelare, in questa fase, potrebbe tutelare l'esecuzione forzata (futura) in base all'avviso di accertamento *definitivo*.

Ne consegue che l'esigenza di adottare una misura cautelare dopo la notifica dell'atto impositivo potrebbe essere giustificata in base allo scopo di tutelare gli effetti esecutivi dell'avviso di accertamento *definitivo*.

Ciò premesso in linea teorica, occorre esaminare se nel diritto tributario sia effettivamente ammessa l'adozione di misure cautelari dell'esecuzione forzata dopo la notifica del provvedimento impositivo e prima che questo sia *definitivo*.

Di seguito si elencano le fattispecie disciplinate dalle leggi tributarie.

i) L'art. 22, d.lgs. 472/1997 stabilisce che l'ipoteca e il sequestro conservativo possono essere autorizzati, oltretutto in base ad atti dell'istruttoria – quali sono il p.v.c. e l'atto di contestazione della sanzione, qualora, in quest'ultimo caso, il contribuente presenti deduzioni difensive dopo la notifica dell'atto – anche in relazione a un provvedimento di irrogazione della sanzione. Inoltre, in base a una riforma recente, le stesse misure possono essere concesse dal giudice tributario «*dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi*»<sup>48</sup>. Ne deriva che questa tipologia di misure cautelari può proteggere anche l'esecuzione di un credito tributario risultante dall'avviso di accertamento o dal provvedimento di irrogazione della sanzione.

---

giudicato, la circostanza secondo cui l'atto potrebbe comunque essere ritirato dall'amministrazione, «*purché il ritiro dell'atto avvenga per motivi diversi da quelli esaminati e ritenuti infondati dal giudice*». Infatti, la circostanza che l'ufficio possa sempre ritirare l'atto non contrasta con la preclusione assoluta di nuove contestazioni da parte del soggetto passivo, poiché, fuori dal caso del riesame in autotutela, anche nel diritto tributario vale il principio per cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile e, quindi, nelle liti d'impugnazione, tutti i vizi riferibili all'atto impugnato. Ne deriva, quindi, che l'utilità della nozione di atto definitivo, quale specie di provvedimento principale cautelato e quale limite esterno rispetto alla potestà cautelare dell'esecuzione tributaria, come si vedrà più avanti (*infra*, in questo paragrafo e par. 6.), non è inficiata dal possibile esercizio del potere di riesame.

<sup>48</sup> Art. 27, comma 6, d.l. 185/2008, convertito.

Per l'ipoteca e il sequestro autorizzati dalla commissione tributaria sulla base di un avviso di accertamento, però, il legislatore fiscale non stabilisce un termine iniziale per la richiesta di autorizzazione al giudice tributario, né specifica qual è il provvedimento principale che costituisce l'oggetto della tutela cautelare.

Peraltro, l'ipoteca e il sequestro potrebbero essere autorizzati dal giudice tributario subito dopo la notifica dell'atto impositivo a tutela della riscossione coattiva del tributo o della sanzione in base al corrispondente provvedimento *definitivo*.

ii) L'art. 22, d.lgs. 472/1997 stabilisce che l'ipoteca e il sequestro conservativo possono essere autorizzati in base all'atto di contestazione della sanzione. Come si è visto in precedenza, però, tale atto ha valore differente a seconda che il debitore, entro il termine per la proposizione del ricorso, presenti deduzioni difensive all'ufficio o impugni l'atto davanti alle commissioni tributarie. Nel primo caso esso ha valore sostanziale di atto istruttorio, nel secondo caso, invece, ha valore di atto sanzionatorio<sup>49</sup>.

Qualora l'atto di contestazione sia impugnato, e, quindi, l'atto abbia efficacia di provvedimento irrogativo della sanzione, il giudice tributario potrebbe autorizzare le misure cautelari dopo la notifica dell'atto, a tutela della riscossione coattiva della sanzione in base al corrispondente provvedimento *definitivo*<sup>50</sup>.

iii) L'art. 23, comma 1, d.lgs. 472/1997 stabilisce che il rimborso di un credito vantato nei confronti dell'amministrazione finanziaria può essere sospeso, se è stato notificato un atto di contestazione della sanzione. Il secondo comma aggiunge che «*in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito*». In questo caso, se il contribuente non presenta difese e, quindi, l'atto di contestazione si trasforma in provvedimento irrogativo, la sospensione

---

<sup>49</sup> V. *retro*, par. 1.

<sup>50</sup> Invece, qualora il contribuente abbia prodotto difese in seguito alla notifica dell'atto di contestazione e, quindi, l'atto mantenga efficacia istruttoria, è stabilito che le misure cautelari eventualmente concesse dal giudice tributario devono essere seguite dal provvedimento sanzionatorio entro centoventi giorni dalla loro adozione, a pena di inefficacia delle misure stesse. In questa ipotesi, dunque, le misure cautelari non tutelano l'atto di contestazione *definitivo*, ma tutelano, nella fase dell'istruttoria, il provvedimento sanzionatorio *futuro* (su questa fattispecie di strumentalità cautelare v. *retro*, par. 1).

del rimborso tutela la riscossione coattiva della sanzione in base al corrispondente atto di irrogazione *definitivo*<sup>51</sup>.

iv) L'art. 23, comma 1, d.lgs. 472/1997, prevede che il rimborso di un credito verso l'amministrazione finanziaria può essere bloccato se l'ufficio ha notificato un atto di irrogazione della sanzione. Il secondo comma aggiunge che «*in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito*». La riscossione delle sanzioni dovute in base all'atto di irrogazione della sanzione, che è atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, può essere protetta, dunque, con l'emissione di una misura cautelare, fintanto che l'irrogazione della sanzione non è *definitiva*.

v) L'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923, statuisce che il fermo amministrativo di un rimborso può essere richiesto da qualsiasi amministrazione pubblica (perciò, anche quella finanziaria), a condizione che questa vanti nei confronti del privato una «*ragione di credito a qualsiasi titolo*» e fino all'emissione del provvedimento definitivo. In precedenza, si è visto che tale *ragione di credito* potrebbe includere nel suo significato anche un atto dell'istruttoria, quale il p.v.c. rilasciato dai verificatori<sup>52</sup>. A maggior ragione, l'esistenza (provvisoria) di un credito fiscale potrebbe essere basata su di un avviso di accertamento o un provvedimento sanzionatorio. In questa ipotesi, il fermo amministrativo proteggerebbe la riscossione della somma dovuta dal contribuente in base al corrispondente atto *definitivo*.

\*

---

<sup>51</sup> Anche se non è previsto un termine finale di efficacia della sospensione del rimborso collegato all'emissione del provvedimento sanzionatorio, qualora il contribuente abbia presentato deduzioni difensive dopo la notifica dell'atto di contestazione, ciò non consente di confondere le diverse fattispecie di tutela cautelare. Nel caso di produzione di difese, la sospensione del rimborso è emessa in base a un atto istruttorio, che deve essere seguito dal provvedimento sanzionatorio. Nel caso di impugnazione dell'atto di contestazione, invece, la sospensione del rimborso è emessa in base a un provvedimento non istruttorio, ma già irrogativo della sanzione. La circostanza che nel primo caso non sia previsto un termine finale di efficacia della misura cautelare collegato alla notifica del successivo provvedimento sanzionatorio, analogo alla previsione dell'art. 16, comma 7, d.lgs. 472/1997, dipende dal fatto che la sospensione del rimborso, tanto se è emessa nella fase dell'istruttoria, quanto se è emessa dopo la notifica di un provvedimento impositivo o sanzionatorio, tutela in ogni caso l'esecuzione del provvedimento *definitivo*, per cui sarebbe impossibile la previsione di un termine tassativo per la notifica dell'atto principale (v. *retro*, par. 1).

<sup>52</sup> V. *retro*, par. 1.

In base alle considerazioni precedenti, discende questo: quando i provvedimenti cautelari dell'esecuzione forzata tributaria sono emanati, in base a una certa disposizione, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, essi tutelano la riscossione coattiva del credito o della sanzione in base al corrispondente avviso di accertamento o atto sanzionatorio *definitivo*.

In alcuni casi, ciò è esplicitato dalla disposizione che regola la misura cautelare: l'art. 23, d.lgs. 472/1997 e l'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923 contengono un riferimento espresso alla notifica o alla presenza del provvedimento principale *definitivo*.

L'art. 22, d.lgs. 472/1997, invece, non stabilisce espressamente quale sia il provvedimento principale, qualora la misura cautelare sia autorizzata in base all'avviso di accertamento o in base all'atto irrogativo della sanzione.

Tuttavia, potrebbe trattarsi di una lacuna ininfluyente: se una misura cautelare è adottata dopo la notifica di un atto di imposizione che costituisce provvisoriamente il credito fiscale, dovrebbe essere inteso che la cautela protegge il corrispondente atto d'imposizione *definitivo*.

Infatti, anche se tecnicamente l'atto di imposizione definitivo non sostituisce la statuizione provvisoria, poiché, come è stato affermato da autorevole dottrina, la definitività «*va correttamente qualificata come il riflesso della preclusione verificatasi per un soggetto di contestare gli effetti dell'atto attraverso i rimedi giurisdizionali*»<sup>53</sup>, cionondimeno quella stessa preclusione comporta che il credito tributario, ai fini della tutela cautelare della sua riscossione, è inoppugnabile<sup>54</sup>.

Peraltro, analogamente, è verosimile che anche le misure cautelari autorizzate o emanate in base a un atto dell'istruttoria – le quali restano

---

<sup>53</sup> F.V. ALBERTINI, *L'accertamento tributario*, in AA.VV., *Accertamento, contenzioso e riscossione*, in *Enciclopedia di contabilità, finanza e controllo*, XVII, a cura di G. Gaffuri, Milano, 1989, 223.

<sup>54</sup> In realtà occorre distinguere le ipotesi in cui un atto di imposizione diventa definitivo perché non sia proposta impugnazione nel termine di decadenza o sia pronunciata una sentenza definitiva di rigetto, rispetto al caso in cui passa in giudicato una sentenza di annullamento parziale: nei primi due casi l'atto impositivo non subisce integrazioni o modificazioni, né l'ufficio ha l'obbligo di notificare un ulteriore provvedimento definitivo per far valere la sua pretesa definitiva; nell'altro caso, invece, l'ufficio ha l'onere di notificare al contribuente un atto ulteriore che riporti la riliquidazione dell'imposta risultante dall'accertamento impugnato. L'effetto preclusivo, dunque, nei primi due casi è automatico, nel terzo caso risulta dalla notifica di un provvedimento ulteriore rispetto all'avviso di accertamento originario. Cfr. A.M. GAFFURI, *Gli atti esecutivi successivi all'avviso di accertamento*, cit., 972 (sub 2.1.).

efficaci dopo la notifica dell'avviso di accertamento (provvisorio) – diventano strumentali rispetto al corrispondente atto impositivo o sanzionatorio *definitivo*<sup>55</sup>.

La tesi, che si è cercata di dimostrare, secondo cui i provvedimenti cautelari emessi dopo la notifica dell'avviso di accertamento tutelerebbero la riscossione coattiva in base al corrispondente atto definitivo, consente anche di individuare, in definitiva, il limite oltre il quale la tutela cautelare dell'esecuzione forzata non è configurabile nell'ordinamento giuridico.

In specie, tale limite dovrebbe essere costituito dalla stessa esistenza di un atto impositivo o sanzionatorio *definitivo*.

Infatti, nel momento in cui l'obbligazione tributaria è definitivamente accertata, all'amministrazione finanziaria è precluso l'esercizio della potestà cautelare: poiché la pretesa è immutabile, non è configurabile alcun rapporto di strumentalità tra cautela e atto principale futuro<sup>56</sup>. Al creditore non resta, dunque, che eseguire l'atto d'imposizione divenuto inoppugnabile<sup>57</sup>.

Infine, con riguardo ai provvedimenti cautelari emanati dopo la notifica dell'atto impositivo, deve essere precisato che anche ad essi sono applicabili le norme tributarie che stabiliscono l'inefficacia delle misure cautelari per effetto della sentenza che annulla l'atto d'imposizione o per effetto della rimozione dell'avviso di accertamento in sede di riesame<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Si intendono le misure cautelari emesse nella fase dell'istruttoria, che restano efficaci dopo la notifica dell'atto impositivo principale fino al momento in cui è avviata la procedura esecutiva, salvo che intervenga una causa estintiva (v. *retro*, par. 1 e 2).

<sup>56</sup> Nel processo cautelare civile la preclusione che origina dal giudicato impedisce l'ulteriore accertamento di un diritto già definitivamente accertato (*ne bis in idem*). Nel diritto tributario, invece, la preclusione che origina dal giudicato si riferisce unicamente al soggetto passivo dell'imposizione e non dovrebbe impedire la nuova considerazione da parte dell'ufficio di ulteriori fatti imponibili (Cfr. F.V. ALBERTINI, *op. loc. cit.*). Tuttavia, ciò non rileva sul piano della potestà cautelare, poiché nel diritto tributario il "provvedimento principale" non è costituito dall'accertamento complessivo di un rapporto d'imposta, su cui incidano uno o più atti impositivi successivi, ma è integrato, invece, dal singolo avviso di accertamento (v. *retro*, cap. II, par. 8). Pertanto, in caso di accertamento integrativo o modificativo, la potestà cautelare è sicuramente configurabile con riguardo al nuovo atto d'imposizione, indipendentemente dalle vicende del primo atto. Perciò, qualora sia definitivo un avviso che accerta il *quantum* in 10 e, invece, sia impugnato un avviso integrativo che accerta l'ulteriore somma di 20, la potestà cautelare è sicuramente configurabile con riguardo al credito di 20.

<sup>57</sup> Nel processo cautelare civile si veda P. POTOTSCHNIG, *op. loc. cit.*

<sup>58</sup> Cfr. *retro*, par. 3.

5. *L'adozione di misure cautelari dopo l'iscrizione a ruolo o in presenza di un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo*

In generale, l'esecutorietà dell'atto di imposizione (atto principale) è un profilo indipendente rispetto all'efficacia del provvedimento cautelare. Di regola, il presupposto dell'esigibilità del debito d'imposta è costituito dalla notifica del titolo esecutivo e dalla scadenza del termine per l'adempimento spontaneo.

Se la riscossione del tributo o della sanzione è a mezzo ruolo, il termine per il pagamento spontaneo è di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento<sup>59</sup>; se l'avviso di accertamento ha valore di titolo esecutivo, il termine per il pagamento coincide con quello per la proposizione del ricorso<sup>60</sup>.

Nelle pagine precedenti si è cercato di dimostrare che il provvedimento cautelare non diventa inefficace, né si converte in atto della procedura esecutiva per effetto della notifica dell'atto principale, e che una misura cautelare può anche essere richiesta dopo la notifica dell'atto di imposizione, a tutela del corrispondente atto *definitivo*.

Ciò premesso, si pone la questione se l'efficacia della misura cautelare sia compatibile anche con la sopraggiunta esigibilità del credito fiscale, derivante non dalla notifica dell'atto di imposizione, ma dalla notifica del titolo esecutivo (ruolo o avviso accertamento con valore di titolo esecutivo).

In altre parole, occorre chiarire se nel diritto tributario sia astrattamente configurabile una relazione di strumentalità cautelare tra una misura provvisoria e un avviso di accertamento, qualora il tributo sia esigibile.

Il quesito non è nuovo, poichè esso è stato già affrontato (e risolto) nella dottrina processualcivilista, in relazione, tra l'altro, all'ammissibilità del sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo.

In una prima fase, la questione è stata impostata in relazione al concetto di interesse ad agire e, quindi, nei termini del possibile concorso tra l'azione

---

<sup>59</sup> Art. 50, comma 1, d.p.r. 602/1973.

<sup>60</sup> Art. 29, comma 1, lett. a) e b), d.l. 78/2010, convertito e successivamente modificato. Sulla previsione di un termine mobile per la messa in mora del debitore si veda A. CARINCI, *op. cit.*, 49 ss. Si consideri, inoltre, che l'avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo non è concretamente azionabile, se non dopo che sono decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento e ulteriori centottanta giorni, durante i quali l'esecutività del titolo è legalmente sospesa. Su questa particolare previsione di improcedibilità dell'azione esecutiva di veda A. CARINCI, *op. cit.*, 52 ss.

cautelare e l'azione esecutiva. Perciò, per il creditore in possesso di un titolo esecutivo, sarebbe possibile preferire la tutela cautelare all'esecuzione forzata, qualora la cautela si presentasse per il richiedente «*come il rimedio necessario per eliminare il pericolo nel ritardo, che l'inizio dell'esecuzione, anche immediato, non varrebbe ad eliminare*»<sup>61</sup>. Secondo questa tesi, dunque, la risposta al quesito dovrebbe ricercarsi nella giustificazione di un interesse ad agire nel caso concreto, e, quindi, nella possibilità che il creditore consegua dalla cautela un'utilità apprezzabile in relazione al *pericolo nel ritardo*, pur in presenza del titolo esecutivo.

Successivamente la questione è stata esaminata sotto altro, e più complesso, profilo. In primo luogo, occorrerebbe tenere distinte le diverse ipotesi a seconda della diversa tipologia di titolo esecutivo: titolo stragiudiziale, sentenza di condanna provvisoria o sentenza passata in giudicato<sup>62</sup>. In secondo luogo, sarebbe imprescindibile tenere nella giusta luce il rapporto di strumentalità tra la tutela cautelare e quella di merito ed evitare, invece, di ricercare le diverse soluzioni sul piano del concorso tra azione cautelare ed esecutiva<sup>63</sup>.

Pertanto secondo questa impostazione occorrerebbe esaminare analiticamente le singole fattispecie di titolo esecutivo e tenere fermo il rapporto di strumentalità tra cautela e giudizio di merito.

In presenza di un titolo esecutivo stragiudiziale, il creditore potrebbe senz'altro domandare l'emissione di una misura cautelare, qualora egli fosse intenzionato a ottenere l'accertamento del suo diritto nel processo. In questo modo, infatti, sarebbe preservata la strumentalità tra cautela e giudizio di merito<sup>64</sup>.

Invece, in presenza di una sentenza passata in giudicato, al creditore sarebbe certamente precluso di richiedere una misura cautelare, poiché,

---

<sup>61</sup> P. CALAMANDREI, *In tema di provvedimenti cautelari*, in *Riv. dir. proc.*, 1938, 13.

<sup>62</sup> Secondo G. SAMORÌ, *Ammissibilità del sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 144, «*il rapporto tra titolo esecutivo e sequestro, quanto all'ammissibilità di quest'ultimo, cambia a seconda della diversa natura del titolo che il creditore possiede, perché, volta a volta, vengono in considerazione principi diversi e particolari disposizioni normative*».

<sup>63</sup> Su questo punto si veda, in particolare, P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 18.

<sup>64</sup> *Cfr.* P. POTOTSCHNIG, *op. loc. cit.* e G. SAMORÌ, *op. cit.*, 148.

essendo ormai definitivamente accertato il diritto fatto valere, non ci sarebbe alcuna possibilità di instaurare una causa di merito<sup>65</sup>.

Infine, la questione si è posta con riguardo alla sentenza di condanna (esecutiva) provvisoria. In questo caso non è dubbio che un ulteriore giudizio di merito è ancora possibile, fino al passaggio in giudicato della sentenza. Tuttavia, l'ammissibilità del sequestro conservativo è stata negata a causa del peculiare meccanismo di conversione *ipso iure* del sequestro in pignoramento stabilito dall'art. 686, cod. proc. civ. Infatti, qualora il sequestro fosse richiesto dopo che la sentenza ha acquistato efficacia esecutiva, non sarebbe possibile determinare il momento in cui opera la conversione del sequestro in pignoramento, con la conseguenza che l'art. 686 cod. proc. civ. sarebbe di fatto disapplicato<sup>66</sup>. Pertanto, nel processo cautelare civile, il meccanismo della conversione del sequestro in pignoramento impedirebbe al creditore di richiedere il sequestro conservativo, qualora fosse già stata pronunciata una sentenza di condanna al pagamento nei confronti del debitore.

Le soluzioni individuate della dottrina processualcivilista non possono essere trasferite in blocco nel diritto tributario, poiché occorre tenere conto delle peculiarità della materia.

In primo luogo, deve essere ricordato che il titolo esecutivo tributario è sempre stragiudiziale. Infatti, l'azionabilità del credito fiscale è sempre un effetto legale dell'avviso di accertamento (quando esso ha valore di titolo esecutivo) o del ruolo, anche dopo la pronuncia di una sentenza da parte del giudice tributario: ciò deriva dalla circostanza che la sentenza e il giudicato tributario non sostituiscono mai l'atto impugnato<sup>67</sup>.

Inoltre, deve essere ribadito questo: se l'atto principale nel diritto tributario non è costituito dalla sentenza di merito, come nel processo cautelare civile, ma dall'atto impositivo – secondo l'ipotesi iniziale<sup>68</sup> – in realtà la

---

<sup>65</sup> Cfr. P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 19, secondo cui, correttamente, la preclusione deriva dal principio del *ne bis in idem*.

<sup>66</sup> Poiché la conversione del sequestro conservativo in pignoramento è sempre automatica per effetto della sentenza di condanna esecutiva, sarebbe impossibile procedere con un sequestro in un momento posteriore alla pronuncia della sentenza di condanna esecutiva (Cfr. G. SAMORÌ, *op. cit.*, 154 ss.).

<sup>67</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 200-201.

<sup>68</sup> L'ipotesi, cioè, che nel diritto tributario il "giudizio di merito" cui sono strumentalmente collegate le misure cautelari della riscossione forzata sarebbe costituito dall'atto di

fase di merito non può considerarsi conclusa finché l'atto principale emesso dall'ufficio è impugnabile o soggetto a impugnazione. Invero, finché non è inutilmente scaduto il termine per l'impugnazione oppure il giudice non si è pronunciato con sentenza passata in giudicato, l'atto impositivo può essere annullato dal giudice tributario e ciò si riflette sulla disciplina del titolo esecutivo tributario.

Sotto questo profilo, infatti, il titolo esecutivo si distingue in titolo provvisorio o definitivo a seconda che il provvedimento impositivo (l'atto "principale") sia *sub iudice* o definitivo.

La prima ipotesi (titolo esecutivo provvisorio) è disciplinata dall'art. 15, d.p.r. 602/1973, la seconda ipotesi (titolo esecutivo definitivo) dall'art. 14, d.p.r. 602/1973.

A) Se il soggetto ha proposto ricorso contro l'avviso di accertamento, l'atto impositivo è *sub iudice* fino al passaggio in giudicato della sentenza. In questa fase la riscossione è a titolo provvisorio e l'ufficio può agire esecutivamente nei limiti dell'importo stabilito dall'art. 15, d.p.r. 602/1973 (nel periodo fino alla pronuncia della sentenza di primo grado) o dall'art. 68, d.lgs. 546/1992 (nel periodo successivo alla pronuncia di primo grado e fino al passaggio in giudicato della sentenza). Tuttavia, da un lato, l'azione esecutiva non è obbligatoria, né soggetta a prescrizione o decadenza, poiché il credito è provvisorio e non definitivo; dall'altro, la fase di merito è aperta, finché il processo d'impugnazione non è concluso. Ne discende che, fino al passaggio in giudicato della sentenza, sarebbe possibile per l'ufficio non agire esecutivamente, ma attendere l'esito definitivo del processo e, nel frattempo, munirsi di una cautela per assicurare gli effetti esecutivi del corrispondente atto definitivo<sup>69</sup>.

---

imposizione, inteso quale provvedimento che costituisce il debito d'imposta (v. *retro*, cap. II, par. 7).

<sup>69</sup> Contra G. INGRAO, *op. cit.*, 201 e S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili*, cit., 68. Secondo questi Autori, la *ratio* delle misure cautelari sarebbe esclusivamente quella di garantire il creditore quando egli non dispone ancora di un titolo esecutivo per procedere con l'esecuzione forzata. Tuttavia, essi non si avvedono, forse, che la misura cautelare dell'esecuzione tributaria non è strumentale alla formazione del titolo esecutivo, ma tutela gli effetti esecutivi dell'avviso di accertamento, con la conseguenza che l'esigibilità del credito potrebbe essere ininfluenza rispetto all'esercizio della tutela cautelare. Invece, la compatibilità tra misura cautelare e presenza del titolo esecutivo è ammessa, seppur implicitamente, da L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione ...*, cit., 433, secondo il quale, in presenza di titolo esecutivo, il *fumus* richiesto per la potestà cautelare sarebbe *in re ipsa*.

B) Dopo la scadenza del termine per la proposizione del ricorso, se l'atto non è stato impugnato, l'accertamento diventa definitivo, e, di conseguenza, anche l'iscrizione a ruolo è a titolo definitivo. In questa fase l'ufficio potrebbe senz'altro agire esecutivamente, mentre dovrebbe considerarsi esaurita la fase relativa alla determinazione dell'obbligazione tributaria, poiché non è più possibile per il debitore domandare l'annullamento dell'atto impositivo (o sanzionatorio). Pertanto, nella prospettiva della strumentalità cautelare, poiché l'atto principale è definitivo, non dovrebbe esserci margine per la tutela cautelare della riscossione tributaria.

C) L'ultima ipotesi concerne il caso in cui l'ufficio disponga di un titolo esecutivo definitivo per effetto di una sentenza passata in giudicato che accerta la legittimità dell'atto impositivo. In questo caso dovrebbe essere escluso che l'ufficio possa adottare misure cautelari dell'esecuzione tributaria. Infatti, la sentenza definitiva, come si è visto<sup>70</sup>, rende impossibile la costituzione di un rapporto di strumentalità cautelare tra una misura provvisoria e una futura fase di merito, poiché il credito è inoppugnabile.

Nel caso A), dunque, l'ufficio potrebbe validamente esercitare la potestà cautelare, poiché l'avviso di accertamento è provvisorio e modificabile.

Nei casi B) e C), invece, l'ufficio non potrebbe fare altro che esercitare l'azione esecutiva, poiché il credito tributario è inoppugnabile.

In sintesi, dunque, la potestà cautelare sembra pienamente compatibile con la presenza del titolo esecutivo provvisorio, mentre essa dovrebbe essere incompatibile con un titolo esecutivo definitivo.

A ben vedere, però, ciò equivale a dire che l'esecutorietà del provvedimento principale è del tutto indifferente rispetto all'esercizio della potestà cautelare.

Infatti, la provvisorietà o la definitività del titolo esecutivo dipendono, rispettivamente, dalla provvisorietà o dalla definitività dell'atto impositivo (o sanzionatorio) sottostante.

In altri termini, sembra che l'esercizio della potestà cautelare sia pienamente compatibile con l'esecutorietà del credito fiscale e che l'unico limite alla sia costituito, invece, dalla esistenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza passata in giudicato.

---

<sup>70</sup> *Cfr. retro*, par. 4.

### 5.1. *Le fattispecie di strumentalità cautelare dell'esecuzione forzata tributaria nella fase di riscossione*

Nel paragrafo precedente si è tentato di dimostrare che l'esigibilità del debito d'imposta, per effetto della notifica del titolo esecutivo, non dovrebbe essere incompatibile con l'esercizio della potestà cautelare.

Ciò che determinerebbe, invece, l'inammissibilità del provvedimento cautelare sarebbe la presenza di un avviso di accertamento definitivo.

Tuttavia, l'esigibilità del debito d'imposta non è sempre irrilevante: alcune specie di misure cautelari sono subordinate alla previa notifica del titolo esecutivo e alla scadenza del termine per il pagamento spontaneo.

Si tratta di fattispecie ulteriori rispetto a quelle esaminate sinora<sup>71</sup> e che sono tipiche esclusivamente della fase della riscossione tributaria, quando l'ufficio creditore potrebbe procedere all'espropriazione.

I) L'art. 77, comma 1, d.p.r. 602/1973, stabilisce che, quando è decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo per cui si procede. Inoltre, il comma 1-*bis* specifica che l'agente della riscossione, quando procede in base al primo comma, iscrive ipoteca «*anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere*»<sup>72</sup>.

Tale istituto è comunemente denominato ipoteca esattoriale, poiché il soggetto che agisce per la tutela del credito non è l'ufficio, ma l'agente della riscossione che ha in carico il ruolo o l'avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Cfr. *retro*, parr. 1-4.

<sup>72</sup> Il comma 1-*bis* dell'art. 77, cit., specifica, inoltre, che la garanzia ipotecaria non può essere adottata se l'importo complessivo del credito per cui si procede è inferiore complessivamente a ventimila euro. Sull'ipoteca esattoriale si veda la dottrina citata *retro*, cap. I, par. 4.

<sup>73</sup> L'ipoteca esattoriale si applica anche a seguito della notifica di un avviso di accertamento con valore di titolo esecutivo, per effetto dell'art. 29, comma 1, lett. e), d.l. 78/2010, convertito e successivamente modificato. Peraltro, ad essa non si applica la sospensione legale dell'esecutorietà dell'avviso di accertamento, che blocca la procedura esecutiva per centottanta giorni dopo la presa in carico dell'atto da parte dell'agente di riscossione. Su questa forma di sospensione dell'avviso di accertamento esecutivo, la quale non incide sull'esercizio della potestà cautelare dell'esecuzione forzata si veda A. TURCHI, *Forme di sospensione dell'accertamento esecutivo*, in *Giur. it.*, 2012, 979.

L'iscrizione ipotecaria ad opera dell'agente della riscossione, però, non produce sul patrimonio del debitore effetti sostanziali dissimili rispetto a quelli che derivano dall'iscrizione autorizzata dal giudice tributario in base a un atto dell'istruttoria (p.v.c.) o in base all'avviso di accertamento<sup>74</sup>. Infatti, con riguardo alla disciplina sostanziale dell'ipoteca, si applicano sempre le norme codicistiche, poiché nel diritto tributario non esiste una disciplina propria del diritto d'ipoteca<sup>75</sup>.

L'art. 77, d.p.r. 602/1973 non specifica se il ruolo che legittima l'iscrizione ipotecaria debba essere a titolo provvisorio o definitivo, ovvero se l'agente della riscossione possa tutelare indistintamente crediti provvisori o definitivi. Infatti, è stabilito solo che l'agente della riscossione proceda con l'iscrizione d'ipoteca «*anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere*», ovvero sia – dovrebbe ritenersi – indipendentemente dall'avvio immediato della procedura esecutiva sul bene ipotecato e dall'effettiva espropriabilità dell'immobile soggetto a ipoteca<sup>76</sup>.

Se ne deduce, quindi, che, l'ipoteca esattoriale potrebbe tutelare tanto crediti provvisori, quanto crediti definitivi.

In verità, però, il carattere provvisorio o definitivo dell'obbligazione tributaria potrebbe incidere sulla natura cautelare della garanzia ipotecaria.

Infatti, qualora l'agente di riscossione procedesse per un credito provvisorio, l'ipoteca garantirebbe la riscossione coattiva delle somme dovute in base all'avviso di accertamento *definitivo*, secondo lo schema, che si è già esaminato in precedenza, delle misure cautelari che sono adottate dopo la notifica del provvedimento principale<sup>77</sup>.

Viceversa, la natura cautelare dell'ipoteca esattoriale dovrebbe essere esclusa, qualora l'agente di riscossione agisse per un credito già definitivo.

---

<sup>74</sup> Si intendono gli strumenti cautelari previsti dall'art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>75</sup> Art. 2808 cod. civ. *Cfr. retro*, par. 1.

<sup>76</sup> Secondo G. INGRAO, *op. cit.*, 193, l'inciso di cui all'art. 77, comma 1-*bis*, cit. avrebbe l'effetto di scindere l'iscrizione d'ipoteca, intesa quale garanzia del credito, dall'effettiva espropriabilità dell'immobile ipotecato. Ciò deriverebbe dalla circostanza che l'art. 76, comma 2, d.p.r. 602/1973, a differenza dell'art. 77, comma 1, prevede l'espropriabilità dei soli immobili aventi un valore superiore a ventimila euro. Dunque – ferma restando la regola secondo cui l'espropriazione immobiliare e l'ipoteca esattoriale sono ammissibili solo in presenza di un credito tributario superiore a ventimila euro – qualora l'agente della riscossione iscrivesse ipoteca su un bene con valore di quindicimila euro, si profilerebbe lo scenario per cui l'immobile soggetto a ipoteca non sarebbe, in realtà, espropriabile.

<sup>77</sup> *V. retro*, par. 4.

In questo caso, infatti, non sarebbe configurabile alcun rapporto di strumentalità cautelare tra la misura provvisoria e l'atto principale, poiché l'obbligazione tributaria accertata con l'atto principale è definitiva e inoppugnabile.

ii) L'art. 86, d.p.r. 602/1973, stabilisce che, quando è decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'agente della riscossione può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri<sup>78</sup>. Gli effetti sostanziali stabiliti dalla norma relative al fermo sono due: l'inopponibilità al concessionario della riscossione degli atti di disposizione del veicolo e il divieto di circolazione per il proprietario del mezzo (inibizione del cd. *ius utendi ac fruendi*). Rispetto all'ipoteca, invece, il fermo non attribuisce un diritto di preferenza sui creditori concorrenti, né il diritto di provocare l'espropriazione del singolo bene. Cionondimeno, in sede di esecuzione forzata, il fermo assicura al creditore fiscale la possibilità di soddisfarsi sul bene anche nei confronti dei terzi acquirenti<sup>79</sup>.

Si evince, dunque, che anche il fermo, come l'ipoteca esattoriale, potrebbe costituire una *sanzione cautelare* a favore del creditore fiscale, con riguardo, però ai soli crediti non definitivi.

Infatti, da un lato, anche il fermo di beni mobili registrati ha effetti di conservazione della garanzia patrimoniale che assicurano il buon esito della riscossione coattiva, quantunque il fermo non attribuisca né il diritto di preferenza sui creditori concorrenti, né il diritto di provocare l'espropriazione del singolo bene, ma solo l'inopponibilità di ogni atto di disposizione del bene.

Dall'altro, anche l'art. 86, d.p.r. 602/1973 non postula che il ruolo (o l'accertamento con valore di titolo esecutivo) sia definitivo. Per questa ragione è certamente possibile che il fermo emanato nella fase della riscossione provvisoria tuteli la riscossione delle somme dovute in base all'avviso di accertamento *definitivo*.

Sembra, dunque, che l'ipoteca e il fermo esattoriale abbiano entrambi l'effetto di tutelare la fruttuosità dell'esecuzione forzata, preconstituendo a favore del creditore fiscale *sanzioni cautelari* caratterizzate da diversa gradazione offensiva.

---

<sup>78</sup> Sul fermo esattoriale si veda la dottrina citata *retro*, cap. I, par. 4.

<sup>79</sup> Si veda il decreto interministeriale 7 settembre 1998, n. 503. *Cfr.* G. INGRAO, *op. cit.*, 194.

Tuttavia, il loro carattere strumentale sembra subordinato alla condizione che il credito tributario sia provvisorio, poiché solo in quel caso la fase di merito relativa alla costituzione del debito tributario può considerarsi non ancora esaurita.

Pertanto, in presenza di un credito provvisorio, l'ipoteca esattoriale e il fermo di beni mobili registrati avrebbero natura cautelare.

Viceversa, come si vedrà subito dopo, in presenza di un credito inoppugnabile, l'ipoteca e il fermo esattoriali non potrebbero essere considerati strumenti cautelari, ma solo *mere garanzie* della riscossione e, per conseguenza, ad essi non potrebbero applicarsi i principi delle cautele tributarie<sup>80</sup>.

#### 6. *L'adozione di meri strumenti conservativi della garanzia patrimoniale in presenza di un avviso di accertamento definitivo*

Nei paragrafi precedenti si è cercato di spiegare alcuni assunti, che, per chiarezza, si ricapitolano:

a) nel diritto tributario è configurabile l'adozione di misure cautelari a tutela dell'esecuzione forzata nella fase della istruttoria: queste misure tutelano la riscossione coattiva in base a un avviso di accertamento *futuro*, che, però, deve essere emanato entro un termine perentorio, oppure a tutela di un avviso di accertamento *definitivo*, nel quale caso non è previsto un termine per la notifica dell'atto principale, salvo in ogni caso il termine di decadenza dall'azione impositiva<sup>81</sup>;

b) dopo la notifica dell'avviso di accertamento, se l'ufficio non esercita l'azione esecutiva per il credito tributario, le misure cautelari adottate in corso di indagini restano efficaci e proteggono il corrispondente avviso *definitivo*<sup>82</sup>;

c) è possibile l'adozione di misure cautelari dell'esecuzione forzata dopo la notifica dell'avviso di accertamento, al fine di tutelare il corrispondente atto di imposizione *definitivo*<sup>83</sup>;

---

<sup>80</sup> *Infra*, cap. IV.

<sup>81</sup> *Cfr. retro*, par. 1.

<sup>82</sup> *Cfr. retro*, par. 2.

<sup>83</sup> *Cfr. retro*, par. 4.

d) l'esigibilità del debito d'imposta non contrasta con l'adozione di misure cautelari nella fase della riscossione, purché il credito tributario non sia *definitivo*<sup>84</sup>.

Da queste considerazioni si evince che la presenza di un credito definitivo costituisce un limite invalicabile per la tutela cautelare della riscossione tributaria: quando il credito è inoppugnabile, al creditore non resta che procedere con l'esecuzione forzata.

Peraltro, occorre esaminare analiticamente le conseguenze che derivano, sul piano della tutela cautelare, dalla sopraggiunta definitività dell'atto impositivo<sup>85</sup>. In specie, occorre distinguere tre ipotesi:

i) l'avviso di accertamento diventa definitivo in presenza di una misura cautelare definitiva<sup>86</sup>;

ii) l'avviso di accertamento diventa definitivo in presenza di una misura cautelare *sub iudice*;

iii) l'avviso di accertamento diventa definitivo e non è stata adottata in precedenza una misura cautelare.

i) Nel primo caso, si potrebbe ritenere che la cautela definitiva perda di diritto l'efficacia di misura cautelare e acquisti, per converso, l'efficacia di mera garanzia, ovvero di mero antecedente rispetto all'atto di pignoramento (per le ipoteche fiscali, il sequestro conservativo e il fermo di beni mobili) o rispetto all'atto che dispone la compensazione della somma destinata al rimborso (per il fermo amministrativo e la sospensione dei rimborsi).

Tale prospettiva, che pure non trova un riscontro espresso nelle norme tributarie, sembra giustificata da una duplice considerazione sistematica. Da un lato, infatti, le cautele del credito tributario sono strutturalmente incompatibili con l'inoppugnabilità dell'obbligazione tributaria. Dall'altro, le cautele tributarie non si convertono mai *ipso iure* in provvedimenti

---

<sup>84</sup> Cfr. *retro*, par. 5.

<sup>85</sup> Si intende la sopraggiunta definitività dell'atto d'imposizione per effetto di una sentenza passata in giudicato o della mancata impugnazione del provvedimento entro il termine di decadenza. Cfr. *retro*, par. 4.

<sup>86</sup> Si osservi che anche la misura cautelare dell'esecuzione forzata tributaria è suscettibile di diventare definitiva, poiché anche per essa è prevista l'impugnabilità secondo le norme del processo tributario (cfr. cap. IV, par. 4).

dell'esecuzione forzata per effetto del provvedimento principale, come si è dimostrato<sup>87</sup>.

Se non si ritenesse che le cautele si trasformino in mere garanzie dell'esecuzione, l'alternativa logica sarebbe quella di concludere che le misure cautelari perdano semplicemente efficacia, per effetto dell'inoppugnabilità dell'obbligazione tributaria.

Tuttavia, se così fosse, l'ente impositore perderebbe la cautela precostituita sul patrimonio del debitore proprio nel momento in cui l'obbligazione tributaria è definitivamente accertata e l'ufficio potrebbe procedere con la riscossione coattiva del tributo o della sanzione in base all'atto inoppugnabile.

Pertanto – salvo che si ritenga giuridicamente fondata l'ipotesi della completa inefficacia delle cautele, per effetto dell'inoppugnabilità sull'obbligazione tributaria – l'opinione più corretta sembra quella di ritenere che le misure cautelari perdono solo il carattere di strumentalità rispetto all'atto principale, mentre esse continuano a garantire il buon esito dell'esecuzione forzata fino al concreto soddisfacimento del credito<sup>88</sup>.

ii) Nel secondo caso, si potrebbe ipotizzare che il giudice investito della lite cautelare d'impugnazione, preso atto che l'atto di imposizione è divenuto definitivo, debba senz'altro annullare o rimuovere la misura provvisoria, poiché l'esistenza dei presupposti della potestà cautelare (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) è resa impossibile dalla sopraggiunta definitività del credito tutelato. In tal caso, al creditore non resterebbe che avviare la procedura esecutiva procedendo al pignoramento dei beni del debitore.

Peraltro, con riguardo a quelle misure che non postulano, per la loro adozione, la provvisorietà dell'avviso di accertamento e che sono compatibili con la sopravvenuta inoppugnabilità dell'obbligazione tributaria, si potrebbe

---

<sup>87</sup> Cfr. *retro*, par. 2. Pertanto, la sopraggiunta definitività dell'atto d'imposizione impugnato potrebbe non incidere sulla (non) conversione del provvedimento cautelare in atto della procedura esecutiva.

<sup>88</sup> Si ipotizza, cioè, che le misure cautelari perdano il carattere di strumentalità, mentre conservino la funzione di garanzia della riscossione, agevolando l'esecuzione forzata indipendentemente dalla presenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Non si tratta, però, di garanzie astratte, poiché esse sono collegate pur sempre all'esistenza di un'obbligazione tributaria inoppugnabile. Su questa tipologia di garanzie della riscossione, si veda, anche se con riguardo a istituti previgenti, quali erano il sequestro e l'ipoteca adottati ai sensi della legge 4/1929, la tesi prospettata in S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 48 ss.

ipotizzare, invece, che per esse prosegua la lite d'impugnazione, salvo che il giudice non è più chiamato a vagliare i requisiti della tutela cautelare, ma solo i requisiti di legittimità delle misure, quali mere garanzie della riscossione<sup>89</sup>.

In specie, tali misure sono l'ipoteca e il fermo esattoriale, che, effettivamente, possono essere adottate nella fase di riscossione, non solo a tutela di un credito provvisorio, ma anche a protezione di un credito definitivo (in tal caso, però, esse perdono il carattere di strumentalità cautelare)<sup>90</sup>.

iii) Infine, nel terzo caso – qualora, cioè, si fosse in presenza di un avviso di accertamento definitivo e, quindi, fosse precluso l'esercizio della potestà cautelare – al creditore fiscale non resterebbe che adottare l'ipoteca e il fermo esattoriale, quali garanzie della riscossione.

Infatti, come si è visto in precedenza, l'ipoteca e il fermo possono essere adottati nella fase della riscossione tributaria e in presenza di un titolo esecutivo definitivo e, quindi, in presenza di un credito *definitivo*<sup>91</sup>.

Viceversa, sembra preclusa all'ufficio la possibilità di richiedere al giudice tributario l'autorizzazione a procedere con l'ipoteca e il sequestro conservativo, così come la facoltà di procedere con il fermo amministrativo o la sospensione dei rimborsi.

Infatti, da un lato, l'art. 22, d.lgs. 472/1997, specifica che l'ufficio può rivolgersi al presidente della commissione tributaria, «*quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*», ovvero, secondo l'interpretazione prevalente e corretta<sup>92</sup>, quando ricorrono i presupposti della tutela cautelare, quali sono il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* e, quindi, a condizione che il debito d'imposta sia provvisorio.

Dall'altro, l'art. 23, d.lgs. 472/1997 e l'art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923 prevedono che la sospensione del rimborso e il fermo amministrativo possono essere adottati dall'ufficio dell'amministrazione finanziaria, rispettivamente, a tutela di «*atto di contestazione o di irrogazione della sanzione*» oppure a tutela di una «*ragione di credito a qualsiasi titolo*», in vista della compensazione della somma destinata al

---

<sup>89</sup> A titolo d'esempio, si pensi, per l'ipoteca esattoriale, al limite quantitativo di ventimila euro del credito per cui si procede, o in generale, alla titolarità in capo al debitore del bene che è assicurato all'espropriazione attraverso il fermo o l'ipoteca esattoriale.

<sup>90</sup> Su tali fattispecie di mere garanzie del credito tributario v. *retro*, par. 5.1.

<sup>91</sup> *Cfr. retro*, 5.1.

<sup>92</sup> *Cfr. S.M. MESSINA, Art. 22 ...*, cit., 663 ss; G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 96 ss.

rimborso, che avviene nel momento in cui il provvedimento sul credito è *definitivo*. Pertanto, poiché tali misure sono tecnicamente strumentali alla protezione di un credito tributario *definitivo*, è evidente che esse debbono precedere il momento in cui il credito diventa inoppugnabile.

Viceversa, l'adozione di mere garanzie della riscossione sembra compatibile rispetto alla disciplina positiva dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati.

Sembra confermato, dunque, che l'ipoteca e il fermo esattoriali (a differenza delle altre cautele tributarie) sono istituti bivalenti: essi sono cautele in senso proprio o mere garanzie del credito tributario, a seconda che siano adottati, rispettivamente, in presenza di un credito fiscale provvisorio o definitivo.

In caso di credito provvisorio, l'ipoteca e il fermo esattoriali sarebbero soggetti ai principi della tutela cautelare civile, tra cui, quelli che impongono, come si vedrà, la prova dell'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*<sup>93</sup>.

Al contrario, in caso di credito definitivo, all'ipoteca e il fermo esattoriali non sarebbero applicabili i principi della tutela cautelare, ma solo il requisito della proporzionalità amministrativa<sup>94</sup>.

In definitiva, dunque, sembra potersi ricavare in via interpretativa l'esistenza nell'ordinamento di una categoria di misure non cautelari, ma meramente conservative della riscossione: in questo insieme rientrerebbero, tra l'altro, le cautele esattoriali emanate a tutela di un credito tributario definitivo.

---

<sup>93</sup> Sulla cognizione cautelare *infra*, cap. IV.

<sup>94</sup> *Cfr. infra*, cap. IV, par. 2. Per il solo caso in cui l'ipoteca e il fermo siano adottati a tutela di un credito tributario definitivo, potrebbe essere condivisibile, sul piano descrittivo, l'orientamento della dottrina secondo cui tali misure costituirebbero strumenti di coercizione del debitore (o cd. strumenti di "esecuzione indiretta"), intesi quali mezzi per indurre il debitore all'adempimento spontaneo ed evitare l'espropriazione forzata in presenza di un credito esecutivo e definitivo (*Cfr.*, da ultimo, S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi...*, cit., 94 ss.; G. INGRAO, *La tutela ...*, cit., 189 e 205; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione ...*, cit., 192 ss.).

7. *Considerazioni finali sui caratteri del potere di azione e di autotutela cautelare dell'esecuzione forzata tributaria. La distinzione tra cautele tributarie processuali e amministrative. Tesi*

Nel capitolo precedente è stata ipotizzata l'esistenza di poteri cautelari del credito tributario in capo all'amministrazione finanziaria (e all'agente della riscossione)<sup>95</sup>.

Secondo quell'assunto il creditore fiscale avrebbe, da un lato, il potere di richiedere al giudice tributario l'adozione di misure cautelari (potere di azione), dall'altro, il potere di emettere in via unilaterale provvedimenti cautelari a tutela della riscossione forzata (autotutela amministrativa).

Tali poteri sarebbero attribuiti all'ufficio creditore per effetto delle norme tributarie che disciplinano il sequestro conservativo e l'ipoteca a tutela del credito erariale<sup>96</sup>, la sospensione e il fermo amministrativo del rimborso<sup>97</sup>, l'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati a tutela di un credito provvisoriamente esecutivo<sup>98</sup>.

Ora, l'ipotesi iniziale merita di essere verificata alla luce delle ultime considerazioni<sup>99</sup>, poiché la natura cautelare del potere non può che dipendere dalla natura del provvedimento adottato<sup>100</sup>.

A) La dottrina tributaria concorda che le istanze di sequestro conservativo e d'ipoteca a tutela del credito erariale (*ex art. 22, d.lgs. 472/1997*) sarebbero espressione di un potere di azione attribuito al fisco<sup>101</sup>.

Tuttavia, è incerto se tale azione abbia natura cautelare o dichiarativa.

---

<sup>95</sup> *Cfr. retro*, cap. II, par. 2 e 3.

<sup>96</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>97</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1997 e art. 69, r.d. 2440/1923.

<sup>98</sup> Artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973.

<sup>99</sup> *Cfr. retro*, par. 1-6.

<sup>100</sup> *Cfr. P. CALAMANDREI, Introduzione ...*, cit., 4-5, secondo il quale i vari tipi di azione non sarebbero che «una premessa o un accessorio» dei vari tipi di provvedimento cui essi tendono, con la conseguenza che «se l'azione è concepita come il potere di provocare un atto giurisdizionale con determinati effetti, è il contenuto del provvedimento giurisdizionale che può servire a definire i vari tipi di azione, e non viceversa». *Cfr. E.T. LIEBMAN, Manuale ...*, cit., 179.

<sup>101</sup> S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 706-707 e C. GLENDI, *Sequestro conservativo «pro-fisco»*, cit., 965, secondo il quale la domanda *ex art. 22, d.lgs. 472/1997* avrebbe ad oggetto un *petitum* e una *causa petendi*.

Secondo un orientamento l'azione del fisco non avrebbe natura cautelare, poiché il giudice adito con l'istanza di sequestro conservativo o d'iscrizione ipotecaria non sarebbe competente ad accertare nel processo l'esistenza del credito (fiscale) che costituisce l'oggetto della tutela provvisoria<sup>102</sup>. Mancherebbe, cioè, all'interno del processo, il collegamento tra la cautela e l'accertamento del diritto di credito garantito (atto principale)<sup>103</sup>.

Tuttavia, tale orientamento non sembra condivisibile, poiché la circostanza che l'atto principale – cui la cautela è strumentalmente diretta – sia situato nel processo o fuori dal processo non dovrebbe incidere sulla natura dell'azione con la quale è proposta l'istanza di sequestro conservativo o d'ipoteca.

Al contrario – posto che l'esistenza di una relazione di strumentalità tra due atti non dovrebbe dipendere dal carattere giurisdizionale o amministrativo della cautela o dell'atto principale, come si è tentato di dimostrare sopra<sup>104</sup> – la natura amministrativa dell'atto principale tributario (atto d'imposizione o provvedimento amministrativo sanzionatorio), non dovrebbe influire sulla qualificazione cautelare del potere regolato dall'art. 22, d.lgs. 472/1997.

Pertanto, l'obiezione secondo cui l'azione ex art. 22, d.lgs. 472/1997 non avrebbe natura cautelare, poiché essa non sarebbe strumentalmente connessa all'accertamento del credito fiscale nel processo<sup>105</sup>, potrebbe non essere fondata.

Infatti, il rilievo secondo cui l'azione cautelare sarebbe sempre complementare a un'azione principale, «già proposta o di cui si annuncia la proposizione»<sup>106</sup>, sembra corretto solo rispetto al processo cautelare civile, poiché nell'ordinamento giuridico comune il diritto di credito è accertato nel processo.

Invece, poiché nel diritto tributario il fisco costituisce il proprio credito, di regola, con l'avviso di accertamento (senza l'assistenza dell'autorità giudiziaria) non sembra corretto subordinare il riconoscimento della natura cautelare dell'azione di sequestro alla condizione (impossibile) che l'ufficio richieda l'accertamento del credito nel processo.

---

<sup>102</sup> S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 703 ss.

<sup>103</sup> S.M. MESSINA, *op. loc. cit.*

<sup>104</sup> *Cfr. retro*, cap. II, par. 7.

<sup>105</sup> S.M. MESSINA, *op. loc. cit.*

<sup>106</sup> E.T. LIEBMAN, *Manuale ...*, cit., 197.

Inoltre, è stato affermato che «*quella prevista dall'art. 22 sarebbe una vera e propria azione di accertamento, strumentale alla verifica della sussistenza dei presupposti per la concessione delle misure, nonché all'indagine sulla probabilità di esistenza del credito fiscale per il quale le misure sono state chieste*»<sup>107</sup>.

Tuttavia, anche questo orientamento non sembra condivisibile, per due ragioni. Da un lato, il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* sono condizioni tipiche cautelari ed è controverso che esse costituiscano oggetto di accertamento<sup>108</sup>; dall'altro, sotto il profilo metodologico, non sembra corretto il tentativo di definire la natura dell'azione a prescindere dalla qualifica del provvedimento domandato<sup>109</sup>.

Invece, in ragione della natura cautelare dei provvedimenti emanati ai sensi dell'art. 22, d.lgs. 472/1997<sup>110</sup>, sembra corretto identificare il potere del fisco quale azione cautelare e il relativo processo quale processo cautelare.

Ciò detto, meritano di essere riprese due questioni cui è accennato sopra<sup>111</sup>: *i*) l'applicabilità delle norme del processo cautelare civile al procedimento disciplinato dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, *ii*) la possibilità che il credito tributario sia protetto (anche) attraverso le cautele del codice di procedura civile.

*i*) L'art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ. stabilisce che le disposizioni del processo cautelare civile si applicano, «*in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal codice civile e da leggi speciali*». Per questo motivo, secondo autorevole dottrina, la disciplina tributaria contenuta nell'art. 22, d.lgs. 472/1997 dovrebbe essere integrata dalle norme del codice di procedura civile<sup>112</sup>. Tale assunto è condivisibile, in ragione della natura cautelare dei provvedimenti di sequestro conservativo e di ipoteca adottati dal giudice tributario.

---

<sup>107</sup> S.M. MESSINA, *op. cit.*, 706-707.

<sup>108</sup> *Cfr. infra*, cap. IV.

<sup>109</sup> Si intende, cioè, il cd. *petitum* immediato. *Cfr.* E.T. LIEBMAN, *Manuale ...*, cit., 179.

<sup>110</sup> *Cfr. retro*, parr. 1-6.

<sup>111</sup> *Cfr. retro*, cap. II, par. 2.

<sup>112</sup> Ovviamente, ciò vale a condizione che si reputi che l'art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ. sia applicabile non solo ai procedimenti speciali civili, ma anche a quelli tributari. In questo senso v. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 128.

Pertanto, potrebbero essere applicabili al diritto tributario le disposizioni in materia di revoca e modifica del provvedimento cautelare processuale (art. 669-*decies*, cod. proc. civ.), mentre sembrano incompatibili con la disciplina tributaria le disposizioni relative al reclamo contro i provvedimenti cautelari (art. 669-*terdecies*, cod. proc. civ.), come si vedrà nel prosieguo<sup>113</sup>.

Inoltre, dovrebbero essere compatibili con il diritto tributario le condizioni dell'azione cautelare civile, quali sono il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*<sup>114</sup>.

ii) La possibilità di tutelare il credito fiscale attraverso gli strumenti del processo cautelare civile discenderebbe dall'applicazione diretta (e integrale) nel diritto tributario del capo IV codice di procedura civile.

Tuttavia, non sembra che questa soluzione sia corretta. Infatti, il potere cautelare del credito fiscale origina dal diritto (pubblico) tributario<sup>115</sup>.

Pertanto, questa tesi sembra trovare riscontro espresso nel diritto positivo. Infatti, se il credito fiscale fosse suscettibile di protezione mediante l'adozione di provvedimenti cautelari di diritto privato, non avrebbe ragione d'essere la disposizione secondo la quale, nella fase della riscossione, «*il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore*»<sup>116</sup>.

Invero, attraverso tale disposizione non è solo riconosciuta in capo all'agente di riscossione la legittimazione ad agire a tutela del credito erariale<sup>117</sup> – come si ritiene abitualmente in dottrina<sup>118</sup> – ma è anche attribuito (in via esclusiva e nella fase di riscossione) all'agente di riscossione il potere di

---

<sup>113</sup> Cfr. *infra*, cap. IV, par. 3 e 4.

<sup>114</sup> Cfr. *infra*, cap. IV, parr. 1, 1.1, 1.2.

<sup>115</sup> Ciò non contraddice la tesi precedente (v. *sub i* nel testo), poiché un conto è affermare che al sequestro conservativo tributario (previsto dall'art. 22, d.lgs. 472/1997) sono applicabili le norme generali del processo civile compatibili con la disciplina tributaria (le disposizioni contenute nella sezione I, capo III, libro IV del codice di rito), un conto è affermare che nel diritto tributario si applica la disciplina del sequestro conservativo previsto dall'art. 671, cod. proc. civ.

<sup>116</sup> Art. 49, comma 1, secondo periodo, d.p.r. 602/1973, introdotto dall'art. 1, comma 415, legge 30 dicembre 2004, n. 311.

<sup>117</sup> Cfr. art. 81, cod. proc. civ.

<sup>118</sup> Cfr. per tutti, G. PUOTI, B. CUCCHI, F. SIMONELLI, *op. cit.*, 339 ss.

richiedere al giudice civile l'adozione dei provvedimenti cautelari previsti dal diritto comune a tutela del creditore ordinario<sup>119</sup>.

B) In precedenza è stato ipotizzato che i provvedimenti amministrativi emanati dall'ufficio creditore o dall'agente di riscossione a tutela del credito erariale fossero espressione di autotutela cautelare<sup>120</sup>.

Inoltre, è stato proposto di distinguere tra autotutela meramente *conservativa* della garanzia patrimoniale e autotutela *cautelare in senso stretto*, a seconda che il provvedimento adottato dal fisco o dall'agente della riscossione, in base al diritto positivo, avesse solo una funzione cautelare oppure anche una struttura cautelare del credito tributario<sup>121</sup>.

Questa ipotesi merita di essere confermata: in ragione della natura cautelare dei provvedimenti di sospensione (e fermo amministrativo) del rimborso e, inoltre, dell'ipoteca esattoriale e del fermo di beni mobili registrati sembra corretto affermare il carattere cautelare del potere (di autotutela amministrativa) relativo.

Invece, rientrerebbero nella categoria dell'autotutela meramente conservativa della garanzia patrimoniale i provvedimenti esattoriali (ipoteca e fermo di beni mobili registrati) adottati in presenza di un credito definitivo, poiché, in questo caso, mancherebbe il collegamento di strumentalità tra la cautela e l'atto principale, il quale è inoppugnabile<sup>122</sup>.

Alle cautele amministrative (in senso stretto) si applicano la disciplina del procedimento amministrativo (l. 241/1990<sup>123</sup>), oltreché, quali condizioni generali della potestà cautelare, come si vedrà più avanti, il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* e il requisito della proporzionalità amministrativa<sup>124</sup>.

---

<sup>119</sup> Pertanto anche l'agente di riscossione avrebbe il potere di domandare il sequestro conservativo dei beni del debitore, a condizione, però, che siano rispettati i presupposti stabiliti dal codice di rito, tra cui l'onere di proporre un'azione principale diretta all'accertamento del debito d'imposta. Invece, il fisco non potrebbe domandare il sequestro conservativo dei beni del contribuente in base all'art. 671, cod. proc. civ., poiché all'azione del fisco si applicano le condizioni, i presupposti e il procedimento stabiliti dall'art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>120</sup> *Cfr. retro*, cap. II, par. 3.

<sup>121</sup> *Cfr. retro*, cap. II, par. 3.

<sup>122</sup> *Cfr. retro*, par. 6.

<sup>123</sup> Pertanto la cautela è revocabile in forza dell'art. 21-*quinquies*, l. 241/1990 (*cf. infra* cap. IV, par. 3) e il relativo provvedimento è motivato anche secondo le disposizioni dell'art. 3, l. 241/1990 e dell'art. 7, Statuto (l. 212/2000).

<sup>124</sup> *Cfr. infra* cap. IV.

Invece, non sembra configurabile in capo al fisco un potere di autotutela generale e innominato, secondo la previsione dell'art. 7, secondo comma, l. 241/1990, poiché tale disposizione – contenuta nel capo III della legge sul procedimento amministrativo e controversa anche nel diritto amministrativo – non si applica al diritto tributario<sup>125</sup>.

\*

Da ultimo, si evidenziano le peculiarità principali delle cautele tributarie giurisdizionali e amministrative.

I) L'ipoteca e il sequestro conservativo disciplinati dall'art. 22, d.lgs. 472/1997 sono emanati dalla commissione tributaria su istanza del fisco. Il provvedimento è adottato con sentenza, la quale riporta la motivazione e il dispositivo (accoglimento o rigetto della domanda cautelare).

Con la presentazione dell'istanza il fisco propone un'azione cautelare, diretta a ottenere l'adozione di un provvedimento cautelare del credito fiscale da parte del giudice tributario competente.

All'azione regolata dall'art. 22, d.lgs. 472/1997 si applicano le condizioni dell'azione civile, oltreché i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*<sup>126</sup>.

L'atto principale protetto dalla cautela è costituito dall'atto di imposizione o dal provvedimento sanzionatorio.

Infine, la sentenza, attraverso la quale il giudice autorizza la cautela, è impugnabile secondo le norme del processo tributario<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> La questione concernente la possibile configurazione di un potere generale cautelare in capo all'amministrazione pubblica si è posta in relazione all'art. 7, secondo comma, l. 241/1990, che consente all'amministrazione di adottare «*provvedimenti cautelari*» anche prima della comunicazione di avvio del procedimento (si veda, per tutti, F. SAITTA, *Il potere cautelare della pubblica amministrazione. Tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Torino, 2003, 99 ss.). Tuttavia, da un lato, tale norma non si applica al diritto tributario, poiché l'intero capo III della legge sul procedimento amministrativo, relativo all'avvio del procedimento, non si applica al diritto tributario (Cfr. art. 13, secondo comma, l. 241/1990); dall'altro, con riguardo al diritto amministrativo, è assai opinabile che tale norma attribuisca un potere generale di cautela, poiché, in realtà, essa si limita a stabilire che l'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento non si applica ai provvedimenti cautelari amministrativi (i quali, però, devono essere previsti e disciplinati da norme espresse). Cfr. A. GUIDARA, *op. cit.*, 222, nt 108.

<sup>126</sup> Cfr. *infra*, cap. IV.

<sup>127</sup> Art. 49, d.lgs. 546/1992.

II) La sospensione e il fermo amministrativo del rimborso e l'ipoteca e il fermo dei beni mobili registrati esattoriali sono adottati con provvedimento amministrativo emanato dall'organo pubblico competente.

La relativa potestà cautelare è espressione di autotutela amministrativa (cautelare).

Il provvedimento riporta la motivazione ed è notificato al destinatario secondo le norme che regolano la motivazione e la notifica degli atti amministrativi tributari.

Inoltre ad esso si applicano i presupposti tipici delle misure cautelari (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) e il principio di proporzionalità amministrativa<sup>128</sup>.

Quando il giudice tributario è competente, l'atto è impugnabile (autonomamente o in via differita) secondo le disposizioni del processo tributario<sup>129</sup>.

Infine, l'atto principale protetto dalla cautela è costituito dall'atto di imposizione o dal provvedimento con il quale è irrogata la sanzione pecuniaria, secondo i casi.

---

<sup>128</sup> Cfr. *infra*, cap. IV, par. 4.

<sup>129</sup> Art. 19, d.lgs. 546/1992.

## *Capitolo IV*

### *Cognizione cautelare*

SOMMARIO: 1. – Le condizioni della potestà cautelare della riscossione tributaria. – 1.1. Il *fumus boni iuris*. – 1.2. (Segue). Il *periculum in mora*. – 2. Principio di proporzionalità e cautele amministrative. – 2.1. (Segue). Principio di proporzionalità e cautele giurisdizionali. – 3. La revoca e modifica delle cautele tributarie a causa del mutamento dei presupposti cautelari. – 4. L'impugnazione delle cautele tributarie. Il provvedimento cautelare definitivo e i limiti del giudicato.

#### *1. Le condizioni della potestà cautelare della riscossione tributaria*

Nelle pagine precedenti sono state analizzate le caratteristiche essenziali dei provvedimenti cautelari della riscossione tributaria.

In specie, i provvedimenti cautelari tributari sarebbero strumentali all'atto di imposizione o all'atto sanzionatorio, di cui assicurano gli effetti esecutivi<sup>1</sup>.

Inoltre, essi sarebbero caratterizzati dall'esistenza di una duplice fase di cognizione ed esecuzione: la prima relativa all'attività di accertamento dei presupposti cautelari, la seconda concernente l'attuazione della misura cautelare<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Cap. II, *passim*.

<sup>2</sup> Cap. II, par. 4. Sulla distinzione tra provvedimenti cautelari di cognizione e provvedimenti cautelari di esecuzione, *cf.* P. CALAMANDREI, *Introduzione ...*, cit., 8-9. La distinzione, ormai superata, mette in luce che nella teoria del processo cautelare civile non esiste un'attività cautelare contrapposta a quella di cognizione e di esecuzione, poiché anche nei provvedimenti cautelari è possibile discernere una fase cognitiva di accertamento dei presupposti cautelari (es. sentenza che autorizza il sequestro conservativo tributario, disciplina-

Nelle pagine che seguono è esaminato l'oggetto della cognizione cautelare, ovverosia i requisiti sostanziali delle cautele tributarie.

In tutti i settori dell'ordinamento giuridico le condizioni generali della potestà cautelare sono il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*<sup>3</sup>.

Nel diritto tributario, però, il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* sono presupposti sostanziali di provvedimenti cautelari *giurisdizionali* o *amministrativi*<sup>4</sup>.

Pertanto, il *fumus* e il *periculum* sono condizioni dell'azione quando il provvedimento cautelare è adottato dal giudice tributario<sup>5</sup>; invece, sono presupposti dell'azione amministrativa, quando la misura cautelare è adottata direttamente dall'ente creditore<sup>6</sup> (o dall'agente di riscossione<sup>7</sup>).

Tanto nel processo, quanto nel procedimento amministrativo, però, l'onere di provare l'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* dovrebbe gravare sul creditore fiscale (o l'agente della riscossione), il quale è interessato all'adozione di una cautela.

Per le cautele tributarie amministrative, il *fumus* e il *periculum* integrano il presupposto duplice dal quale il legislatore fa discendere la prevalenza dell'interesse fiscale rispetto all'interesse privato contrapposto: in presenza di entrambi i requisiti, il sacrificio imposto al privato attraverso la cautela amministrativa è ritenuto lecito dall'ordinamento giuridico, salvo il rispetto delle leggi<sup>8</sup>.

---

ta dall'art. 22, d.lgs. 472/1997) e una fase esecutiva della misura cautelare (esecuzione del sequestro conservativo tributario, disciplinata dagli artt. 678 e 679, cod. proc. civ.). Cfr. E. ALLORIO, *Per una nozione ...*, cit., 18-19.

<sup>3</sup> Nel diritto processuale civile si veda, per tutti, E.T. LIEBMAN, *Manuale ...*, cit., 198. Con riguardo alle misure cautelari reali nel diritto penale, per tutti, P. CORSO, *Le misure cautelari*, in AA.VV., *Procedura penale*<sup>2</sup>, Torino, 2010, 392. Nel diritto amministrativo, per tutti, E. GRAGNOLI, *op. cit.*, *passim*.

<sup>4</sup> Cap. III, par. 7.

<sup>5</sup> Art. 22, d.lgs. 472/1997.

<sup>6</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1992 e art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923.

<sup>7</sup> Art. 77 e art. 86, d.p.r. 602/1973.

<sup>8</sup> Pertanto, con riguardo alla cautele amministrative, si potrebbe ritenere che l'autorità fiscale sia senz'altro esonerata dalla ponderazione degli interessi contrapposti nel caso concreto, poiché il legislatore ha già compiuto tale valutazione, quando ha stabilito che l'adozione di mezzi cautelari è subordinata, appunto, all'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Per le cautele tributarie giurisdizionali, invece, il *fumus* e il *periculum* integrano l'interesse ad agire dell'ente impositore: la prova della loro esistenza dimostra all'autorità giudiziaria la necessità per il fisco di ottenere il provvedimento cautelare quale strumento di protezione del credito tributario<sup>9</sup>.

\*

L'art. 22, d.lgs. 472/1997 stabilisce che «*l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata*» l'iscrizione d'ipoteca e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei beni del debitore e dei coobbligati solidali.

L'art 69, sesto comma, r.d. 2440/1923 stabilisce che un'amministrazione pubblica può ottenere la sospensione di un pagamento quando ha «*ragione di credito a qualsiasi titolo verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni*».

Nel primo caso il legislatore fiscale ha mutuato le condizioni dell'azione dal processo cautelare civile: secondo l'art. 671, cod. proc. civ. il giudice ordinario può autorizzare il sequestro conservativo dei beni del debitore, se il creditore ha «*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*».

Nel secondo caso, invece, la dimostrazione dell'esistenza di una «*ragione di credito a qualsiasi titolo*» potrebbe soddisfare la prova della verosimiglianza del credito rivendicato dall'amministrazione richiedente (*fumus boni iuris*). Infatti, il requisito dell'esistenza di una «*ragione di credito*» potrebbe indicare che il credito protetto con il fermo amministrativo del rimborso deve essere (non certo, ma) verosimilmente esistente.

In altri casi le norme cautelari non esplicitano i presupposti del *fumus* o del *periculum*, ma richiedono, per l'adozione del provvedimento, che la pretesa fiscale risulti dalla previa notifica di un certo atto amministrativo nei confronti del debitore.

Tuttavia, come si vedrà subito dopo, il requisito della previa adozione di un atto istruttorio o di un avviso di accertamento (o altro atto impositivo o sanzionatorio) o dell'esistenza di un titolo esecutivo scaduto deve essere distinto dalla prova relativa all'esistenza dei presupposti cautelari (in specie,

---

<sup>9</sup> Sull'interesse ad agire nell'azione cautelare comune si veda, per tutti, E.T. LIEBMAN, *Manuale ...*, cit., 142 ss e 197 ss.

del *fumus*), poiché si tratta di obblighi autonomi per l'ufficio creditore<sup>10</sup>. Ciò si evince chiaramente dalla lettera dell'art. 22, d.lgs. 472/1997, secondo cui il «*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*» si aggiunge alla dimostrazione dell'avvenuta notifica, da parte dell'ufficio o dell'ente, di un processo verbale di constatazione, di un atto di contestazione o di un provvedimento di irrogazione della sanzione o di un avviso di accertamento, secondo i casi<sup>11</sup>.

In generale, dunque, la prova dell'esistenza dei presupposti cautelari non è soddisfatta attraverso la dimostrazione della notifica di un atto del procedimento da parte dell'ufficio creditore.

Invece, le disposizioni tributarie che regolano la sospensione del rimborso<sup>12</sup>, l'iscrizione d'ipoteca esattoriale<sup>13</sup> e il fermo di beni mobili registrati<sup>14</sup> non richiedono espressamente la prova dell'esistenza dei presupposti della tutela cautelare.

Tuttavia, poiché il *fumus* e il *periculum* sono condizioni generali della tutela cautelare, è possibile che l'onere di fornire la prova dell'esistenza dei requisiti cautelari origini, in via sistematica, dalla presenza di un collegamento strutturale tra la misura cautelare e l'atto principale (atto di imposizione o atto sanzionatorio).

In questa prospettiva «*il fondato pericolo di perdere la garanzia del proprio credito*» richiesto dall'art. 22, d.lgs. 472/1997 potrebbe costituire un corollario della potestà cautelare tributaria, il quale impone al creditore interessato a una misura cautelare l'onere di provare l'esistenza del *fumus* e del *periculum*.

### 1.1. *Il fumus boni iuris*

In sede cautelare, è logico che per l'adozione della misura cautelare non interessa la prova della certezza del credito. Infatti, la certezza del credito deriva dall'atto principale, i cui effetti esecutivi sono protetti dalla misura cautelare.

---

<sup>10</sup> Sul punto si tornerà subito dopo (v. *infra*, par. 1.1.).

<sup>11</sup> Si veda, in proposito, anche l'art. 27, comma 7, d.l. 185/2008, convertito.

<sup>12</sup> Art. 23, d.lgs. 472/1997.

<sup>13</sup> Art. 77, d.p.r. 602/1973.

<sup>14</sup> Art. 86, d.p.r. 602/1973.

Peraltro, la richiesta di una misura cautelare è subordinata alla prova dell'esistenza *probabile* del credito fiscale.

Il *fumus boni iuris* costituisce un corollario della strumentalità cautelare, attraverso il quale il creditore dimostra la serietà della propria esigenza di tutela. Infatti, la prova dell'esistenza del *fumus* garantisce che il credito che si intende tutelare è apparentemente fondato e, quindi, meritevole di protezione<sup>15</sup>.

Nel diritto tributario il presupposto del *fumus* comporta che l'ufficio ha l'onere di dimostrare l'esistenza verosimile dell'obbligazione tributaria quando emana una cautela amministrativa o richiede una cautela giurisdizionale<sup>16</sup>.

Talora le disposizioni che regolano la potestà cautelare della riscossione tributaria impongono la previa notifica (al debitore destinatario) di un processo verbale di constatazione o di un atto di contestazione oppure di un avviso di accertamento o di un provvedimento sanzionatorio<sup>17</sup>.

Si potrebbe ipotizzare, dunque, che la previa notifica di un atto istruttorio o di un atto di imposizione costituisca già, per il creditore fiscale, la prova del *fumus boni iuris*, poiché attraverso l'avviso di accertamento (o altro atto tributario) l'ufficio creditore manifesterebbe certamente l'esistenza (almeno probabile) del debito d'imposta.

Tuttavia, questo ragionamento non è condivisibile.

---

<sup>15</sup> Si vedano, nella dottrina processualcivile, G. CHIOVENDA, *op. cit.*, 251; P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 63 ss.; E.T. LIEBMAN, *op. cit.*, 252-253; P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 18; G. TARZIA, *op. cit.*, XXI; nella dottrina tributaria, con riguardo alle misure a tutela del credito fiscale, C. CONSOLO, *La tutela cautelare dell'erario: l'ipoteca e il sequestro fiscale*, in *Dal contenzioso al processo tributario*, cit., 718 ss.; S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 24 ss.; ID, *Art. 22 ...*, cit., 667; G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 96 ss.; L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, 433; M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 735 ss. Nel diritto amministrativo, con riguardo al sequestro amministrativo strumentale alla confisca, E. GRAGNOLI, *op. cit.*, 305 ss.

<sup>16</sup> Si veda, in giurisprudenza, da ultimo, C.t.r. Lazio, 12 dicembre 2011, n. 715, in banca dati *Fisconline*, ove, con riguardo al sequestro conservativo disciplinato dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, il giudice tributario procede correttamente alla valutazione della prova dell'esistenza del *fumus boni iuris* fornita dall'ufficio istante.

<sup>17</sup> *Cfr.* art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997.

Infatti, la previa notifica di un atto amministrativo non incide sulla prova che il credito tributario cautelato è verosimilmente fondato, in base a una valutazione terza e imparziale<sup>18</sup>.

Per questa ragione, l'adozione di atti di contestazione o la notifica dell'avviso di accertamento non sostituisce mai la dimostrazione della probabile esistenza del credito tributario da parte del fisco<sup>19</sup>.

Secondo autorevole dottrina l'onere di previa notifica di un atto amministrativo costituirebbe un presupposto procedimentale autonomo<sup>20</sup>; secondo altra dottrina, invece, l'adozione di un atto del procedimento indicherebbe il momento a partire dal quale l'ufficio creditore potrebbe esercitare la potestà cautelare<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> La circostanza che l'adozione di una misura cautelare sia subordinata all'avvio di un procedimento di imposizione o sanzionatorio nei confronti del presunto trasgressore non deve essere confusa con la prova dell'esistenza del *fumus*, poiché un conto è dimostrare l'avvio di un procedimento, un conto è provare la esistenza verosimile dell'obbligazione tributaria. Correttamente, dunque, è stato stabilito che «*Il processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza è un atto che legittima la richiesta di sequestro conservativo dei beni del trasgressore, ma per ottenere la relativa autorizzazione occorre che l'ufficio fornisca in giudizio la prova del fondato pericolo di perdere la garanzia del proprio credito e che appaiono fondatamente contestabili al contribuente le violazioni di norme tributarie*» (C.t.p. Bari, 18 maggio 2006, n. 72, in banca dati *Fisconline Commissioni tributarie*).

<sup>19</sup> Con riguardo al sequestro conservativo e all'ipoteca disciplinati dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, cfr. C. GLENDI, *Sequestro conservativo ...*, cit., 964-965, secondo il quale «*nell'estrema lacunosità del dettato legislativo, la precisazione (per cui l'istanza deve essere motivata, n.d.r.) non può essere sottovalutata, né tanto meno, può essere a tal punto evanescente da dissolversi nella mera individuabilità della domanda cautelare*» e S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., secondo il quale «*l'onere di motivazione non autorizza interpretazioni volte a sminuire o a limitare la necessità che l'ufficio richiedente spieghi le ragioni che giustificano l'accoglimento dell'istanza sia in punto di probabile fondatezza delle pretese erariali sia in punto di pericolo per il soddisfacimento del credito*». Viceversa, non sembra condivisibile l'orientamento secondo cui l'onere di motivazione imposto all'ufficio potrebbe ritenersi assolto, qualora l'ufficio provasse l'esistenza (o, meglio, la notifica) di uno degli atti indicati dalla norma, mentre l'esame del *fumus* sarebbe rimesso all'apprezzamento del giudice (si veda, in questo senso, G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 99). Infatti, anche se il sequestro conservativo è autorizzato dal giudice, l'onere di motivare la misura cautelare è posto a carico dell'ufficio istante (cfr. art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997).

<sup>20</sup> Con riguardo all'ipoteca e al sequestro conservativo disciplinati dalla previgente legge 4/1929, cfr. S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 76.

<sup>21</sup> Con riguardo alla sospensione del rimborso (art. 23, d.lgs. 472/1997) e al fermo amministrativo (art. 69, r.d. 2440/1923), cfr. M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 740.

In effetti, l'onere di previa notifica di un atto del procedimento potrebbe costituire un mero obbligo formale, attraverso il quale l'ufficio dimostra (solo) l'avvio dell'attività di accertamento tributario<sup>22</sup>.

Inoltre si è posta la questione se il *fumus* sia compatibile con l'esistenza di un titolo esecutivo.

Parte della dottrina osserva che, qualora il debito sia iscritto a ruolo, il *fumus* si ravviserebbe nell'esistenza stessa del titolo esecutivo e nella sua validità<sup>23</sup> oppure che il *fumus* sarebbe *in re ipsa*<sup>24</sup>, poiché l'esecutorietà della pretesa manifesterebbe che il credito fiscale è certo, liquido ed esigibile.

In sostanza, secondo questo orientamento, l'esecutorietà della pretesa fiscale dimostrerebbe l'esistenza (verosimile) del credito tutelato.

Tuttavia, questa tesi è criticabile, poiché essa produce l'effetto di negare l'autonomia del presupposto cautelare: in presenza di un titolo esecutivo, il *fumus boni iuris* sarebbe assorbito dall'esecutorietà della pretesa.

In realtà, il titolo esecutivo e il *fumus boni iuris* meritano di essere separati: dal primo dipende l'esigibilità del credito, dal secondo, invece, dipende la possibilità di adottare un provvedimento cautelare, ancorché la cautela abbia ad oggetto un credito provvisoriamente esecutivo.

Invece, il *fumus* è incompatibile con l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, in base a un avviso di accertamento inoppugnabile.

Tuttavia, tale incompatibilità non dipende dall'esistenza del titolo esecutivo: in realtà, essa discende dalla definitività dell'atto impositivo, che rende incontestabile, e, quindi, non più suscettibile di essere cautelato, il credito tributario accertato<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> In questo senso, nell'obbligo di previa notifica di un atto amministrativo potrebbe essere insita la stessa *ratio* che, nel diritto amministrativo, caratterizza l'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento, a norma dell'art. 7, l. 241/1990 (il quale non si applica nel diritto tributario).

<sup>23</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 203.

<sup>24</sup> L. DEL FEDERICO, *op. loc. cit.*

<sup>25</sup> Occorre distinguere, quindi, il piano dell'esigibilità rispetto a quello della definitività del credito. Se un credito è esigibile, ma provvisorio (riscossione a titolo provvisorio), il *fumus* non è *in re ipsa*, ma deve essere dimostrato autonomamente. Invece, in presenza di un credito definitivo - e, quindi, in caso di riscossione a titolo definitivo - il *fumus* è incompatibile con l'esecutorietà del credito, a causa dell'inoppugnabilità della pretesa. *Cfr. supra* cap. III, par. 6.

## 1.2. (Segue). *Il periculum in mora*

In generale, il pericolo nel ritardo indica il pericolo di un fatto pregiudizievole per un soggetto, che potrebbe verificarsi a causa del ritardo nel compimento di un certo atto<sup>26</sup>.

Il *periculum in mora* costituisce la giustificazione concreta del bisogno di tutela cautelare e la prova della sua esistenza legittima, insieme al *fumus boni iuris*, l'adozione di una misura cautelare.

Nella dottrina processualcivilista è stato distinto il *pericolo di tardività* dal *pericolo da infruttuosità*<sup>27</sup>.

Il primo concerne le misure cautelari che anticipano il contenuto di una sentenza e che stabiliscono provvisoriamente un *regolamento cautelare* della controversia (cd. misure anticipatorie). Invece, il secondo concerne le misure cautelari che non anticipano il contenuto dell'atto principale, ma ne assicurano gli effetti (anche esecutivi).

I provvedimenti cautelari della riscossione tributaria non anticipano il contenuto dell'atto di imposizione o dell'atto sanzionatorio, ma ne assicurano gli effetti esecutivi. Pertanto, ad essi si applica il *pericolo da infruttuosità*.

Con riguardo alle cause generatrici, il *periculum* è qualificabile in senso oggettivo o in senso soggettivo.

In senso oggettivo, è stato asserito che sarebbe rilevante «*la situazione di depauperamento del patrimonio del debitore, desumibile dalla sua consi-*

---

<sup>26</sup> Nella dottrina processualcivilista si vedano G. CHIOVENDA, *op. cit.*, 251; P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 55 ss.; E.T. LIEBMAN, *op. cit.*, 252-253; P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 23 ss. Nella dottrina tributaria, con riguardo alla tutela cautelare nel processo davanti alle commissioni (ex art. 47, d.lgs. 546/1992), cfr. S. MULEO, *La tutela cautelare*, in AA. VV. *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, 829 ss. e, per ulteriori indicazioni bibliografiche, M.V. CERNIGLIARO DINI, *Sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in AA. VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauero, Milano, 2011, 497 ss.; invece, con riguardo alle misure cautelari della riscossione tributaria, S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo*, cit., 24 ss.; ID., *Art. 22 ...*, cit., 671 ss.; C. GLENDI, *op. ult. cit.*, 964-965; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 96 ss.; C. CONSOLO, *op. ult. cit.*, 715 ss.; nel diritto penale, con riguardo alle misure cautelari reali, per tutti, E. AMODIO, *op. cit., passim*; infine, nel diritto amministrativo, E. GRAGNOLI, *op. loc. cit.*; P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1982, 304; ID., voce *Sequestro (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 161 ss.

<sup>27</sup> P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 55 ss.

*stenza in rapporto al valore del credito, nonché, da un punto di vista dinamico, dal compimento di atti di disposizione che lo diminuiscono, non solo sotto il profilo quantitativo, ma anche sotto quello qualitativo rendendo più difficile – rectius, più improbabile – il soddisfacimento, come, ad esempio, la concessione di ipoteche»<sup>28</sup>.*

In senso soggettivo, invece, sarebbe decisivo il contegno del debitore nel corso del procedimento o del processo, dal quale si possa desumere l'intenzione del debitore di ridurre la garanzia patrimoniale<sup>29</sup>.

Pertanto, la dimostrazione del pericolo è la prova della riduzione della garanzia patrimoniale per fatti oggettivi oppure dipendenti dal comportamento del debitore<sup>30</sup>.

Infine, il pericolo non è incompatibile con la presenza di un titolo esecutivo provvisorio.

Infatti, la provvisoria esecuzione del credito tributario non contrasta con l'adozione di misure cautelari della riscossione, qualora il creditore mostri

---

<sup>28</sup> P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 21.

<sup>29</sup> P. POTOTSCHNIG, *op. cit.*, 23. L'Autore si riferisce al comportamento del debitore che lasci presagire l'infruttuosità dell'eventuale esecuzione attraverso la formulazione di difese meramente dilatorie.

<sup>30</sup> Per questa ragione, ad esempio, la sola consistenza del debito d'imposta non è in grado di provare un pericolo nel ritardo, se essa non è rapportata alla consistenza attuale del patrimonio del contribuente e alla diminuzione concreta della garanzia patrimoniale. In questo senso, con riguardo al sequestro conservativo disciplinato dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, è stato statuito che «*pur rilevando l'Ufficio la presenza di cessioni di beni non si ritiene che queste siano in grado di avvalorare la presenza di un comportamento distrattivo da parte della ricorrente. Anche la cessione del bene immobile, sebbene di valore unitario non certo irrisorio, è stata controbilanciata dal successivo acquisto di altri immobili, non ravvisandosi sotto questo punto di vista alcun comportamento utile a sottrarre il patrimonio a garanzia del presunto credito erariale. Anche il riferimento all'incremento del capitale sociale, versato quasi integralmente dalla società, pare confermare quanto sopra. Le ulteriori azioni poste in essere dalla ricorrente e citate nella istanza presentata dall'ufficio non sembrano avere alcuna rilevanza nel caso di specie. La vendita delle partecipazioni sociali e la cessione, peraltro avvenuta in data anteriore all'inizio della verifica, di alcune macchine cellofanatrici non incide sulla consistenza del patrimonio trattandosi di vicende del tutto marginali e di importo scarsamente rilevante*» (C.t.r. Lazio, 715/2011, cit.). Cfr. anche C.t.p. Lecce, 21 giugno 2010, n. 326 e C.t.r. Puglia, 18 maggio 2010, n. 209, entrambe in banca dati *Fisconline* e, in precedenza, C.t.p. Bologna, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Corr. trib.*, 1999, 959 ss., con nota di C. GLENDI, *Sequestro conservativo «pro-fisco»*, cit., 963 ss. Sulla circostanza che per la valutazione del *periculum in mora* possano incidere anche elementi di fatto precedenti alla notifica dell'avviso di accertamento, v. Cass. 26 novembre 2007, n. 24527.

di voler avviare l'espropriazione nei confronti del debitore solo in presenza di un titolo esecutivo definitivo e, quindi, in presenza di un credito inoppugnabile e non precario.

Pertanto, anche in presenza di un credito (provvisoriamente) esigibile, l'ente impositore, il quale ambisce a una misura cautelare, ha l'onere di provare la riduzione della garanzia patrimoniale e l'urgenza di assicurare gli effetti esecutivi del provvedimento principale.

## 2. Principio di proporzionalità e cautele amministrative

Nei capitoli precedenti è stato ipotizzato che le cautele amministrative sarebbero espressione del potere di autotutela, poiché l'adozione di una misura cautelare costituisce un'attività amministrativa secondaria, attraverso la quale sono tutelati gli effetti esecutivi (e, quindi, l'utilità finale) dell'avviso di accertamento o dell'atto sanzionatorio<sup>31</sup>.

Pertanto, le cautele tributarie sono caratterizzate da discrezionalità amministrativa<sup>32</sup>, poiché per il perseguimento dell'interesse primario, ovverosia la protezione (cautelare) del credito fiscale, la scelta del mezzo non è vincolata<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Cap. II, par. 2 e cap. III, par. 7.

<sup>32</sup> Sulla discrezionalità nel diritto amministrativo si vedano M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939; ID., *Istituzioni di diritto amministrativo*<sup>1</sup>, Milano, 1981; ID., *Diritto amministrativo*<sup>3</sup>, vol. II, Milano, 1993; E. CASSETTA, *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 293 ss.; A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. Dir.*, 1964, XII, 65 ss.; F. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986; G. AZZARITI, *Dalla discrezionalità al potere*, Padova, 1989; B.G. MATTARELLA, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. pubbl.*, Milano, 2006, 1993 ss. e inoltre, le ulteriori fonti bibliografiche citate in D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998, 147 ss.

<sup>33</sup> Sulla discrezionalità nel diritto tributario, si vedano F. GALLO *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir. aggior.*, Milano, 2000, 536 ss.; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 115; L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. pubbl.*, Milano, 2006, 2003 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea ...*, cit., 83-87; G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli agenti della riscossione*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 576-577;

Infatti, gli istituti che tutelano la riscossione non sono obbligatori<sup>34</sup>, ma facoltativi e la scelta se adottare una cautela giurisdizionale o amministrativa (e quale) in una certa fase del procedimento è rimessa all'apprezzamento discrezionale dell'ente impositore o dell'agente della riscossione circa la modalità migliore di tutela del credito tributario nel caso concreto (naturalmente, secondo le leggi)<sup>35</sup>.

Tuttavia, nelle cautele tributarie amministrative potrebbe difettare la «*figura tipo*» della discrezionalità – la quale concerne, secondo autorevole dottrina amministrativista, «*la ponderazione degli interessi secondari in ordine all'interesse primario*»<sup>36</sup> – per la ragione che l'autotutela amministrativa<sup>37</sup> e, pertanto, anche le cautele tributarie sono incompatibili con il bilanciamento di interessi privati ad opera dell'autorità<sup>38</sup>.

Pertanto, all'ufficio e all'agente di riscossione potrebbe essere riconosciuto un margine di discrezionalità. Tuttavia, lo spazio di scelta è limitato e non si identifica con la «*figura tipo*» di discrezionalità

---

G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, cit., 16. Da ultimo, sono state qualificate discrezionali: la scelta dei poteri istruttori, le decisioni volte a orientare gli accertamenti verso determinate tipologie di contribuenti, la valutazione della sospensione della riscossione, la decisione concedere la rateizzazione di pagamento e, appunto, l'adozione di provvedimenti cautelari del credito tributario (G.D. TOMA, *op. loc. cit.*).

<sup>34</sup> Si osservi che l'ipoteca esattoriale regolata dall'art. 77, comma 2, d.p.r. 602/1973, non integra una cautela tributaria in senso tecnico, ma un onere cui è soggetta l'azione esecutiva del fisco, in presenza di crediti proporzionalmente minimi rispetto al valore dell'immobile da espropriare (*cf.* cap. II, par. 4).

<sup>35</sup> La dottrina tributaria concorda con il riconoscimento del carattere discrezionale delle cautele, poiché, effettivamente, l'autorità fiscale ha un potere di scelta: non solo la scelta se adottare o meno un provvedimento cautelare, ma anche la scelta tra più provvedimenti astrattamente idonei a tutelare la riscossione del credito fiscale (*cf.* A. GUIDARA, *op. cit.*, 232-234 secondo il quale la discrezionalità nella scelta concerne l'*an*, il *quid* e il *quando* S.M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ...*, cit., 158 ss; ID., *I riflessi degli accertamenti esecutivi ...*, cit., 565 ss.).

<sup>36</sup> *Cfr.* M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol II, cit., 49.

<sup>37</sup> L'autotutela è diretta unicamente alla protezione della giustizia o dell'utilità dell'attività amministrativa primaria. Tale interesse primario non è derogabile dall'autorità, né è coordinabile con altre posizioni private e, pertanto, esso prevale su ipotetici interessi secondari contrapposti (F. BENVENUTI, *Autotutela...*, cit., 540).

<sup>38</sup> Infatti, il bilanciamento degli interessi è già stato compiuto dal legislatore, quando ha stabilito che l'adozione della misura cautelare è subordinata all'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* (*cf.* *supra* par. 1.).

amministrativa, poiché la valutazione dell'autorità non influisce sul bilanciamento tra interesse pubblico e interesse privato contrapposto.

In sostanza, dunque, la discrezionalità del fisco potrebbe essere riferibile unicamente alla scelta del mezzo cautelare più idoneo a proteggere la riscossione tributaria in una certa fase del procedimento, nell'ambito delle leggi.

La dottrina si è interrogata, ancora di recente<sup>39</sup>, sulla possibile configurazione del vizio di eccesso di potere in materia tributaria, con riguardo a talune aree dell'attività amministrativa ove l'autorità fiscale sarebbe titolare di potere di scelta, quali: l'attività di indirizzo, l'attività conoscitiva, le varie forme di adesione, la conciliazione giudiziale, l'autotutela (intesa quale attività di riesame degli atti), gli atti dispositivi nell'ambito della riscossione, l'adozione di provvedimenti cautelari, la definizione concorsuale mediante transazione fiscale<sup>40</sup>.

Tale orientamento si contrappone a un altro, secondo cui, in relazione alla scelta di quanti e quali poteri istruttori esercitare tra quelli attribuiti dalla legge, l'eccesso di potere non sarebbe configurabile nel diritto tributario, poiché «*mancano nell'ordinamento tributario italiano norme che nella fase istruttoria di controllo attribuiscono una qualche rilevanza e, dunque, una reale tutela all'interesse privato del contribuente*»<sup>41</sup>. Pertanto, «*non essendoci coinvolgimento di situazioni giuridicamente rilevanti del privato, non è possibile nemmeno individuare, nell'attività svolta dall'ufficio medesimo, un eccesso di potere quale vizio di legittimità conseguente all'errata ponderazione di interessi*»<sup>42</sup>.

Peraltro, secondo questa dottrina sarebbe sindacabile per eccesso di potere l'attività amministrativa tributaria che incide su situazioni soggettive del privato estranee alla sfera impositiva, e dunque non attinenti alla determinazione del debito d'imposta, a condizione, però, che il provvedimento sia lesivo della sfera privata e, inoltre, che l'autorità fiscale sia obbligata a coordinare gli interessi contrapposti<sup>43</sup>.

---

<sup>39</sup> G.D. TOMA, *op. loc. cit.*

<sup>40</sup> Cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 369 ss; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ...*, cit. 82-86 e le fonti bibliografiche ivi citate;

<sup>41</sup> F. GALLO, *Discrezionalità ...*, cit., 537.

<sup>42</sup> F. GALLO, *op. loc. cit.* e L. SALVINI, *op. cit.*, 115.

<sup>43</sup> F. GALLO, *op. ult. cit.*, 542-543. L'autore si riferisce alle ipotesi in cui l'accesso o la permanenza presso i locali del contribuente degradano, per le modalità in cui sono svolte, il

In sostanza, in base a questo orientamento, il vizio dell'eccesso di potere sarebbe configurabile solo in relazione a fattispecie di discrezionalità pura e, comunque, solo con riguardo a provvedimenti tributari estranei alla determinazione del debito d'imposta.

Viceversa, l'area dell'attività tributaria (perlopiù istruttoria) che non è vincolata e, inoltre, non presenta profili di bilanciamento tra interessi pubblici e privati, sarebbe *libera* e dunque, insindacabile dall'autorità giudiziaria<sup>44</sup>.

Invece, secondo altra autorevole dottrina – con riferimento alla scelta dell'ufficio se effettuare un intervento ispettivo, al fine di ottimizzare il risultato accertativo – l'azione amministrativa non sarebbe libera, ma «*pur sempre vincolata, nel senso che essa deve comunque essere esercitata nei limiti e nel rispetto delle norme di legge*» e, inoltre, nel rispetto dei «*principi di diritto cui è subordinato, in via generale, l'esercizio dell'attività amministrativa: ivi compreso il principio (...) secondo cui l'attività pubblica, quando compori provvedimenti destinati ad incidere nella sfera dei diritti individuali di libertà, deve, comunque, conformarsi a criteri di adeguatezza o di proporzionalità tra mezzi impiegati e fine perseguito*»<sup>45</sup>.

Pertanto, il margine di scelta che caratterizza l'attività tributaria istruttoria potrebbe, in realtà, non essere libero, ma vincolato al principio di proporzionalità amministrativa, il quale prescinde – come si vedrà subito sotto – dall'esistenza (in capo all'autorità amministrativa) di un obbligo di bilanciamento tra interessi privati e pubblici contrapposti.

Tornando alle cautele tributarie, le quali sono caratterizzate da un margine di discrezionalità, pur limitato in ragione dalla prevalenza dell'interesse pubblico cautelare, è dubbio se esse siano sindacabili sotto il profilo dell'eccesso di potere, della proporzionalità amministrativa o della ragionevolezza.

---

diritto all'inviolabilità del domicilio e della libertà personale del contribuente, oppure in cui l'esercizio dell'attività istruttoria incide sul diritto alla riservatezza.

<sup>44</sup> F. GALLO, *op. ult. cit.*, 537 e 543-544. In questa area rientrerebbe, tra l'altro, la scelta del metodo di accertamento, la quale si relaziona (solo) all'interesse pubblico all'ottimizzazione dell'attività accertativa.

<sup>45</sup> I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 245. Cfr. anche G. VANZ, *op. loc. cit.*

La risposta all'interrogativo necessita, preliminarmente, di una digressione sui principi che regolano il sindacato giurisdizionale dell'azione amministrativa.

\*

L'eccesso di potere è un vizio invalidante gli atti amministrativi, il quale origina, nell'ordinamento legislativo italiano, dalla legge istitutiva della IV sezione del Consiglio di Stato<sup>46</sup>.

Attualmente, secondo la legge sul procedimento amministrativo, l'eccesso di potere, insieme alla violazione di legge e al vizio di incompetenza, costituisce una causa di annullamento dell'atto<sup>47</sup>.

L'eccesso di potere consiste, secondo la teoria tradizionale, nel vizio della funzione amministrativa discrezionale e comprende svariate *figure sintomatiche* della violazione delle regole che presiedono all'uso corretto del potere amministrativo<sup>48</sup>.

Peraltro, a partire dall'inizio degli anni Settanta del secolo scorso il sindacato relativo all'eccesso di potere è stato ricondotto dalla dottrina amministrativista al controllo di *ragionevolezza* del provvedimento amministrativo<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> Cfr. l. 5892/1889. La dottrina amministrativista sull'eccesso di potere è cospicua. Si vedano M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., 51 ss.; ID., *Istituzioni di diritto amministrativo*<sup>1</sup>, cit., 435; F. BENVENUTI, *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1950, 1 ss.; P. GASPARRI, *Eccesso di potere (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, 1965, 124 ss.; G. COLAJANNI, *L'eccesso di potere: da vizio di incompetenza a vizio della funzione amministrativa*, in *Nuova rass.*, 1986, 2610 ss. e le ulteriori fonti bibliografiche richiamate in D.U. GALETTA, *op. cit.*, 151 ss. Inoltre, l'eccesso di potere è stato oggetto di vasta elaborazione nella giurisprudenza amministrativa, a partire dall'introduzione del IV sezione del Consiglio di Stato (cfr., per tutti, D.U. GALETTA, *op. cit.*, 152, nt. 32).

<sup>47</sup> Art. 21-*octies*, comma 1, l. 241/1990.

<sup>48</sup> Per le possibili classificazioni delle figure di eccesso di potere si veda P. GASPARRI, *op. cit.*, 128 ss., mentre per le diverse tipologie di vizi riconducibili all'eccesso di potere cfr. D.U. GALETTA, *op. cit.*, 153, nt. 32 (eccesso di potere quale sviamento di potere rispetto allo scopo della norma attributiva della funzione, eccesso di potere per vizio della motivazione, per travisamento dei fatti, per difetto di istruttoria, per disparità di trattamento, per contraddittorietà dei provvedimenti e per ingiustizia manifesta).

<sup>49</sup> Sul principio di ragionevolezza del provvedimento amministrativo si veda, per tutti, A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, 303.

Il sindacato giurisdizionale avrebbe ad oggetto, dunque, l'accettabilità del provvedimento sotto il profilo della logicità della scelta e della ponderazione ragionevole degli interessi pubblici e privati incisi dal potere amministrativo: in questo senso le *figure sintomatiche* dell'eccesso di potere sarebbero qualificabili «*come espressive del principio di ragionevolezza, cui il giudice amministrativo fa riferimento ai fini del riesame del processo logico di formazione del provvedimento amministrativo*»<sup>50</sup>.

In seguito, il concetto di ragionevolezza è stato abbracciato anche dalla giurisprudenza amministrativa, secondo la quale il bilanciamento degli interessi pubblici e privati potrebbe essere sindacato dal giudice sotto il profilo dell'accettabilità e della manifesta irragionevolezza della ponderazione<sup>51</sup>.

Sotto altro profilo è stato affrancato dalle figure sintomatiche dell'eccesso di potere il controllo di *proporzionalità*, il quale concerne la misura e l'intensità del potere amministrativo, avuto riguardo al sacrificio imposto all'interesse privato per il perseguimento dell'interesse pubblico<sup>52</sup>.

Ragionevolezza e proporzionalità non sarebbero, dunque, criteri di sindacato sovrapponibili.

Attraverso il controllo di ragionevolezza il giudice valuta l'accettabilità logica della decisione in relazione alla *qualità* del bilanciamento tra interessi pubblici e privati.

Viceversa, con il controllo di proporzionalità il giudice compie una verifica *quantitativa* intorno alla necessità del sacrificio imposto al privato per il perseguimento dell'obiettivo pubblico, cosicché un certo provvedimento potrebbe essere censurato dal giudice amministrativo, se il pregiudizio che colpisce l'interesse privato non fosse necessario o fosse sproporzionato rispetto al raggiungimento del fine pubblico (prevalente)<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Cfr. A. SANDULLI, *La proporzionalità ...*, cit., 304.

<sup>51</sup> Cons. Stato, ad. plen., 6 febbraio 1993, n. 3, in Foro it. 1993, III, 321 ss.

<sup>52</sup> Sulla proporzionalità amministrativa si rinvia a A. SANDULLI, *op. cit.*, e D.U. GALETTA, *op. cit.* Il principio, il quale ha matrice tedesca ed europea, è ormai ritenuto pacificamente applicabile nell'ordinamento italiano dalla dottrina amministrativista, in ragione della penetrazione dei principi europei attraverso l'amministrazione comunitaria indiretta (ovvero l'attività amministrativa su materie di competenza europea) e dell'evoluzione dell'ordinamento legislativo interno. Nella dottrina tributaria, si vedano L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 24-27; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 254-256. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Ospedaletto (PI), 2012.

<sup>53</sup> Cfr. A. SANDULLI, *op. cit.*, 322.

Ciò che caratterizza il sindacato di proporzionalità amministrativa è l'indipendenza rispetto al bilanciamento di interessi: la proporzionalità non influisce sulla scelta dell'interesse pubblico prevalente, ma tutela l'interesse privato (lecitamente leso) qualora l'uso del potere amministrativo sia irragionevolmente smisurato rispetto all'obiettivo perseguito.

Peraltro, il controllo di proporzionalità è logicamente incompatibile con l'attività amministrativa vincolata, poiché, se la misura del potere è predeterminata dalla legge, non residua alcun margine di apprezzamento discrezionale per l'autorità amministrativa.

Invece, il sindacato di proporzionalità non è incompatibile con la predeterminazione normativa del bilanciamento di interessi, poiché il controllo *quantitativo* concernente la misura del potere, come è stato detto sopra, prescinde dal bilanciamento *qualitativo* degli interessi (quantunque predeterminato dalla legge)<sup>54</sup>.

In specie, secondo la dottrina amministrativa, il sindacato di proporzionalità sarebbe caratterizzato da tre componenti:

i) l'idoneità, che concerne l'utilità del mezzo prescelto da parte dell'amministrazione rispetto al fine (pubblico) perseguito<sup>55</sup>;

ii) la necessarietà o anche «*regola del minimo sacrificio possibile*» o «*minimo mezzo*», che impone la scelta dello strumento meno lesivo tra quelli disponibili e ugualmente idonei a tutelare l'interesse pubblico prevalente<sup>56</sup>;

iii) l'adeguatezza (o «*proporzionalità in senso stretto*»), la quale concerne la valutazione comparativa dell'importanza dell'obiettivo pubblico perseguito rispetto all'importanza del relativo sacrificio imposto al privato<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> L'autonomia dal bilanciamento di interessi, come si vedrà di seguito, rende il controllo di proporzionalità logicamente compatibile con le cautele tributarie, poiché la prevalenza dell'interesse cautelare fiscale non impedisce all'ufficio creditore di valutare l'idoneità, la necessarietà e l'adeguatezza dell'intervento pubblico rispetto al sacrificio (lecitamente) imposto al soggetto privato.

<sup>55</sup> A. SANDULLI, *op. cit.*, 367.

<sup>56</sup> A. SANDULLI, *op. cit.*, 371.

<sup>57</sup> D.U. GALETTA, *op. cit.*, 20, secondo cui si tratterebbe «*di paragonare obiettivo e mezzo e di ponderarli nella loro rispettiva importanza*»; inoltre, la valutazione di adeguatezza potrebbe avere quale conseguenza ultima che «*i pubblici poteri debbano astenersi dall'adottare la misura oggetto della valutazione comparativa, nonostante che essa abbia già superato l'esame relativo, rispettivamente, alla sua idoneità ed alla sua necessarietà*» (*cfr.* anche A. SANDULLI, *op. cit.*, 373).

Tali criteri incidono sulla scelta della cautela nel caso concreto e sono oggetto di sindacato giurisdizionale sotto il profilo del difetto di proporzionalità.

\*

Ciò premesso, per le cautele tributarie si prospetta, da un lato, l'inapplicabilità della ragionevolezza amministrativa, dall'altro, la piena vigenza del principio di proporzionalità.

La ragionevolezza, intesa quale contemperamento logico e ragionevole degli interessi contrapposti pubblici e privati, non sembra compatibile con le cautele fiscali, per la ragione che la ponderazione degli interessi è già stata compiuta dal legislatore, quando ha stabilito che l'adozione della cautela è subordinata alla prova dell'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*<sup>58</sup>.

Pertanto, non sembra configurabile per le cautele tributarie un sindacato relativo alla ragionevolezza della ponderazione degli interessi contrapposti: la posizione soggettiva del debitore privato è senz'altro già degradata per effetto della dimostrazione (da parte del creditore) dell'esistenza del *fumus* e del *periculum* nel caso concreto<sup>59</sup>.

Invece, potrebbe essere conciliabile con le cautele fiscali il sindacato di proporzionalità amministrativa, poiché la scelta del provvedimento cautelare, da cui dipendono l'entità e la misura del sacrificio imposto al privato, non è vincolata, ma discrezionale<sup>60</sup>.

Secondo questa ipotesi il creditore fiscale, nell'esercizio della potestà cautelare, sarebbe tenuto a valutare:

- i) l'idoneità del mezzo cautelare prescelto rispetto all'obiettivo di tutela del credito tributario;
- ii) la necessità, ovverosia l'esistenza di altri strumenti cautelari ugualmente idonei all'obiettivo prefissato, ma meno lesivi dell'interesse privato;

---

<sup>58</sup> Cfr. *supra* par. 1.

<sup>59</sup> In senso contrario S.M. MESSINA, *I riflessi degli accertamenti ...*, cit., 565, secondo il quale, con riguardo alle misure cautelari esattoriali (che l'autore, comunque, non identifica quali strumenti cautelari), l'agente della riscossione dovrebbe agire secondo criteri di ragionevolezza.

<sup>60</sup> Concorde S.M. MESSINA, *I riflessi degli accertamenti ...*, cit., 565-567.

iii) la proporzionalità (in senso stretto) tra l'importanza del mezzo cautelare prescelto e la gravità del sacrificio imposto<sup>61</sup>.

Tale valutazione è autonoma rispetto alla prova dell'esistenza del *fumus* e del *periculum*, i quali giustificano la supremazia dell'interesse pubblico, ma non dimostrano l'uso corretto del potere amministrativo.

Il sindacato di proporzionalità presuppone, ovviamente, l'esistenza di una lesione giuridica: l'uso del potere non può essere criticato dal privato, se dall'esercizio del potere non discende per lui un sacrificio eccessivo e, dunque, illegittimo.

Pertanto, il sindacato di proporzionalità non comprende la valutazione intorno all'economicità o all'opportunità della decisione amministrativa, se dall'antieconomicità o inopportunità della scelta non deriva un sacrificio sproporzionato per il privato.

Infine, si ritiene che la proporzionalità amministrativa si applichi non solo ai mezzi cautelari, ma anche a quelle misure che, più indietro<sup>62</sup>, sono identificate quali "meri strumenti conservativi della garanzia patrimoniale" (per la ragione che essi tutelano un credito definitivo e, pertanto, non hanno

---

<sup>61</sup> L'applicazione del principio di proporzionalità alle cautele tributarie si riscontra nella giurisprudenza comunitaria. Si vedano, le sentenze 5.7.1977, *Bela-Mehl*, causa 114/76, e 18.10.2012, *Mednis*, causa C-525/11 entrambe in banca dati *Sistema Leggi d'Italia*. Secondo quest'ultima, in relazione all'obiettivo di lotta all'evasione, abuso o frode fiscale, «conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente tale obiettivo, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'i.v.a.» (punti 31-32). In relazione a un provvedimento di sospensione del rimborso i.v.a. vigente nell'ordinamento belga, è stato dichiarato che «occorre disattendere le disposizioni nazionali o un'interpretazione di queste che ostino a un controllo giurisdizionale effettivo, e in particolare al controllo dell'urgenza e della necessità della trattenuta del saldo di i.v.a. da restituire, nonché alla possibilità per il soggetto passivo di chiedere sotto il controllo del giudice, la sostituzione della trattenuta con un'altra garanzia sufficiente per tutelare gli interessi dell'Erario ma meno coercitiva per il soggetto passivo, o che impediscano che possa disporsi, in tutte le fasi del procedimento, una revoca totale o parziale della trattenuta» (cfr. punti 38, 39, 40, *Garage Molenheide*, cause riunite C-286/1994, C-340/1995, C-401/1995, C-47/1996, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 77, con nota di P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia, ibidem*, 91). Cfr. anche sent. 10.7.2008, *Alicja Sosnowska*, causa C-25/07, in banca dati *Sistema Leggi d'Italia* (sul termine per il rimborso di crediti i.v.a.).

<sup>62</sup> Cap. III, par. 6.

struttura cautelare e non richiedono la prova dell'esistenza del *fumus* e del *periculum*).

Infatti, la proporzionalità non è un corollario della strumentalità cautelare, ma un principio generale dell'azione amministrativa (discrezionale)<sup>63</sup>.

### 2.1. (Segue). *Principio di proporzionalità e cautele giurisdizionali*

Nei capitoli precedenti è stato ipotizzato che l'art. 22, d.lgs. 472/1997, attribuirebbe al fisco il potere di azione cautelare, ovvero il potere di domandare al giudice l'adozione di una misura provvisoria per la tutela del credito tributario (sequestro conservativo o ipoteca).

Essenzialmente, la differenza tra cautele amministrative e cautele giurisdizionali è nella *tecnica* di tutela. Nel primo caso, il provvedimento è emanato dall'ufficio, nel secondo, il provvedimento è adottato dal giudice tributario su istanza del fisco, il quale esercita un potere di azione (o proposta).

A ben vedere, però, la domanda di cautela formulata dal fisco sembra essere espressione del potere amministrativo.

Infatti, attraverso i poteri stabiliti dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, l'ufficio impositore non agisce per la tutela di un credito privatistico, ma pubblicistico, poiché l'obbligazione tributaria e il debito per sanzioni sono disciplinati dal diritto pubblico (e la disciplina del codice civile si applica al debito d'imposta per analogia, in caso di lacune, in ragione dell'identità strutturale tra le due specie di obbligazioni<sup>64</sup>).

Pertanto, l'istanza di tutela cautelare, attraverso la quale il fisco esercita il potere di azione, sarebbe, in realtà, un atto amministrativo rivolto al contribuente (cui, infatti, è notificato) e all'autorità giudiziaria.

Da ciò discendono alcune conseguenze.

---

<sup>63</sup> Invece, non sembra applicabile a questi strumenti conservativi della garanzia patrimoniale (non cautelari) il sindacato di ragionevolezza, per la ragione che, anche in questo caso, il bilanciamento di interessi potrebbe essere già compiuto dal legislatore, quando ha stabilito che l'adozione di questi strumenti è subordinata alla decorrenza inutile del termine per il pagamento intimato con la cartella e, inoltre, secondo la nostra ipotesi (*cf.* cap. III, par. 6), alla prova dell'inoppugnabilità e, dunque, della certezza del credito tributario (in senso contrario S.M. MESSINA, *I riflessi degli accertamenti ...*, cit., 565).

<sup>64</sup> M.C. FREGNI, *op. cit.*, 80.

Il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* esprimono l'interesse (processuale) ad agire del fisco, ovvero il bisogno di un provvedimento cautelare giurisdizionale, quale strumento per ottenere il soddisfacimento del credito tributario<sup>65</sup>.

Inoltre, all'istanza di tutela cautelare (giurisdizionale) formulata dal fisco si applica il principio di proporzionalità<sup>66</sup>, poiché il potere di azione è esercitato dal fisco attraverso un atto amministrativo (discrezionale<sup>67</sup>).

In sostanza dunque, l'onere di motivare l'istanza di sequestro conservativo o di iscrizione di ipoteca – il quale è stabilito espressamente dall'art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997 – si riferisce tanto alla prova dell'esistenza del *fumus* e del *periculum* (in relazione all'interesse ad agire), quanto alla dimostrazione della proporzionalità tra la misura cautelare domandata al giudice e il sacrificio sopportato dal privato<sup>68</sup>.

Invece, spetta al giudice tributario, il quale riceve l'istanza del fisco, controllare (nel contraddittorio tra le parti, ovviamente<sup>69</sup>) l'esistenza dei requisiti della potestà cautelare e, inoltre, il rispetto delle leggi.

### 3. La revoca e modifica delle cautele tributarie a causa del mutamento dei presupposti cautelari

I presupposti sostanziali delle misure cautelari della riscossione tributaria sono, dunque, l'esistenza verosimile del debito d'imposta cautelato, il pericolo nel ritardo e la proporzionalità della misura rispetto al sacrificio imposto al privato.

La dottrina ha correttamente osservato, però, che il *periculum in mora* e il *fumus boni iuris* non sono diritti soggettivi, ma condizioni dell'azione

---

<sup>65</sup> Art. 100, cod. proc. civ. Sull'interesse ad agire, quale condizione dell'azione (cautelare), *cf.*, per tutti, E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, cit., 142-148 e 197-198.

<sup>66</sup> Per il principio di proporzionalità amministrativa, *cf. supra* par. 2.

<sup>67</sup> Per la discrezionalità amministrativa *cautelare* del fisco, *cf. supra* par. 2.

<sup>68</sup> Nella giurisprudenza di merito, in senso velatamente concorde, C.t.p. Verona, sent. 16 gennaio 2014, n. 10 (inedita).

<sup>69</sup> *Cfr.* art. 22, comma 2 ss., d.lgs. 472/1997.

cautelare, le quali sono normalmente mutevoli nel tempo (e non sono coperte dal giudicato)<sup>70</sup>.

Inoltre, anche la proporzionalità della cautela (amministrativa o giurisdizionale) è suscettibile di variazione nella realtà: l' idoneità, la necessità e l' adeguatezza della cautela subiscono il mutamento delle circostanze (di fatto e giuridiche), le quali incidono – finché l' obbligazione tributaria non è definitivamente accertata – sulla proporzionalità tra la cautela e il sacrificio imposto al privato.

Per questa ragione, l' ordinamento giuridico prevede la possibilità che le cautele (penali, civili e amministrative) siano revocate (o modificate) da parte dell' autorità che ha emanato il provvedimento<sup>71</sup>.

Invece, nel diritto tributario non esiste una disciplina espressa per la revoca e modifica delle cautele fiscali (amministrative e giurisdizionali).

Peraltro, in assenza di altre disposizioni, dovrebbero essere applicabili:

i) per le cautele giurisdizionali, l' art. 669-*decies*, cod. proc. civ., per effetto dell' art. 669-*quaterdecies*, cod. proc. civ.<sup>72</sup>;

ii) per le cautele amministrative, l' art. 21-*quinquies*, l. 241/1990<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> Si veda, per tutti, E.T. LIEBMAN, *Unità del procedimento cautelare*, cit., 252, il quale afferma che «il periculum in mora non è un rapporto giuridico; esso nasce invece da una situazione di fatto complessa e mutevole, dalla quale il giudice deve trarre gli elementi per un giudizio di probabilità di un danno al possibile diritto».

<sup>71</sup> Nel processo cautelare civile, *cfr.* art. 669-*decies*, cod. proc. civ.; nel processo penale, *cfr.* art. 279, cod. proc. civ.; nel procedimento amministrativo, *cfr.* art. 21-*quinquies*, l. 241/1990.

<sup>72</sup> In dottrina sono state espresse posizioni contrastanti con riguardo alla revoca (e modifica) delle misure cautelari giurisdizionali. Secondo un orientamento, la revoca non sarebbe configurabile nel diritto tributario, perché nessuna norma tributaria ne prevede l' esistenza e, con specifico riguardo all' ipoteca e al sequestro conservativo adottati dalla commissione tributaria provinciale, la disposizione secondo la quale il giudice si pronuncia sulla domanda cautelare con sentenza sarebbe incompatibile con la modificabilità successiva del provvedimento (Cfr. S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 698-699 e 709, secondo il quale la revoca e modifica sarebbe configurabile solo in via di autotutela). Invece, secondo un altro orientamento, la revoca e la modifica sarebbero applicabili anche nel diritto tributario, in quanto la disciplina delle misure cautelari previste da leggi speciali sarebbe integrata dalle norme comuni del processo cautelare civile (Si vedano, in questo senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*<sup>11</sup>, 1 - *Parte generale*, cit., 285; ID., *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 128; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 132 ss. e, da ultimo, C. BUCCICO, *op. cit.*, 262). Sull' applicabilità delle norme del processo cautelare civile compatibili con il procedimento tributario disciplinato dall' art. 22, d.lgs. 472/1997, *cfr.* cap. III, par. 7.

Non esiste, nell'ordinamento giuridico, un'autorità specifica preposta all'esercizio del potere di revoca (e modifica) della misura cautelare. Infatti, tale potere spetta, di norma, alla stessa autorità che ha autorizzato la misura cautelare, poiché il potere di emanare un cautela comprende, di regola, anche il potere di revocarla, qualora vengano meno i presupposti<sup>74</sup>.

Pertanto, nel diritto tributario sarebbero competenti per la revoca del provvedimento cautelare: il giudice tributario, per l'ipoteca e il sequestro conservativo adottati richiesti al giudice tributario<sup>75</sup>; l'amministrazione finanziaria, per i provvedimenti di sospensione del rimborso<sup>76</sup>; l'agente della riscossione per le misure cautelari esattoriali<sup>77</sup>.

Ciò premesso, occorre approfondire le cause che giustificano la revoca (o modifica) della cautela tributaria<sup>78</sup>.

Di regola, la revoca (e modifica) origina dal mutamento delle circostanze di fatto o giuridiche, le quali incidano sui presupposti della misura cautelare, ovverosia il *fumus boni iuris*, il *periculum in mora* e la proporzionalità amministrativa.

Invece, non incidono sul potere di revoca e modifica le circostanze relative all'atto principale (ovverosia, l'annullamento, anche parziale, dell'atto).

---

<sup>73</sup> Alle cautele amministrative si applicano, ovviamente, le norme del procedimento amministrativo compatibili (*cf.* cap. III, par. 7).

<sup>74</sup> Secondo la dottrina processualcivile l'art. 669-*decies*, secondo comma, cod. proc. civ., il quale assegna la relativa competenza al giudice che ha provveduto sull'istanza cautelare, stabilirebbe il principio della «*prorogatio dei poteri in capo al giudice che ha emesso la misura revocanda o modificanda*». Cfr. E. MERLIN, *I limiti temporali di efficacia, la revoca e la modifica*, in AA. VV., *Il processo cautelare*, cit., 387 ss. Nel diritto penale, l'art. 179, cod. proc. pen., stabilisce che «*sulla revoca delle misure, nonché sulla modifica delle loro modalità esecutive, provvede il giudice che provvede*. Secondo l'art. 21-*quinqies*, l. 241/1990, «*il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge*».

<sup>75</sup> Art. 22, d.lgs 472/1997.

<sup>76</sup> Art. 23, d.lgs 472/1997 e art. 69, sesto comma, r.d. 2440/1923.

<sup>77</sup> Art. 77 e 86, d.p.r. 602/1973.

<sup>78</sup> Secondo l'art. 21-*quinqies*, l. 241/1990 la revoca può avere luogo «*per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario*». Secondo l'art. 669-*decies*, primo comma, cod. proc. civ., la revoca può essere pronunciata dal giudice «*se si verificano mutamenti nelle circostanze o se si allegano fatti anteriori di cui si è acquisita conoscenza successivamente al provvedimento cautelare*».

Infatti, la sorte dell'atto principale incide sugli effetti (o, più precisamente, sull'esistenza) della misura cautelare<sup>79</sup>.

Pertanto, tra le circostanze che possono determinare la revoca o modifica delle misure cautelari rientrano il miglioramento o il peggioramento delle condizioni patrimoniali o reddituali del debitore, il mutamento di norme giuridiche, la scoperta di nuove prove che incidono sulla determinazione del debito d'imposta.

Infine, la revoca si distingue dal riesame della cautela, il quale richiede l'impugnazione del provvedimento e consiste nel controllo sull'esistenza o inesistenza dei presupposti cautelari nel momento in cui è stata emanata la cautela<sup>80</sup>.

A) La revoca della cautela comporta il ripristino dello stato anteriore. Pertanto, al provvedimento di revoca seguono: la cancellazione dell'ipoteca e del fermo di beni mobili, la cessazione del vincolo di indisponibilità del patrimonio assoggettato a sequestro conservativo e, inoltre, il pagamento

---

<sup>79</sup> Cap. III, par. 3. La stessa regola, vale, ovviamente, per il processo cautelare civile, poiché essa è un corollario della strumentalità cautelare. Infatti è stato affermato che «*dalla variabilità per circostanze sopraggiunte in pendenza (che è comune a tutte le sentenze colla clausola rebus sic stantibus) si deve nettamente distinguere un altro fenomeno, che è esclusivo dei soli provvedimenti cautelari, e che è una conseguenza tipica della loro strumentalità: la estinzione ipso iure dei loro effetti al momento in cui viene emanato, con efficacia di giudicato, il provvedimento principale*» e altresì al momento in cui il giudice «*accerta che il diritto, in previsione della cui sussistenza questo (il provvedimento cautelare, n.d.s.) è stato emanato, non sussiste*» (P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio dei provvedimenti cautelari*, cit., 823). Inoltre è stato asserito che il mutamento delle circostanze deve essere identificato con il «*mutamento della realtà extraprocessuale*», poiché, invece, la realtà *processuale* incide sull'inefficacia del provvedimento cautelare, secondo la disciplina stabilita dall'art. 669-novies, cod. proc. civ. (cfr. E. MERLIN, *op. loc. cit.*, 372 ss.; in senso contrario, però, A. PROTO PISANI, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, 305). Nel diritto tributario distingue correttamente tra revoca ed estinzione dei provvedimenti disciplinati dall'art. 22, d.lgs. 472/1997 G. INGRAO, *op. loc. cit.*, 132 ss.

<sup>80</sup> Nel processo cautelare civile è stabilito che «*la revoca e modifica dell'ordinanza di accoglimento, esaurita l'eventuale fase del reclamo proposto ai sensi dell'art. 669-terdecies, possono essere richieste al giudice che ha provveduto sull'istanza cautelare (...)*» (art. 669-decies, secondo comma, cod. proc. civ.). Pertanto, anche nel diritto tributario, il giudice dell'impugnazione è competente anche per la richiesta di revoca per fatti sopravvenuti. Lo stesso principio non sembra applicabile, invece, alle cautele amministrative, poiché il giudice dell'impugnazione non è competente per l'adozione della cautela, ma solo per il controllo giurisdizionale e, dunque, la revoca spetta sempre all'amministrazione finanziaria o all'agente di riscossione. Sull'impugnazione delle cautele tributarie *infra* par. 4.

delle somme destinate al rimborso, in caso di sospensione del rimborso o del fermo amministrativo<sup>81</sup>.

È stato accostato alla revoca l'istituto previsto dall'art. 684, cod. proc. civ., che consente al debitore di ottenere la *revoca* del sequestro «*prestando idonea cauzione per l'ammontare del credito che ha dato causa al sequestro e per le spese, in ragione del valore delle cose sequestrate*»<sup>82</sup>.

In dottrina è stata rigettata la tesi secondo cui la revoca del sequestro per cauzione sarebbe l'unico strumento di revoca del sequestro conservativo, con la conseguenza che al debitore non sarebbe dato modo di «*dimostrare il miglioramento delle sue condizioni patrimoniali (il venir meno del periculum in mora) ai fini della revoca se non ... prestando idonea cauzione*»<sup>83</sup>.

Invece, è prevalso l'orientamento secondo cui tale istituto non integrerebbe una vera e propria revoca, ma una mera «*conversione dell'oggetto di sequestro*»<sup>84</sup>.

B) A differenza della revoca, che dipende dalla inesistenza sopravvenuta di un presupposto cautelare, la modifica del provvedimento origina dalla variazione d'intensità dei presupposti cautelari.

La modifica del provvedimento consente, dunque, di ragguagliare l'offensività della misura – anche in proporzione al sacrificio tollerato dal provato – rispetto alla variazione (quantitativa) del bisogno di tutela.

Tuttavia, per le cautele giurisdizionali, la modifica del provvedimento non può comportare una *mutatio*, ovvero l'adozione di un provvedimento cautelare tipologicamente diverso da quello già concesso, poiché la relativa

---

<sup>81</sup> Il titolo per richiedere il ripristino dello stato anteriore è costituito dal provvedimento di revoca. Così, ad esempio, in caso di revoca della sospensione del rimborso, l'istanza di rimborso successiva alla revoca è fondata, oltretutto sui motivi che legittimano il diritto di credito del contribuente, anche sul provvedimento di revoca della sospensione cautelare.

<sup>82</sup> E. MERLIN, *op. cit.*, 378. Inoltre, una previsione analoga è prevista anche nel diritto tributario: a norma dell'art. 22, comma 6, d.lgs. 472/1997 «*le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare o adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto*».

<sup>83</sup> E. MERLIN, *op. ult. cit.*

<sup>84</sup> Sarebbe auspicabile che la conversione della misura cautelare in cauzione (anche attraverso la presentazione di una fideiussione bancaria o assicurativa) fosse un istituto generale del diritto cautelare (applicabile, dunque, anche ai casi di sospensione del rimborso e non solo ai provvedimenti di sequestro conservativo e ipoteca pronunciati dal giudice tributario). Ciò avrebbe l'effetto di assicurare comunque la garanzia patrimoniale del fisco e, al contempo, liberare i beni del debitore dal (penoso) vincolo cautelare.

richiesta avrebbe ad oggetto un nuovo provvedimento e non, invece, il rafforzamento o l'attenuazione di una cautela preesistente<sup>85</sup>.

Pertanto, con l'istanza di modifica può essere domandato il sequestro conservativo di ulteriori beni del debitore, ma non l'autorizzazione a procedere con il sequestro conservativo in luogo dell'ipoteca già iscritta sui beni del debitore.

#### 4. *L'impugnazione delle cautele tributarie. Il provvedimento cautelare definitivo e i limiti del giudicato*

Nel processo cautelare civile l'impugnazione della misura cautelare si propone con il reclamo, il quale è disciplinato dall'art. 669-terdecies, cod. proc. civ.<sup>86</sup>.

Il reclamo del processo cautelare civile non si applica, però, nel diritto tributario, poiché:

i) per l'iscrizione d'ipoteca e il sequestro conservativo autorizzati dal giudice tributario (cautele giurisdizionali), la relativa sentenza è impugnabile davanti al giudice tributario d'appello secondo i mezzi di gravame ordinari<sup>87</sup>;

---

<sup>85</sup> E. MERLIN, *op. cit.*, 372.

<sup>86</sup> Sul reclamo nel processo cautelare civile si veda, per tutti, G. TARZIA - M.F. GHIRGA, *Il reclamo*, in *Il processo cautelare*, cit., 421 ss.

<sup>87</sup> Dottrina e giurisprudenza sono concordi sull'applicazione dell'appello e del ricorso per cassazione ai provvedimenti con i quali il giudice tributario autorizza l'ipoteca e il sequestro conservativo. Ciò deriverebbe, in assenza di una previsione espressa nel testo dell'art. 22, d.lgs. 472/1997, dalla circostanza che la commissione tributaria si pronuncia con sentenza (*cf.* art. 22, comma 3, d.lgs. 472/1997) e che tale atto è sempre impugnabile con i mezzi di impugnazione ordinari, in base ai principi del processo civile e del processo tributario. (art. 49, d.lgs. 546/1992 e art. 339, cod. proc. civ.). In dottrina si vedano F. TE-SAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 127-128; S.M. MESSINA, *Art. 22 ...*, cit., 709; G. INGRAO, *op. ult. cit.*, 136-138; A. AMATUCCI, *op. cit.*, 1659; F. PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, cit., 524; nella giurisprudenza di legittimità, Cass. 26 novembre 2007, n. 24527 e Cass. 19 marzo 2008, n. 7342, in *Giur. it.*, 2008, 1557. Secondo la massima relativa, «*poiché l'art.22 del D.Lgs. 472/1997 qualifica espressamente come "sentenza" il provvedimento con cui la Commissione Tributaria Provinciale decide sulla istanza della Amministrazione, si deve ritenere che esso sia sottoposto dal legislatore ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze, vale a dire: all'appello ed al successivo ricorso per cassazione (...)*».

ii) per le cautele amministrative, il relativo provvedimento è impugnabile davanti alle commissioni tributarie attraverso l'azione di annullamento<sup>88</sup> o l'azione di rimborso<sup>89</sup>.

Ciò premesso, si pone la questione se, una volta esauriti i mezzi di impugnazione, le cautele tributarie (giurisdizionali e amministrative) o i provvedimenti negativi (i quali non autorizzano oppure annullano una cautela tributaria) abbiano efficacia *definitiva*, con riguardo alla configurazione di una preclusione per le parti.

L'eventuale configurabilità di una preclusione – che comunque non sarebbe incompatibile con la possibilità di revoca e modifica della misura cautelare precedentemente adottata – avrebbe due conseguenze.

Da un lato, la definitività del provvedimento negativo tutelerebbe il debitore rispetto all'adozione (ulteriore) della stessa misura cautelare da parte dell'ufficio creditore<sup>90</sup>.

Dall'altro, la definitività della cautela impedirebbe ulteriori contestazioni da parte del debitore avverso il provvedimento.

La risposta all'interrogativo è articolata, poiché occorre distinguere quattro ipotesi.

i) Il primo caso è quello della mancata impugnazione di una cautela amministrativa entro il termine di decadenza stabilito dall'art. 21, d.lgs.

---

<sup>88</sup> L'art. 19, comma 1, lett. e-*bis*) e-*ter*), d.lgs. 546/1992 prevede l'impugnabilità autonoma delle misure cautelari esattoriali (ipoteca e fermo di beni mobili emanati dall'agente della riscossione). Inoltre, secondo l'art. 23, d.lgs. 472/1997, anche la sospensione del rimborso è impugnabile davanti alla commissione tributaria provinciale.

<sup>89</sup> In assenza di una previsione normativa espressa, il provvedimento cautelare di fermo amministrativo (art. 69, r.d. 2440/1923), nei casi in cui sussiste la giurisdizione tributaria, potrebbe essere ritenuto autonomamente impugnabile (in analogia alla sospensione del rimborso regolata dall'art. 23, d.lgs. 472/1997), oppure impugnabile in via differita insieme con il diniego di rimborso (sul punto, anche per i riferimenti bibliografici, si rinvia al precedente scritto *Fermo amministrativo e rimborso di crediti Iva*, cit. 14-17).

<sup>90</sup> Infatti la statuizione sulla esistenza o inesistenza dei presupposti cautelari sostanziali (*fumus e periculum*) si basa sulla misura cautelare concretamente adottata. In questo senso, si consideri quanto precedentemente ribadito (e già affermato da autorevole dottrina: S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., 86 ss.; ID., *Art. 22 ...*, cit., 671 ss.), secondo cui la definizione del pericolo nel ritardo non potrebbe prescindere «dalla valutazione degli effetti conservativi che derivano da ciascuna tipologia misura cautelare e che sono strumentali a una modalità specifica di protezione della garanzia patrimoniale» (retro par. 1.2.).

546/1992<sup>91</sup>. In questa ipotesi, poiché il termine di impugnazione degli atti amministrativi tributari è stabilito a pena di decadenza, la misura cautelare non impugnata tempestivamente diventa definitiva e al debitore è preclusa l'azione di annullamento, salva in ogni caso la revoca o modifica della cautela per circostanze sopravvenute.

*ii*) Il secondo caso è quello della sentenza definitiva che decide il ricorso giurisdizionale contro una misura tributaria di tipo amministrativo. In questa ipotesi, a prescindere dal contenuto dell'atto, si applica il giudicato formale, il quale è disciplinato dall'art. 324, cod. proc. civ. ed è valido per tutte le sentenze del giudice tributario<sup>92</sup>. Pertanto, le sentenze che pronunciano sulla legittimità o illegittimità della cautela amministrativa sono suscettibili di essere definitive e inoppugnabili (salva in ogni caso la revoca o modifica).

*iii*) Il terzo caso è quello della mancata impugnazione, entro il termine di decadenza<sup>93</sup>, della sentenza con la quale il giudice tributario autorizza l'iscrizione ipotecaria o il sequestro conservativo sui beni del debitore. Anche in questo caso, poiché la cautela giurisdizionale è contenuta in una sentenza, al provvedimento deve ritenersi applicabile il giudicato formale (art. 324, cod. proc. civ.) e la cautela non impugnata tempestivamente è definitiva e inoppugnabile per le parti (salva la revoca o modifica).

*iv*) Il quarto caso concerne la sentenza definitiva che decide l'impugnazione di una cautela giurisdizionale. Anche in questo caso, poiché il provvedimento è contenuto in una sentenza, se la pronuncia non è impugnata entro il termine di decadenza, ad essa si applica il giudicato formale.

Pertanto, in tutti i casi sopra esaminati sembra configurabile, per le cautele amministrative e giurisdizionali, l'esistenza di una preclusione derivante dalla mancata impugnazione del provvedimento entro il termine di decadenza o, in alternativa, dall'esaurimento dei mezzi di gravame.

---

<sup>91</sup> Si intendono sia il termine per l'azione di annullamento, sia il termine per l'azione di rimborso, secondo i casi.

<sup>92</sup> A norma dell'art. 324, cod. proc. civ. «*s'intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui i nn. 4 e 5 dell'art. 395*». Sull'applicazione del giudicato formale nel diritto tributario si vedano, per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, cit., 206 e G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione*, Milano, 2001, 45 ss. Inoltre, quando è definitivamente annullata una cautela amministrativa, l'annullamento opera *erga omnes*, secondo i principi del diritto amministrativo.

<sup>93</sup> Artt. 326 e 327, cod. proc. civ.

\*

Peraltro la configurazione di una preclusione per le parti non esaurisce gli effetti del provvedimento definitivo.

Infatti, quando è pronunciata una sentenza, si pone il problema dell'esistenza (ipotetica) di un regolamento cautelare che ha efficacia tra le parti fuori dal processo (cd. giudicato sostanziale cautelare, ai sensi dell'art. 2909, cod. civ.)<sup>94</sup>.

Sull'identità del giudicato cautelare si registrano nella dottrina (processualcivilista) tre orientamenti alternativi.

Secondo una prima tesi, il giudicato sostanziale sarebbe applicabile anche alle misure cautelari, poiché l'oggetto dell'azione cautelare sarebbe l'accertamento (e l'esecuzione) di un *diritto di cautela* a sé stante e autonomo rispetto al diritto principale: tuttavia, poiché il diritto sostanziale alla cautela non potrebbe essere accertato indipendentemente dall'accertamento dei presupposti del diritto principale, il giudicato avrebbe ad oggetto «*l'esistenza dell'azione cautelare: ossia del diritto (processuale) a una tutela cautelare (naturalmente provvisoria e revocabile), indipendentemente dall'accertamento dei presupposti sostanziali di una tutela definitiva*»<sup>95</sup>.

Secondo un altro orientamento, il giudicato cautelare avrebbe consistenza sostanziale, quale «*accertamento delle condizioni necessarie e sufficienti per ottenere la misura cautelare domandata*»<sup>96</sup>. Peraltro, posto che l'accertamento non ha ad oggetto un rapporto esaurito nel passato, ma

---

<sup>94</sup> Pertanto, la questione del giudicato sostanziale (cautelare) interessa solo i casi *sub ii)*, *iii)* e *iv)*, poiché nel caso *sub i)* (cautela amministrativa non impugnata entro il termine di decadenza) la definitività non sarebbe un attributo della sentenza, ma del provvedimento amministrativo.

<sup>95</sup> E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, cit., 36-37. La tesi alloriana è superata, poiché è stato dimostrato che il supposto diritto di cautela, in realtà, non ha alcuna consistenza giuridica. Cfr. E.T. LIEBMAN, *op. ult. cit.*, 253 e P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 39 (spec. nt. 1). Tuttavia, secondo la tesi alloriana il giudicato non aveva ad oggetto l'esistenza di un diritto sostanziale di cautela – cfr. E.T. LIEBMAN, *op. loc. cit.* – ma «*l'esistenza dell'azione cautelare: ossia del diritto (processuale)* (e non sostanziale, dunque, n.d.s.) *a una tutela cautelare (naturalmente provvisoria e revocabile)*». Peraltro, poiché nel sistema processuale il giudicato copre diritti sostanziali e non processuali (cfr. art. 2909, cod. civ.), la tesi alloriana sarebbe comunque incompatibile con l'ordinamento giuridico vigente.

<sup>96</sup> P. CALAMANDREI, *Introduzione ...*, cit., 85.

costituisce un rapporto giuridico nuovo proiettato *nell'avvenire*, e per questa ragione «*suscettibile di trasformarsi se la dinamica della vita lo esige*», il giudicato cautelare sarebbe suscettibile di revoca e modifica<sup>97</sup>. Inoltre, il giudicato cautelare sarebbe a termine, poiché il rapporto cautelare è provvisorio ed è destinato a esaurirsi con la pronuncia dell'atto principale<sup>98</sup>.

Infine, secondo la tesi prevalente, il giudicato sarebbe incompatibile con la tutela cautelare, poiché il processo cautelare non ha ad oggetto l'accertamento di un diritto soggettivo, ma la verifica intorno a mere condizioni dell'azione, quali sono la verosimiglianza del diritto (*fumus boni iuris*) e la «*probabilità sulla imminenza di un danno al possibile diritto*»<sup>99</sup>. Pertanto, nel processo cautelare civile, il giudicato avrebbe consistenza (solo) di *preclusione formale*<sup>100</sup>.

Nel diritto tributario non v'è ragione per discostarsi dalla tesi (prevalente) prospettata per il processo cautelare civile, poiché davanti alle

---

<sup>97</sup> Il provvedimento cautelare, secondo questo orientamento, sarebbe pronunciato con la clausola *rebus sic stantibus* (P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 78-81).

<sup>98</sup> P. CALAMANDREI, *op. ult. cit.*, 85.

<sup>99</sup> E.T. LIEBMAN, *Unità del procedimento cautelare*, cit., 252. Si vedano, nella giurisprudenza civile, Cass. 26 giugno 2001, n. 8765, secondo cui le «*ordinanze cautelari non hanno attitudine, per loro natura, a passare in giudicato, ponendosi esse in funzione strumentale rispetto alla decisione di merito nella quale sono destinate a confluire*» e Cass. Sez. Un. 28 dicembre 2007, n. 27187, secondo cui, anche dopo l'introduzione dei provvedimenti cautelari a strumentalità attenuata, il provvedimento cautelare sarebbe del tutto inidoneo ad assumere valenza di giudicato tra le parti: «*ciò è chiaro non tanto perché l'autorità del provvedimento sussiste solo per il processo nel quale si fa valere il diritto a cautela del quale lo stesso è stato emesso, ma anche perché il suo contenuto accertativo non può mai "fare stato" tra le parti e i loro aventi causa, ai sensi dell'art. 2909 c.c., dal momento che la sua efficacia può venire sempre meno per effetto di altra "sentenza anche non passata in giudicato", che dichiarare inesistente il diritto a cautela del quale esso venne emesso*». Nella dottrina processualcivile cfr. G. TARZIA, *op. cit.*, XXVI, secondo cui «*la funzione della misura cautelare non è né quella dell'accertamento (cfr. art. 2909 c.c.), né quella della soddisfazione coatta*» e E. MERLIN, *op. cit.*, 374 (nt. 115) secondo cui alla tutela cautelare si applicherebbe «*una nozione atecnica di giudicato, da intendersi essenzialmente alla stregua di un fenomeno di preclusione in funzione di una (pur relativa) stabilità del provvedimento*».

<sup>100</sup> Il reclamo previsto dall'art. 669-terdecies, cod. proc. civ., «*induce ad agganciare alla conclusione del procedimento cautelare una forma di preclusione delle deduzioni delle parti e, più in generale, dell'esercizio della cognizione cautelare, idonea a comprendere tutte le ragioni prospettate o prospettabili in senso contrario alla concessione della misura*» (E. MERLIN, *op. cit.*, 374).

commissioni tributarie l'oggetto del giudizio relativo alle cautele tributarie è il medesimo, ovverosia la verifica intorno all'esistenza dei presupposti cautelari<sup>101</sup>.

Pertanto, è possibile che anche nel diritto tributario il giudicato cautelare, inteso quale regolamento sostanziale relativo all'esistenza dei presupposti cautelari, non abbia alcuna consistenza<sup>102</sup>.

Ciò si ripercuote, però, sull'attività cautelare dell'ufficio creditore.

Infatti, quantunque l'inoppugnabilità del provvedimento abbia l'effetto di impedire la riproposizione della stessa lite cautelare tra le stesse parti<sup>103</sup>, l'inesistenza del giudicato sostanziale sui presupposti cautelari potrebbe peremettere all'ufficio creditore, finché l'avviso di accertamento non è definitivo, di emanare o richiedere ulteriori provvedimenti cautelari diversi da altri non autorizzati o annullati in precedenza.

---

<sup>101</sup> In realtà, con riguardo all'oggetto del giudizio davanti alle commissioni tributarie, occorre distinguere la fattispecie *sub ii)* dalle altre *sub iii)* e *iv)*. Infatti, nel caso *sub ii)*, quando è impugnata una cautela amministrativa e la sentenza è definitiva, il giudicato ha ad oggetto il diritto potestativo all'annullamento e non i presupposti cautelari (*fumus boni iuris, periculum in mora*, proporzionalità), che, invece, sono conosciuti incidentalmente. Cfr. F. TESAURO, *op. loc. cit.*, secondo cui nel processo tributario d'impugnazione «*il giudicato sostanziale ha per oggetto l'accertamento positivo o negativo del diritto all'annullamento, in relazione ai motivi accolti o respinti dalla sentenza*». Invece, nei casi *sub iii)* e *iv)*, la sentenza pronunciata dalla commissione tributaria, con la quale è autorizzata l'esecuzione della misura cautelare (*ex art. 22, d.lgs. 472/1997*), e la sentenza d'impugnazione, la quale si sostituisce alla prima (cfr. F. TESAURO, *op. ult. cit.*, 247, secondo il quale nel processo tributario d'appello, anche relativo alle cautele giurisdizionali, «*le decisioni di merito sostituiscono quelle di primo grado, sia quando accolgono, sia quando respingono l'appello; in altri termini, sia quando riformano, sia quando confermano la prima decisione*»), hanno lo stesso oggetto di una sentenza cautelare civile, ovverosia la verifica intorno all'esistenza dei presupposti cautelari.

<sup>102</sup> Secondo la giurisprudenza di vertice, per le cautele adottate *ex art. 22, d.lgs. 472/1997*, si tratterebbe di atti che «*non assumono la stabilità propria di un vero e proprio giudicato in quanto "perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda" (si parla in proposito di un "giudicato cautelare")*» (Cass. 24527/2007, cit.).

<sup>103</sup> Attraverso una cautela definitiva, il creditore evita ulteriori contestazioni da parte del debitore. Viceversa, attraverso un provvedimento negativo inoppugnabile, il debitore neutralizza ulteriori iniziative cautelari identiche da parte del fisco.

## *Bibliografia degli autori*

- ALBERTINI F.V., *L'accertamento tributario*, in AA.VV., *Accertamento, contenzioso e riscossione in Enciclopedia di contabilità finanza e controllo*, XVII, a cura di G. Gaffuri, Milano, 1989
- ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2013
- ALLORIO E., *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1936, 18 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*<sup>1</sup>, Milano, 1942
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*<sup>2</sup>, Torino, 1953
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*<sup>3</sup>, Torino, 1954
- ALLORIO E., *Bisogno di tutela giuridica*, in *Jus*, 1954, 547, ed ora in *Problemi di diritto. Volume primo. L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi. II) Legittimazione e «interesse» ad agire*, Milano, 1957, 227 ss.
- ALLORIO E., *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*, in *Problemi di diritto. Volume primo. L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, Milano, 1957, 1 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*<sup>5</sup>, Torino, 1969
- AMATUCCI A., *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. trib.*, 1997, 1657 ss.
- AMODIO E., *Le cautele patrimoniali nel processo penale*, Milano, 1971
- AUGELLO D., *Considerazioni in materia d'ipoteca a tutela della riscossione*, in *Innovazione e Diritto rivista on-line*, 2/2012, 177 ss.
- AUGELLO D., *Fermo amministrativo e rimborso di crediti i.v.a.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2013, II, 5
- AZZARITI G., *Dalla discrezionalità al potere*, Padova, 1989
- BASILAVECCHIA M., *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, 239 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 175 ss.

- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 127 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, 22 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, 2659 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*<sup>2</sup>, Torino, 2013
- BASILAVECCHIA M., *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, in *Corr. trib.*, 2012, 633 ss.
- BASILAVECCHIA M., *L'agente della riscossione come parte del processo tributario*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 197 ss.
- BENNATI E., *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, 521
- BENVENUTI F., *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1950, 1 ss.;
- BENVENUTI F., *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, 1959, 537 ss.
- BENVENUTI F., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986
- BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*<sup>2</sup>, Roma, 1936
- BETTI E., *Autotutela (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, 1959, 529 ss.
- BIANCA C. M., *Autotutela*, in *Enc. dir. aggiorn.*, 2000, 130 ss.
- BIN R., PITRUZZELLA G., *Diritto costituzionale*<sup>13</sup>, Torino, 2012
- BOCCHINI F., QUADRI E., *Diritto privato*<sup>3</sup>, Torino, 2008
- BOLETTO G., *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 532 ss.
- BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010
- BOLETTO G., *Pignoramento "inatteso" e tutela del contribuente*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 475 ss.
- BONGIORNO G., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Milano, 2002
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010
- BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, 2013, Torino
- CALAMANDREI P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936
- CALAMANDREI P., *La sentenza dichiarativa di fallimento come provvedimento cautelare*, in *Riv. dir. comm.*, 1936, I, 279, ss. ed ora in *Opere giuridiche*, vol. IX, 397 ss.

- CALAMANDREI P., *In tema di provvedimenti cautelari*, in *Riv. dir. proc.*, 1938, 9 ss.
- CANDIAN A., *Il sequestro conservativo penale*, Padova, 1955
- CANTUCCI M., *Sulla natura del procedimento per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici*, in *Riv. dir. proc.*, 1936, 45 ss.
- CANNIZZARO S., *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 607 ss.
- CANNIZZARO S., *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo di beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 582 ss.
- CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione d'ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 251 ss.
- CANNIZZARO S., *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 171 ss.
- CANNIZZARO S., *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi*, Roma, 2011
- CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013
- CANTILLO M., *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 441 ss.
- CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti di riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 13 ss.
- CARBONE C., TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.
- CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 45 ss.
- CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, II, Padova, 1929-1931
- CARNELUTTI F., *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936
- CARNELUTTI F., *Carattere della sentenza di fallimento*, in *Riv. dir. proc.*, 1931, 159
- CARNELUTTI F., *Natura giuridica dell'ipoteca*, in *Riv. dir. proc.*, 1939, 3
- CASSETTA E., *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 203 ss
- CASSESE S., *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, 331 ss.

- CASTORO P., *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*<sup>11</sup>, a cura di N.R. CASTORO e A.P. CASTORO, Milano, 2010, 173 ss.
- CERNIGLIARO DINI M.V., *Sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Milano, 2011, 497 ss.
- CHIOVENDA G., *Principii di diritto processuale civile*<sup>3</sup>: *le azioni, il processo di cognizione*, Napoli, 1923
- CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, vol. I, rist., Napoli, 1953
- COLAJANNI G., *L'eccesso di potere: da vizio di incompetenza a vizio della funzione amministrativa*, in *Nuova rass.*, 1986, 2610 ss.
- COMELLI A., *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 107 ss.
- CONSOLO C., *La tutela cautelare dell'erario: l'ipoteca e il sequestro fiscale*, in *Dal contenzioso al processo tributario, Studi e casi*, Milano, 1992, 709 ss.
- CONSOLO C., *Ipoteca e sequestro fiscale e processo cautelare «civilizzato»*, in *Giur. it.*, 1997, I, I, 1183 ss.
- COPPA D., *Il procedimento sanzionatorio in materia di tributi esclusi dalla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 323 ss.
- CORAGGIO G., *Autotutela, I) Diritto amministrativo*, in *Enc. giur. aggior.*, 1988, 1 ss.
- CORSO P., *Le misure cautelari*, in AA.VV., *Procedura penale*<sup>2</sup>, Torino, 2010, 392 ss.
- CRISAFULLI V., *In tema di questioni consequenziali alla pronuncia di illegittimità costituzionale di un principio generale*, in *Giur. cost.*, 1961, 1374 ss.
- CUCCHI B., *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (cd. esecuzione esattoriale)*, Padova, 1999
- DANIELE L., *Diritto dell'unione europea*<sup>4</sup>, Milano, 2010
- D'AYALA VALVA F., *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 629 ss.
- DE BENEDETTO M., *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007, 127 ss.
- DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, 162 ss.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

- DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d. lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.
- DEL FEDERICO L., *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi attuativi delle deleghe contenute nella legge 26 dicembre 1996, 662*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393 ss.
- DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, 428 ss.
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729 ss.
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010
- DEL FEDERICO L., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 215 ss.
- DEL FEDERICO L., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in AA.VV. *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro, A. Carinci, Milano, 2011, 217 ss.
- DENORA B., *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni pubbliche*, in AA.VV. *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro, A. Carinci, Milano, 2011, 243 ss.
- DENTI V., *Azione cautelare, azione esecutiva e interesse ad agire*, in *Giur. it.*, 1955, I, II, 783 ss.
- DISETTI E., *Le attribuzioni del presidente del tribunale nella concessione delle misure cautelari*, in *Corr. trib.*, 1982, 797 ss.
- DOMINICI M., *Osservazioni a margine dell'art. 86 D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, 915
- DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957
- ESPOSITO C., *Considerazioni sulla morte del solve et repete*, in *Giur. cost.*, 1961, 142 ss.
- FALCONE G., *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. Tabet, 2000, 281 ss.
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione, Natura ed efficacia dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972

- FALSITTA G., *Funzione vincolata della riscossione e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1047 ss.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*<sup>7</sup>. *Parte generale*, Padova, 2010
- FEDELE A., *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 129 ss.
- FERRAÙ G., *Applicabilità del nuovo c.p.c. alla procedure cautelari fiscali*, in *Corr. trib.*, 1994, 1753 ss.
- FERRAÙ G., *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, d.lgs. 472 del 1997*, in *Giur. trib.*, 1999, 906 ss.
- FERRAZZI R., *Sequestro nel diritto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1996, 35-44
- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001
- FRANZONI M., *Il fermo di beni mobili registrati*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 885 ss.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998
- GALETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998
- GAFFURI A.M., *Gli atti esecutivi successivi all'avviso di accertamento*, in *Giur. it.*, 2012, 970 ss.
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*<sup>2</sup>, Padova, 1994
- GAFFURI G., *Diritto tributario*<sup>7</sup>, *Parte generale e Parte speciale*, Padova, 2012
- GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir. aggior.*, 2000, 536 ss.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.
- GASPARRI P., *Eccesso di potere (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, 1965, 124 ss.
- GARRI F., *Fermo amministrativo*, in *Enc. giur.*, 1989, 1 ss.
- GHETTI G., voce *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1987, 80 ss.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965
- GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939
- GIANNINI M.S., *Istituzioni di diritto amministrativo*<sup>1</sup>, Milano, 1981
- GIANNINI M.S., *Istituzioni di diritto amministrativo*<sup>2</sup>, Milano, 1988
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*<sup>3</sup>, vol. II, Milano, 1993

- GIORGETTI M., *Presupposti e limiti dell'ipoteca legale per credito d'imposta alla luce della sua natura cautelare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 156 ss.
- GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1188 ss.
- GIROLA C., *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. pubbl.*, I, 439 ss.
- GLENDI C., *Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 154 ss.
- GLENDI C., *Sequestro conservativo «pro-fisco»*, in *Corr. trib.*, 1999, 959 ss.
- GLENDI C., *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3232
- GLENDI C., *Il giudice amministrativo non può giudicare sul fermo di beni mobili registrati*, in *Corr. Trib.*, 2005, 3175 ss.
- GLENDI C., *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. trib.*, 2010, 1337 ss.
- GRAGNOLI E., *Sequestro amministrativo*, Padova, 1990
- GRANELLI A.E., *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 897 ss.
- GRIZIOTTI B., *Per la riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1951, I, 203 ss.
- GUIDARA A., *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 847 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010
- INGRAO G., *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, 76 ss.
- INGRAO G., *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. trib.*, 2006, II, 2165 ss.
- INGRAO G., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 778 ss.
- INGRAO G., *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 2701 ss.
- INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000
- LA ROSA S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1189 ss.

- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.
- LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1942
- LANCELOTTI F., *Osservazioni critiche intorno all'autonomia processuale della tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1939, 232 ss.
- LIEBMAN E.T., *Unità del procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1954, I, 248 ss.
- LIEBMAN E.T., *Manuale di diritto processuale civile*<sup>6</sup>. *Principi*, a cura di V. Cole-santi, E. Merlin, Edoardo F. Ricci, Milano, 2002
- LIGUGNAGA G., *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004
- LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 328 ss.
- MAFFEZZONI F., *Motivi e limiti di efficacia della abolizione del «solve et repete»*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 641 ss.
- MAGLIONE T., PETRILLO G., *La riscossione delle prestazioni imposte*, Napoli, 2011
- MAGNANI C., *Incostituzionalità del solve et repete*, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II, 153 ss.
- MAMOLI A., *Le misure cautelari di cui alla legge n. 4 del 1929 in rapporto alla riforma de processo civile e del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1994, 1376 ss.
- MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*<sup>10</sup>, I. *Editio minor*, aggiornamento a cura di Carratta, Torino, 2012
- MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*<sup>10</sup>, III. *Editio minor*, aggiornamento a cura di Carratta, Torino, 2012
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente. Nelle imposte dirette e nell'iva*, Milano, 1993
- MARCHESELLI A., *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm. aggior.*, 2009, 28 ss.
- MARINI G., *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 531 ss.
- MARONGIU G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988
- MATTARELLA B.G., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. pubbl.*, Milano, 2006, 1993 ss.
- MELIS G. e PERSIANI A., *Riscossione coattiva e Convenzione dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. trib.*, 2011, 901 ss.

- MENTI F., *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 773 ss.
- MERLIN E., *I limiti temporali di efficacia, la revoca e la modifica*, in AA.VV., *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004
- MESSINA S.M., *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997
- MESSINA S.M., *Art. 22 Ipoteca e sequestro conservativo*, in AA.VV. *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 657 ss.
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006
- MESSINA S.M., *L'iscrizione d'ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 147 ss.
- MESSINA S.M., *I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro-fisco*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 551 ss.
- MICELI R., *Sulla natura del procedimento di iscrizione di ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 393 ss.
- MICHELI G.A., «*Solve et repete*» e prova «*prima facie*», in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1941, 55 ss.
- MICHELI G.A., *Ancora sul «solve et repete» e prova «prima facie»*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1950, II, 39 ss.
- MICHELI G.A., *Presupposti costituzionali del «solve et repete»?* , in *Studi Parmensi*, Milano, 1951, 231 ss.
- MICHELI G.A., *In tema di costituzionalità del solve et repete*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1960, II, 169 ss.
- MICHELI G.A., *Considerazioni sulla incostituzionalità del «solve et repete»*, in *Giur. cost.*, 1961, 1183 ss.
- MOLINARI C.A., *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, 589 ss.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Ospedaletto (PI), 2012
- MONTESANO L., *Solve et repete tributario e accertamento dell'incostituzionalità derivata*, in *Giur. cost.*, 1961, 1193 ss.
- MONTE L., *Fermo amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1991, 302 ss.

- MORETTI G.C., *Profili del procedimento sanzionatorio in materia finanziaria*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 190 ss.
- MORTARA L., *Commentario del Codice e delle Leggi di procedura Civile<sup>4</sup>*, Vol. I, *Teoria e sistema della giurisdizione civile*, Milano, 1923
- MULEO S., *La tutela cautelare*, in AA.VV. *Il processo tributario*, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauero, 829 ss.
- MULEO S., *Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell'Erario*, in *Corr. trib.*, 2009, 591 ss.
- MUSCARÀ S., *Autotutela*, I) *Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, 1 ss.
- NANULA G., *Le violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1968
- NAPOLITANO L., *Illegittimità costituzionale del solve et repete*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1961, II, 212 ss.
- NATALE T., *Il procedimento per l'ipoteca legale*, in *Riv. dir. e proc. pen.*, 1955, 254 ss.
- NOUVION C., *L'«ipoteca esattoriale» tra interventi legislativi e nomofilattici. Nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fiscis anche in sede fallimentare*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 819 ss.
- PARLATO A., *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1355 ss.
- PARLATO M.C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass. trib.*, 2006, 1174 ss.
- PERFETTI L.R., *Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, come norma derogatoria o diritto potestativo civilistico*, in *Foro amm.*, CDS, 2002, 1350 ss.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 563 ss.
- PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. pubbl.*, Milano, 2006, 2003 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 45 ss.
- PIANTAVIGNA P., *L'attuazione delle garanzie procedurali nella fase di riscossione delle imposte*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, II, 43 ss.
- PIRAS A., *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, 1964, 65 ss.
- PISTOLESI F., *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2001, 726 ss.
- PISTOLESI F., *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 2686 ss.

- PISTOLESI F., *Ipoteca e sequestro conservativo*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, a cura di T. Baglione, M. Miccinesi, S. Menchini, Milano, 2004, 500 ss.
- PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia* in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 91.
- PORCARO G., *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. Trib.*, 2004, 2069 ss.
- POTOTSCHNIG P., *L'esecuzione dei sequestri*, in AA.VV., *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004
- POTOTSCHNIG P., *Il sequestro conservativo*, in AA.VV., *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004
- PROTO PISANI A., *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937
- PUOTI G., CUCCHI B., SIMONELLI F., *La nuova riscossione tributaria*, Padova, 2012
- RAGAZZO M., *L'autotutela amministrativa. Principi operativi e ambiti applicativi*, Milano, 2006
- RASTELLO L., *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959
- RASTELLO L., *Pena pecuniaria (dir. trib.)*, in *Novissimo digesto italiano*, 1965, 856 ss.
- RAU A., *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 997 ss.
- ROFFI R., *Osservazioni sul c.d. fermo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1973, IV, 132 ss.
- ROSA R., PALOMBINI P., LUPI R., *L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 514 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008
- RUSSO P., FRANSONI G., *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Fisco*, 2004, I, 1994
- SACCHI MORSIANI G., *Esecuzione amministrativa*, in *Enc. giur.*, 1989, 1 ss.
- SALETTI A., *L'ambito di applicazione della disciplina cautelare uniforme*, in AA.VV., *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004
- SAMORÌ G., *Ammissibilità del sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 134 ss.

- SAITTA F., *Il potere cautelare nella pubblica amministrazione. Tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Torino, 2003
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*<sup>15</sup>, II, Napoli, 1989
- SANDULLI A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998
- SANTILLI D., *Autotutela tributaria*, in *Dig. disc. priv. sez. comm. aggior.*, 2003, 83 ss.
- SATTA S., *Interesse ad agire e legittimazione*, in *Foro it.*, 1954, IV, 169
- SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1959, IV, 1
- SCHIAVOLIN R., *Quale tutela per i soggetti passivi ?*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 127 ss.
- SEPE O., *Spese dello Stato e degli enti pubblici*, *Enc. dir.*, XLIII, 1990, 385 ss.
- SPINELLI G., *Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*, Padova, 1933
- SPINELLI G., *Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*, Padova, 1933
- SPINELLI G., *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, la legge 7 gennaio 1929, n. 4, commento teorico-pratico articolo per articolo*<sup>3</sup>, Milano, 1954
- STESURI A., *La difesa del contribuente contro le cautele patrimoniali fiscali*, in *Corr. trib.*, 1999, 335 ss.
- STEVANATO D., *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir. aggior.*, 1999, 295 ss.
- STEVANATO D., *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento «spontaneo»*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 1143 ss.
- TARZIA G., *La tutela cautelare, Introduzione*, in AA.VV., *Il processo cautelare. Seconda edizione*, a cura di G. Tarzia, Padova, 2004
- TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980
- TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Parte generale, Quarta edizione rielaborata e aggiornata*, Torino, 1994
- TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. trib.*, 2006, 1173 ss.
- TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, XII, Torino, 2007

- TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. Trib.*, 2008, 870 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale, Undicesima edizione*, Torino, 2011
- TESAURO F., *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, 965 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*<sup>2</sup>, Torino, 2013
- TINELLI G., *Iscrizione d'ipoteca fiscale, fondo patrimoniale e tutela del contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 991 ss.
- TINELLI G., *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 3 ss.
- TOMA G.D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012
- TORRENTE A., *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 343 ss.
- TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1328 ss.
- TOSI L., *Art. 16-17, Procedimento di irrogazione delle sanzioni - Irrogazione immediata*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 498 ss.
- TREVES G., *Exit solve et repete*, in *Giur. cost.*, 1961, 139 ss.
- TRIMELONI M., *Soprattassa: nebulosa tributaria oppure sanzione ?*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 67 ss.
- TRIVELLIN M., *Art. 23, Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 725 ss.
- TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003
- TURCHI A., *Forme di sospensione dell'accertamento esecutivo*, in *Giur. it.*, 2012, 976 ss.
- VANZ G., *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli agenti della riscossione*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011, 573 ss.
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001
- VILLATA R., voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1996, 574 ss.

VIRGA P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1982

VIRGA P., *Sequestro (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, 1990, 161 ss.

ZAMPETTI M.S., *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (art. 26 della L. 26 gennaio 1929, n. 4)*, in *Rass. trib.*, 1997, 504 ss.

ZANOBINI G., *La sistemazione delle sanzioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, I, 500 ss.