



Le misure cautelari previste dall'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997:

- **l'iscrizione di ipoteca**
- **l'esecuzione, mediante ufficiale giudiziario, del sequestro conservativo.**

<< In vigore dal 01/01/2016

Modificato dal Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 156 Articolo 10 >>

1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. A tal fine l'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui agli [articoli 32, primo comma, numero 7\), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e successive modificazioni, e [51, secondo comma, numero 7\), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), e successive modificazioni.

2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, il termine è triplicato. La commissione decide con sentenza.

4. Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il presidente provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la commissione, con ordinanza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.

5.(ABROGATO)

6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, la garanzia di cui all'[articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546](#). In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

7. I provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi del comma 1 perdono efficacia:

a) se non sono eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione;

b) se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso, il presidente della commissione **su istanza di parte e sentito** l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;

c) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso gli atti di cui alla lettera b). La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.

Il fine della funzione dell'istituto dell'iscrizione ipotecaria è quello di costituire una prelazione, attribuendo al soggetto creditore il diritto esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione al fine di soddisfare la pretesa tributaria.

Può avere ad oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni indicati dall'articolo 2810 del Codice civile.

Il sequestro conservativo ha come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi, facendo venire meno la garanzia che gli stessi costituiscono per il creditore, ed adempie alla funzione preventiva di rendere non opponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore.

Non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.

Non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili.

Infatti, ai sensi dell'articolo 671 del Codice di procedura civile, possono essere oggetto di sequestro i beni mobili compresi i crediti, i depositi bancari, le quote sociali, le azioni, le obbligazioni, i titoli, i beni mobili registrati, i beni immobili, somme o cose dovute al debitore, nei limiti ammessi per il pignoramento e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

Le citate misure cautelari possono essere chieste congiuntamente, nel caso in cui l'adozione di uno solo dei due strumenti non sia sufficiente a garantire la pretesa tributaria, secondo valutazione da effettuarsi a cura dell'Ente creditore.

In base al disposto dei commi 5 e 6 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 e modifiche seguenti, gli Uffici risultano ormai pacificamente legittimati a richiedere:

l'iscrizione d'ipoteca sui beni del trasgressore e sui beni dei soggetti obbligati in solido o l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei rispettivi beni, compresa l'azienda a garanzia di tutti gli importi dovuti e cioè imposta evasa, relativi interessi e sanzioni, pretesi sulla base di un atto formale, che può consistere in un atto di contestazione, in un provvedimento di irrogazione sanzioni, in un avviso di accertamento ed anche in un processo verbale di constatazione, .

A tal proposito si ricorda che già con l'articolo 26 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, poi abrogato dall'art. 29 del D.Lgs. n. 472/1997, il processo verbale di constatazione costituiva titolo in base al quale era possibile avanzare la richiesta di misure cautelari, oltre che con l'atto di contestazione e al provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Se innovazione non v'è stata dal punto di vista oggettivo, sicuramente, come già anticipato, sotto il profilo soggettivo i nuovi principi introdotti in materia sanzionatoria dal D. Lgs. n. 472/1997 hanno indubbiamente ampliato il numero dei soggetti nei cui confronti possono essere richieste le misure cautelari, infatti agli enti impositori era ed è data la competenza a chiedere tali misure, quando gli stessi avevano ed hanno fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, rimettendo i relativi poteri al giudice tributario della sua giurisdizione o in mancanza, secondo la previgente normativa, al tribunale civile competente in ragione della sede dell'ufficio o ente che ne domandava l'adozione.

L'innovazione soggettiva ha avuto riguardo :

il principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso la violazione (art. 2, comma 2),
le nuove previsioni del concorso di persone (art. 9),
dell'autore mediato (art. 10),
dei responsabili solidali (art. 11, comma 1),
le particolari fattispecie del cessionario d'azienda (art. 14) e della società o ente risultante dalla trasformazione, fusione e scissione (art. 15).

Nel concetto di credito, già l'Amministrazione delle finanze con la circolare interpretativa numero 66 del 2001 aveva ritenuto che nel valutare l'opportunità della richiesta di misure cautelari, dovesse farsi riferimento alla pretesa erariale nel suo complesso .

Il Legislatore con l'art. 27, commi 5,6,7 del DL 185/2008 e successive modificazioni ha incluso espressamente fra i titoli legittimanti la richiesta delle misure de qua i tributi e gli interessi relativi vantati in base ai processi verbali di constatazione, ed in caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica da parte dell'Ufficio le sanzioni, imposte ed interessi relativi maturati in base al provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi

Analizzando la normativa vigente, vale la pena di notare che essa non indica un limite finanziario, per cui in astratto le misure cautelari potrebbero potenzialmente essere richieste per crediti di qualsiasi ammontare.

Evidenti motivi di opportunità, tuttavia, hanno sempre indotto correttamente l'Amministrazione finanziaria a fissare dei parametri selettivi in materia.

Come è noto, sulla base di quanto disposto dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 89332 del 29 settembre 1986, i nuclei di verifica degli uffici erano tenuti fino al 31 marzo 1998 a formulare proposte di adozione di misure cautelari alle sopresse Intendenze di finanza e, successivamente, alle Direzioni Regionali delle Entrate, ogni qual volta la pena pecuniaria minima applicabile, risultante dal processo verbale di constatazione, superasse l'importo

- di lire 60 milioni per le persone fisiche, ditte individuali, società di persone, s.r.l. e cooperative;
- quello di lire 100 milioni per le società per azioni e in accomandita per azioni.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare precedentemente citata e con la circolare numero 4 del 15 febbraio 2010 ha espresso le nuove istruzioni operative in tal senso, prevedendo che, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge, i nuclei verificatori hanno l'obbligo di segnalare agli uffici competenti l'opportunità di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, allorché nel processo verbale di constatazione siano evidenziati rilievi che comportino un recupero:

- di maggiore imposta superiore a € 120.000;
- di ritenute non operate superiore a € 60.000;
- di importo superiore a € 60.000 per la sanzioneminima se l'autore della violazione (persona fisica) non coincide con il contribuente.

In ogni caso, è reso possibile comunque valutare l'opportunità di richiedere le misure cautelari in argomento *allorché la condotta del contribuente riveli situazioni di particolare pericolosità per la riscossione del credito tributario.*

Ma vediamo quali sono i presupposti giuridici formali, sostanziali, essenziali e necessari delle misure cautelari ivi previste.

Come già accennato, da un punto di vista prettamente formale in base al primo comma, l'Ufficio può chiedere l'istanza per l'adozione di tali misure in base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione delle sanzioni e al processo verbale di constatazione solo dopo la loro avvenuta relativa notifica.

E' noto che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni e di riscossione, come i processi verbali di constatazione che l'amministrazione dirige ai contribuenti, sono atti tipicamente ricettivi: e cioè atti che assumono giuridica esistenza non già nel momento in cui vengono formati e completati in tutti i suoi elementi ad opera dell'Ente, bensì che assumono giuridica esistenza nel momento in cui essi vengono notificati al contribuente, quindi quando vengono portati a conoscenza del diretto destinatario seguendo determinati procedimenti formali previsti dalla Legge e dai Soggetti incaricati ivi indicati. Come ben noto *la notifica, quindi, ha il carattere di necessità, dato che la formazione del documento non esaurisce la dichiarazione dell'Ufficio ma costituisce solo la prima parte del suo modo di essere* (C.T.C. 28/5/1989 n.1585).

In linea generale la nozione di notificazione è riferibile ad ogni attività di trasmissione di notizie o di atti ad uno o più soggetti determinati per il tramite di altri soggetti all'uopo abilitati. Da ciò discenderebbe che per distinguere la notificazione in senso proprio dalla comunicazione non è sufficiente il mero riferimento alle espressioni impiegate dal Legislatore, ma ci si deve riferire alla ricorrenza o meno dell'intermediazione di altri soggetti (Blendi cfr. "le notificazioni").

Sotto il profilo strettamente tributario si è soliti proporre la seguente definizione: con il termine notificazione ci si riferirebbe all'attività di consegna materiale di un atto al destinatario, al fine di permettere allo stesso di prenderne conoscenza distinguendola così dalla semplice comunicazione quale invece mera attività di trasmissione di una notizia e non di un atto, al fine di informare il destinatario dell'esistenza di un atto o di un fatto (Vinci-Gagliardi cfr. "le notificazioni").

La disposizione di riferimento nel diritto tributario è prevista dall'articolo 60 del DPR 600/1973 la quale detta che la notificazione degli atti e degli avvisi che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dal codice di procedura civile anche ai sensi dell'articolo 149 ovvero a mezzo raccomandata del servizio postale.

Se questo procedimento giuridico non comporta problemi interpretativi circa la legittimità della richiesta delle misure cautelari con riferimento alla rituale e normale consegna degli atti di accertamento, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, sicuramente qualche dubbio potrebbe portarlo con riferimento ai processi verbali di constatazione, considerata la prassi utilizzata dai verificatori di rilasciare copia al destinatario a fine procedimento previa sottoscrizione tra le parti.

E cioè si pone il problema se sia valida e legittima la irrituale notifica del processo verbale di constatazione alla parte nei modi consuetudinari ai fini dell'applicabilità del disposto di cui al primo comma dell'articolo 22.

Secondo giurisprudenza di merito *il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza costituisce un valido atto, presupposto per la richiesta di applicazione di misure cautelari, anche in mancanza di rituale notifica* (CTP Bari n.72 - 18/5/2006).

I presupposti giuridici sostanziali, essenziali e necessari di ogni misura cautelare sono il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*, in conformità ai principi di carattere generale in materia: ossia, l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, e il fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito.

E' opinione concorde in giurisprudenza ed in dottrina che i due requisiti devono concorrere perché possa essere richiesto il provvedimento cautelare.

Nella ipotesi in cui si agisca sulla base di un provvedimento impositivo, il titolo per richiedere le misure cautelari è rappresentato dallo stesso atto formale; conseguentemente, l'Ufficio, nella richiesta di adozione delle misure in argomento, potrebbe fare un mero rinvio al predetto titolo.

Tuttavia, è fondamentale la puntuale ed esauriente motivazione della richiesta.

Nel caso in cui si proceda sulla base del processo verbale di constatazione, l'Ufficio, oltre ad indicare il titolo in forza del quale richiede l'adozione delle misure cautelari, deve analiticamente

evidenziare anche le ragioni che stanno a fondamento della pretesa ed ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale di fatti comprovanti la violazione. Peraltro, qualora le misure vengano richieste sulla base di un processo verbale di constatazione, esse, perdono efficacia ai sensi dell'articolo 22, comma 7, "*se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione*" e lo stesso accade, ai sensi dell'articolo 16, comma 7, laddove alle memorie difensive non faccia seguito entro il medesimo termine il provvedimento di irrogazione della sanzione.

Individuare la sussistenza del *periculum in mora* può essere più complesso.

Nella giurisprudenza amministrativa si fa riferimento alle gravi ragioni ed al concetto di danno grave ed irreparabile.

Rispetto al primo requisito, si tratta di apprezzamento essenzialmente soggettivo; nel caso della valutazione dei danni gravi ed irreparabili, invece, il parametro della discrezionalità, che viene ad essere utilizzato per indicarne la gravità, deve essere integrato dal parametro contenente norme e principi di diritto relativi all'ammissibilità dell'azione cautelare, in ordine ad un accertamento riguardante la reversibilità o meno della posizione vantata.

Per quel che direttamente concerne tale requisito nella prassi tributaria, esso va ritenuto sussistente allorché vi sia una notevole sproporzione fra la consistenza patrimoniale del contribuente o autore della violazione e l'entità del credito da tutelare, tenuto anche conto di ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il patrimonio.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza prevalenti (C.T.P. Pesaro, sez. I, n. 51 del 28.01 – 8.02.2005; C.T.P. Cagliari, sez. I, n. 248 del 12.06 2001; C.T.P. Salerno, sez. XIX, n. 31 del 19.06.1999), si rinviene nelle ipotesi di sproporzione fra l'esiguità del patrimonio del contribuente e l'entità del credito dell'Amministrazione Finanziaria.

Giurisprudenza più recente (C.T.P. Roma, sez. II, n. 349/2006 e C.T.P. Roma, sez. VI, n. 470/2006), ritiene che, oltre all'elemento statico della sproporzione tra la pretesa fiscale ed il patrimonio del contribuente, per la sussistenza del *periculum* occorra anche l'ulteriore elemento, dinamico, del comportamento dello stesso contribuente.

Il concetto di *periculum in mora* richiama, infatti, una pluralità di elementi, anche di carattere indiziario, ma convergenti nell'indurre a ritenere reale, da parte degli Uffici, il rischio di comportamenti del contribuente mediante i quali i beni disponibili vengono sottratti ad eventuali azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione in caso d'inadempimento.

In via generale il pericolo per la riscossione, che deve essere attuale e non solo potenziale, può essere desunto sia da dati oggettivi come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quale la condotta del debitore.

Il comportamento del debitore va valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione.

Pertanto, l'Ufficio deve attivarsi per l'adozione delle misure cautelari tutte le volte in cui ritenga probabile che in futuro il debitore contribuente o trasgressore possa dissolvere i propri beni.

Circostanze sintomatiche del fondato pericolo di perdere la garanzia del credito tributario possono essere individuate, ad esempio, nella consistenza di un patrimonio dell'impresa, risultante dagli ultimi bilanci, non capiente rispetto alla pretesa erariale o dal fatto che sia cessata l'attività d'impresa facendo venir meno la principale garanzia.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara, Sezione I, con la Sentenza del 13/02/2008 n. 11, ha così statuito in sintesi:

"L'istanza di autorizzazione ad iscrivere ipoteca legale sugli immobili del contribuente, di cui all'articolo 22 del D.Lgs. 472/97, deve essere assistita da entrambi i requisiti del "periculum in mora" e del "fumus boni iuris".

Il fumus può ritenersi sufficientemente acclarato tramite la produzione del P.V.C. e quindi sulla scorta degli elementi ivi desumibili, soprattutto quanto ai seri indizi di fondatezza della pretesa contributiva dedotti nel verbale di accertamento non si contrappongono, per mancata deduzione del contribuente, elementi che possano inficiarne o attenuarne la rilevanza.

Quanto al periculum in mora, il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito deve essere ricollegato all'esistenza di una condotta soggettiva del contribuente, processuale ed extra processuale, che renda verosimile l'eventualità' di un depauperamento del patrimonio o l'intento di occultarlo. Deve trattarsi, inoltre, di una condotta soggettiva manifestata nel senso che si siano in concreto riscontrati elementi che possano far ritenere che il contribuente è o sarà incline a comportamenti diretti a sottrarre il proprio patrimonio alla garanzia dei propri creditori.

Non è sufficiente l'esistenza di una situazione patrimoniale critica per ritenere verosimile il rischio di siffatti comportamenti”.

Ciò detto vale per quanto concerne l'aspetto del diritto sostanziale relativo alle misure cautelari, ma lo stesso articolo si occupa e racchiude in se anche i relativi termini procedurali fissati dai commi 2 e 3 . Esso infatti disegna un proprio sistema autonomo sia rispetto alle norme processuali ordinarie del codice di procedura civile , sia rispetto alle norme processuali tributarie previste dal D.Lgs. n. 546/1992: sicché sono operative le relative prescrizioni, salvo lacune normative da colmare

Si ritiene che al procedimento cautelare previsto dall'art. 22 del D.Lgs. 472/1997, nel silenzio della Legge, debbano applicarsi, per quanto compatibili, le norme processuali relative alla proposizione del ricorso.

Queste, in relazione alla proposizione del ricorso, prevedono con l'art. 16, III comma del D.Lgs. 546/92, - richiamato dall'art. 20. primo comma, stesso D.Lgs.- che il ricorso può essere proposto con notificazione dello stesso fatta anche direttamente a mezzo dell'ufficio postale mediante spedizione dell'atto.

Sebbene, l'art. 22 del D.Lgs. 472/97 non specifichi se l'istanza, indirizzata al Presidente della Commissione Tributaria, vada depositata nella Segreteria della stessa prima o dopo la notificazione alle controparti, l'interpretazione sistematico letterale della norma non può che condurre per la conclusione della normale procedura prevista in termini di proposizione del ricorso tributario secondo cui anche le istanze de qua vanno notificate alle parti interessate secondo il procedimento di rito ordinario previsto .

Nel pieno rispetto del principio costituzionale del diritto alla difesa, è fatta salva la facoltà per la parte passiva di depositare memorie difensive e documenti difensivi entro i successivi termini perentori di giorni venti dall'avvenuta notificazione.

Inoltre in caso di urgenza eccezionale o di pericolo nel ritardo, per il credito erariale vantato, ai sensi del comma 4, è stata prevista la possibilità da parte del Presidente di dar luogo a procedere con Decreto secondo l'istanza ricevuta con possibilità per la parte resistente di produrre reclamo al Collegio entro trenta giorni, naturalmente dalla comunicazione, anche se non espressamente citata dalla norma.

La notifica da parte dell'Ufficio alle parti interessate dell'istanza al Presidente della Commissione provinciale tributaria ex articolo 22 D.lgs 472/97, è elemento essenziale necessario e sufficiente per la relativa procedibilità.

Addirittura come statuito dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna Sez. I, - con interpretazione comunque restrittiva della norma , facendo prevalere il dato meramente formale sul dato sostanziale -, con la Sentenza n. 239 del 10/01/2007 è stata ritenuta “ *improcedibile l'istanza qualora non provata* ”, - e quindi ancorché notificata -, “ *in sede di presentazione l'avvenuta notifica alla controparte*”, non “*rilevata la circostanza che la prova dell'avvenuta notificazione*” era già stata esibita in sede di reclamo al Collegio contro il Decreto presidenziale,

“atteso che la predetta non può essere deliberata nel merito per la prima volta in sede di reclamo, in quanto il relativo provvedimento non ha carattere autonomo, ma è correlato all’istanza originaria definita con Decreto presidenziale, a prescindere della fondatezza o meno del reclamo”. Quindi così come è essenziale la notifica alla parte resistente per espressa previsione legislativa, così anche per orientamento giurisprudenziale è essenziale provare al Presidente della Commissione Tributaria l’avvenuta notifica, in sede di richiesta, lasciandosi intendere quindi l’obbligo per l’Ufficio della preventiva notifica dell’istanza alla parte interessata ed il successivo deposito presso la Segreteria della Commissione tributaria secondo il rito del codice processuale tributario .

E sempre al diritto processuale tributario ed alle relative Leggi di imposta bisogna far riferimento per la corretta individuazione del Giudice adito cui proporre l’istanza .

Ai sensi del comma 3 decorso il termine di cui al secondo comma dell’articolo 22, il Presidente fissa con decreto l’istanza di trattazione dell’istanza dandone comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

La commissione tributaria provinciale decide con Sentenza, provvedimento nella fattispecie concreta con carattere ordinatorio assimilabile a quello di cui all’articolo 669 sexies e seguenti del codice di procedura civile in assonanza con l’articolo 669 novies del codice di procedura civile.

In tal modo infatti dispone la Commissione Tributaria Regionale per la Toscana Sez. XXV con *Sentenza n. 20 del 23/02/2001*, statuendo circa l’inappellabilità di tale provvedimento emesso dal Giudice di primo grado: *“ La Sentenza con la quale la Commissione Tributaria Provinciale ordina l’iscrizione ipotecaria sui beni di un contribuente non è appellabile avanti la Commissione Tributaria Regionale in quanto funzionalmente incompetente. Detto provvedimento, seppure denominato sentenza, è privo della stabilità del giudicato in quanto destinato a perdere efficacia a seguito della sentenza anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda di merito. A supporto della congruità di tale pronuncia si evidenzia la prima parte del comma settimo del citato articolo ove stabilisce la perdita di efficacia delle misure cautelari se nei centoventi giorni successivi dell’adozione non interviene notifica di provvedimento di irrogazione delle sanzioni o di contestazione.*

E’ chiaramente implicito nella norma il riferimento al processo verbale di constatazione in quanto l’atto di contestazione e di irrogazione delle sanzioni atti susseguenti all’atto prodromico di constatazione verbale.

Negli altri casi tali provvedimenti perdono di efficacia a seguito di Sentenza anche non passata in giudicato che accolga il ricorso o la domanda, il che significa che l’istanza cautelare abbia trovato precedente accoglimento sulla base di processo verbale di constatazione cui è seguito atto di accertamento o provvedimento di irrogazione di sanzioni poi impugnato oppure che la misura cautelare sia stata chiesta comunque in forza di atto di contestazione o provvedimento di irrogazione della sanzione impugnati .

La norma nella prima parte mal formulata in quanto induce a supporre che i provvedimenti cautelari debbano sempre precedere l’atto di contestazione o l’atto di irrogazione delle sanzioni, mentre apprendiamo col prosieguo della norma che non è così , poiché tali provvedimenti innescano nella normalità la procedura e quindi non possono essere che essi a precedere quelli cautelari.

In conclusione è d’uopo porre l’attenzione sulla circostanza che la perdita di efficacia della misura cautelare a seguito di quanto disposto nel punto b) del comma settimo non opera mai d’ufficio in quanto occorre che la parte interessata sia parte attiva nel procedimento :

infatti il Presidente della Commissione tributaria può disporre la cancellazione della misura cautelare , l’ ipoteca , su istanza di parte e sentito l’Ufficio o l’Ente richiedente. Mentre nella fattispecie relativa alla perdita di efficacia della misura cautelare a seguito di sentenza di

accoglimento del ricorso di merito o di accoglimento della domanda , la Sentenza medesima ne costituisce il titolo per la cancellazione dell'ipoteca.

Raffaele Adriano Tosto.

Riferimenti:

Corte Cassazione Sentenza 12 giugno 1998, n. 5872;
Min. Fin. Circolare interpretativa, numero 66 del 2001;
Min. Fin. Circolare ministeriale n. 89332 del 29 settembre 1986;
Agenzia Entrate Circolare numero 4 del 15 Febbraio 2010;
C.T.C. 28/5/1989 Sentenza n.1585;
C.T.P. Bari 18/5/2006 Sentenza n.72;
C.T.P. di Pesaro, sez. I, Sentenza n. 51 del 28.01.2005;
C.T.P. di Cagliari, sez. I, Sentenza n. 248 del 12.06 2001;
C.T.P. di Salerno, sez. XIX, Sentenza n. 31 del 19.06.1999;
C.T.P. di Roma, sez. II, Sentenza n. 349/2006;
C.T.P. di Roma, sez. VI, Sentenza n. 470/2006;
C.T.P. di Ferrara, sez. I, Sentenza n. 11 del 13/02/2008;
C.T.P. di Bologna, sez. I, Sentenza n. 239 del 10/01/2007;
C.T.R. Toscana sez. XXV, Sentenza n. 20 del 23/02/2009;