

## **Le misure cautelari fiscali ex art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997.**

### **Sommario:**

Considerazioni introduttive.

Generalità sulle misure cautelari.

Presupposti per l'adozione delle misure cautelari.

Giurisprudenza di merito.

Conclusioni.

### **Riferimenti:**

Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, art. 22;

Decreto Legge 29 novembre 2008 n. 185, art. 27, commi 5, 6 e 7;

Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78, art. 15;

Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

Sentenza Cassazione, sez. trib., n. 24527 del 26 novembre 2007;

Sentenza Cassazione, sez. III, n. 6460 del 17 luglio 1996;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 333 del 9 ottobre 2012;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 321 del 9 ottobre 2012;

Sentenza Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, sez. I, n. 715 del 12 dicembre 2011;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Liguria Savona, sez. I, n.71 del 10 maggio 2011;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 58 del 10 febbraio 2011;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. III, n. 86 del 3 agosto 2010;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, n. 326 del 21 giugno 2010;

Sentenza Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari, sez. XXII, n. 209 del 18 maggio 2010;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Liguria Genova, sez. III, n. 28 del 28 gennaio 2010;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano, sez. I, n. 521 del 1° ottobre 2009;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. IX, n. 70 del 12 agosto 2009;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Calabria Cosenza, sez. I, n. 431 del 5 novembre 2007;

Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, n. 456 del 28 settembre 2007

## **Considerazioni introduttive.**

Nel nostro ordinamento processuale tributario, quando non si è ancora formato un titolo esecutivo, l'unica disciplina generale, concernente le **misure cautelari in favore della pubblica amministrazione**, è quella contenuta nell'**art. 22 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472** che, a tutela del credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente, ha previsto un particolare procedimento per la concessione, in favore della stessa Amministrazione Finanziaria, dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

L'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997 è stato in seguito oggetto di interessanti modifiche normative che ne hanno radicalmente cambiato il volto. Infatti, il Legislatore è intervenuto, in un primo momento, con i commi 5, 6 e 7 dell'art. 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e, successivamente, con i commi da 8-bis a 8-quater dell'art. 15 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

Il presente articolo ha la finalità di analizzare l'istituto delle misure cautelari a favore dell'ente impositore disciplinate - come già detto - dagli artt. 22 del D. Lgs. n. 472/1997 e 27 del D.L. n. 185/2008, con particolare riferimento ai presupposti richiesti per l'adozione delle suddette misure cautelari e alla giurisprudenza formatasi sull'argomento in questione che, sempre più, pone limiti stringenti alla concessione delle misure cautelari "pro Fisco".

## **Generalità sulle misure cautelari.**

L'**art. 22 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 472**, come integrato dai **commi 5, 6 e 7 dell'art. 27 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185** e da quanto previsto dall'**art. 15, commi da 8-bis a 8-quater, del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78** disciplina espressamente la materia delle **misure cautelari fiscali**.

Ai sensi del combinato disposto del comma 5 dell'art. 27 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185 e dell'articolo 22 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, l'ente impositore può chiedere, con apposita istanza indirizzata al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale competente, l'iscrizione di ipoteca sui beni del debitore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei beni stessi, per ottenere garanzie dei crediti riguardanti le imposte e i relativi interessi connessi a processi verbali di constatazione.

**Le misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria costituiscono, quindi, una forma di garanzia del credito tributario che l'ente impositore può richiedere in presenza di determinate circostanze e che vengono concesse al termine di un sommario procedimento giurisdizionale.**

A tale proposito, giova operare una distinzione netta sulla natura e sulle caratteristiche specifiche fra misure cautelari in favore del contribuente e misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria:

- le prime sono dirette a paralizzare un atto del fisco (la cartella esattoriale, il ruolo, l'avviso di accertamento);
- le seconde - come si vedrà di seguito - sono volte a costituire garanzie reali a tutela dei crediti dell'Amministrazione finanziaria.

Le misure cautelari che possono essere richieste dall'Amministrazione Finanziaria sono, in base all'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, l'**ipoteca** e il **sequestro conservativo**.

In particolare:

- **l'iscrizione di ipoteca** ha il fine di costituire una prelazione, attribuendo all'Amministrazione Finanziaria 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; ciò al fine di garantire la pretesa tributaria. Sono ipotecabili: i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'art. 2810 c.c.;
- **il sequestro conservativo** ha il fine di evitare che i beni del contribuente accertato vengano dispersi facendo venir meno la garanzia per il Fisco. In sostanza consiste nel blocco dei beni del debitore, il quale non può più liberamente disporne, pena l'applicazione di sanzioni penali. In ordine al tipo di beni sequestrabili non sussistono limitazioni; infatti, ai sensi dell'art. 671 c.p.c., possono essere oggetto di sequestro: i beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni, obbligazioni, titoli, eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

Le due misure cautelari possono essere chieste congiuntamente, nel caso in cui l'adozione di uno solo dei due strumenti non fosse sufficiente a garantire la pretesa tributaria, secondo una valutazione da effettuarsi a cura dell'Ufficio tributario richiedente.

Come previsto dall'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, tali misure possono essere richieste in presenza del fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, rimettendo i relativi poteri al giudice tributario.

Più specificamente, le misure cautelari:

- a norma dell' art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, possono essere richieste in presenza di un atto di contestazione, di un provvedimento di irrogazione della sanzione o di un processo verbale di constatazione e, comunque, dopo la loro notifica al contribuente
- a norma dell'art. 27, commi 5, 6 e 7 del D.L. n. 185/2008, possono essere richieste anche a tutela di crediti risultanti da atti di accertamento in genere, laddove vi sia pericolo per la loro riscossione.

Per quanto riguarda la **procedura per l'adozione delle misure cautelari** in esame, va sottolineato che, con l'introduzione dell'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, onde evitare un utilizzo arbitrario della tutela cautelare, il Legislatore ha previsto l'intervento deliberativo della Commissione Tributaria.

In particolare, l'art. 22 del suddetto decreto legislativo prevede **due distinte procedure** da seguire: **una "ordinaria" e l'altra a carattere "straordinario" o d'urgenza.**

In base alla **prima procedura – quella "ordinaria"** - (art. 22, comma 1, D. Lgs. 472/1997), la misura cautelare deve essere chiesta al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio finanziario o l'ente che ha emesso o ha la competenza ad emettere (nel caso in cui il titolo sia il p.v.c.) il provvedimento con il quale viene accertato il tributo o viene contestata e/o irrogata la sanzione.

L'istanza deve essere motivata e, pertanto, deve contenere l'indicazione del titolo in base al quale si procede, l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che fondano il *fumus* e il *periculum*, l'indicazione della somma per la quale si intende procedere, la misura cautelare che si richiede e, infine, l'individuazione dei beni oggetto del provvedimento richiesto.

In particolare, l'Ufficio richiede:

- 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.

E' utile sottolineare che, sebbene entrambe le misure che possono essere richieste abbiano la medesima finalità cautelare, le stesse comportano differenti conseguenze nell'ambito della sfera patrimoniale del contribuente.

E infatti:

- l'ipoteca costituisce una misura di mera garanzia del credito erariale;
- il sequestro conservativo realizza un concreto spossessamento del bene di proprietà del contribuente.

Le istanze volte ad ottenere la misura cautelare devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

L'assenza della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte o alle parti interessate da quel vizio.

Il Presidente della Commissione Tributaria adita, una volta decorso il predetto termine di venti giorni, 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.

La Commissione decide con sentenza, come tale soggetta ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e al successivo ricorso per cassazione ( cfr. Cass., sez. trib., n. 24527 del 26 novembre 2007).

La **seconda procedura - quella a carattere "straordinario" o d'urgenza** - (art. 22, comma 4, D. Lgs. 472/1997), deve adottarsi - appunto - nel caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'Ufficio. In tal caso il Presidente della Commissione tributaria, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato contro il quale è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

## **Presupposti per l'adozione delle misure cautelari.**

Con riferimento ai **presupposti per la richiesta di adozione delle misure cautelari** in oggetto, va rilevato che la norma di cui all'art. 22 D. Lgs. n. 472/1997 testualmente recita: “.....l'ufficio o l'ente, quando ha **fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito.....**”. Ebbene, l'articolo sopra citato non richiama esplicitamente i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere che **la concessione dell'ipoteca fiscale o del sequestro conservativo sia ammissibile solo se ricorrano contestualmente** i seguenti presupposti:

- il “*fumus boni iuris*”, ossia l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria;
- il “*periculum in mora*”, ossia il fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito.

Di conseguenza, la valutazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* deve essere effettuata congiuntamente e deve riguardare profili di pari dignità e la mancanza di uno solo di tali requisiti impedisce di ottenere la cautela richiesta. Il giudice tributario, infatti, deve valutare la fondatezza del credito azionato.

Per quanto riguarda il primo **presupposto - *fumus boni iuris*** -, occorre dire che non vi sono particolari aspetti da segnalare in quanto si può fare riferimento alla sua tradizionale considerazione.

Si tratta di un requisito che viene accertato attraverso la delibazione del merito, cioè attraverso un esame, seppur sommario, succinto e poco approfondito, della fondatezza della domanda.

Al riguardo, merita di essere evidenziata la giusta e precisa considerazione che la stessa Agenzia delle Entrate ha fornito nella Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

In particolare, la Circolare fornisce delle chiare e puntuali indicazioni a seconda dell'atto attraverso il quale viene formulata la contestazione al contribuente.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria fa presente che, qualora si agisca sulla base di un provvedimento impositivo, anche se il titolo per chiedere le misure cautelari è rappresentato dallo stesso atto formale, è necessaria una puntuale ed esauriente motivazione della richiesta. Pertanto, gli Uffici dovranno porre particolare cura e attenzione nel motivare le proprie istanze.

Nel caso in cui si proceda, invece, sulla base di un 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 e ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale di fatti comprovanti la violazione.

Inoltre, la Circolare ricorda che, qualora le misure cautelari vengano richieste sulla base di un processo verbale di constatazione, le stesse perdono efficacia, ai sensi dell'art. 22, comma 7, del D. Lgs. n. 472/1997, se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione sanzioni.

Per quanto concerne il secondo **presupposto - *periculum in mora*** – si osserva quanto segue.

L'attuale definizione del "*periculum in mora*", in piena sintonia con quanto previsto dall'art. 671 c.p.c., individua esattamente il pericolo nel fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito.

Il pericolo di perdere la garanzia deve essere attuale e deve essere fondato su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale e non basato semplicemente su generici apprezzamenti psicologici e personali.

In particolare, il "*periculum in mora*", deve essere valutato con riferimento sia a dati oggettivi, quali ad esempio l'entità della pretesa erariale, sia a dati soggettivi, ossia con riferimento ai comportamenti del debitore, da cui possa evincersi la volontà di sottrarsi all'esecuzione, depauperando in tal modo il patrimonio.

Sul punto, difatti, la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., sez. III, n. 6460 del 17 luglio 1996 e sez. II, n. 2139 del 26 febbraio 1998) ha statuito che il requisito del *periculum in mora*, nel caso specifico del sequestro conservativo, può essere desunto sia da elementi oggettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto alla entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore che lasci presumere che, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l'eventuale deprezzamento del suo patrimonio.

In ogni caso, vanno individuati comportamenti indizianti successivi agli accertamenti e non quegli stessi comportamenti che sono stati posti alla base degli stessi accertamenti. Invero, la medesima condotta se può legittimare l'accertamento tributario, non può al contempo legittimare quel "*quid pluris*" che è il provvedimento cautelare ( cfr. Cass., sez. trib., n. 24527 del 26 novembre 2007).

E' l'Amministrazione Finanziaria che deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che fondano il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* e deve anche fornire la prova di tali elementi nel giudizio tributario, dimostrandone la sussistenza.



Anche con riferimento a questo secondo e centrale presupposto è opportuno segnalare quanto chiarito e precisato dall'Agenzia delle Entrate sempre nella già citata Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

In particolare, l'Amministrazione Finanziaria mette in rilievo che l'evidenziazione del c.d. periculum in mora deve essere adeguatamente circostanziata nella richiesta e deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente; l'adozione delle misure cautelari, così come la scelta di quelle che si intende adottare, deve, infatti essere improntata a prudenza, sia in ragione degli effetti che queste misure hanno sulla tutela dell'interesse erariale, prima ancora che sia divenuto certo, liquido ed esigibile, sia per le implicazioni che le stesse determinano sul patrimonio dei contribuenti.

Dopo questa precisazione la Circolare rimarca, inoltre, che il pericolo per la riscossione deve essere attuale e non solo potenziale, e il comportamento del debitore deve essere valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione.

### **Giurisprudenza di merito.**

Dopo aver esposto i tratti più salienti dell'istituto delle misure cautelari fiscali, merita di essere segnalata la posizione assunta dalla **giurisprudenza di merito** chiamata in questi anni ad applicare l'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997.

Orbene, sono numerose le pronunce con le quali è stata negata agli Uffici finanziari la possibilità di procedere all'adozione delle suddette misure cautelari. I giudici di merito, infatti, fondano le loro decisioni proprio sulla considerazione per cui non è stata fornita la prova del fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito che, invece, deve essere offerta con dati oggettivi ed indici soggettivi riguardanti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore da basare su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale.

In particolare, i giudici di merito si sono espressi, ponendo un freno all'utilizzo di uno strumento molto pregiudizievole per il contribuente, con le seguenti pronunce:

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 333 del 9 ottobre 2012:** “.....Nel caso affrontato dalla sentenza l'Ufficio si è limitato ad affermare di ritenere che sussista fondato timore per l'Amministrazione Finanziaria di perdere il proprio credito, omettendo di supportare con dati oggettivi tale affermazione, sottraendosi quindi all'onere motivazionale generalizzato per ogni provvedi-

mento, alla cui osservanza viene espressamente richiamato anche dalla Circolare ministeriale del 14 luglio 2000, n. 25.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 321 del 9 ottobre 2012:** “.....Nel caso in esame l’Ufficio non ha fornito alcuna prova del "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito"; avrebbe dovuto, invece, fare riferimento a dati oggettivi, riguardanti la consistenza patrimoniale del debitore, ed a indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, sez. I, n. 715 del 12 dicembre 2011:** “.....Il periculum in mora, cioè la esistenza di un concreto pericolo per il creditore di perdere le proprie garanzie, si ha qualora il contribuente disperda il proprio patrimonio. Spetta all'ufficio dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione o, altrimenti, comportamenti tali da sottrarre beni dal proprio patrimonio mettendo a rischio il credito vantato dall'erario, non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Liguria Savona, sez. I, n.71 del 10 maggio 2011:** “.....Gli uffici dell'Agenzia, ai sensi dell'articolo [22](#) del [D.Lgs. 472/1997](#), possono chiedere al presidente della Commissione tributaria, con apposita istanza motivata, l'adozione di misure cautelari, in presenza di violazioni tributarie accertate di cui è provato il fondamento giuridico (fumus boni iuris) e in relazione alle quali sussista il fondato timore di perdere la garanzia del connesso credito erariale (periculum in mora).....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 58 del 10 febbraio 2011:** “.....La richiesta di misure cautelari ex art. [22](#) del [D.Lgs. n. 472/1997](#) deve essere motivata con riferimento al fondato timore di perdere la garanzia del credito, non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali.....”; ”.....Il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito non può essere basato su apprezzamenti psicologici e personali, ma su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale. Gli indici di solvibilità e di indebitamento vanno, peraltro, valutati alla luce di altri elementi quali gli assets del bilancio o il comportamento dei debitori.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. III, n. 86 del 3 agosto 2010:** “.....Occorre ad avviso della Commissione, per configurare il periculum in mora, anche l'allegazione di comportamenti della contribuente stessa, tesi al depauperamento mediante vendita dei beni immobili, e non il mero sospetto che possano essere posti in essere; e il Giudice tributario deve fondare la propria decisione su una valutazione basata su un prudente ampliamento del concetto di perdita di garanzia

del credito, temperato da considerazioni determinate da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del contribuente, in rapporto proporzionale all'ammontare dell'obbligazione tributaria, e da elementi soggettivi, riguardanti il reddito del debitore nella contingente situazione finanziaria.....; “.....Non vale ad integrare il requisito del periculum in mora occorrente per l'autorizzazione del sequestro conservativo o dell'ipoteca previsti dall'art. 22 del [D.Lgs. 18 dicembre 1997](#), n 472, la generica menzione, da parte dell'Ufficio finanziario, dell'entità dell'obbligazione tributaria, della morosità pregressa del contribuente, del suo inadempimento ad altre iscrizioni a ruolo e dell'inottemperanza nel versamento dei ratei di una dichiarazione integrativa, essendo necessari concreti elementi che provino l'esistenza di specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, n. 326 del 21 giugno 2010:** “.....Nel richiedere l'adozione di misure cautelari l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare con elementi obiettivi il fondato timore di perdere la garanzia del credito tributario fatto valere.....”; “.....Il requisito del "periculum in mora", necessario ai fini della concessione delle misure cautelari per la riscossione delle sanzioni, può ritenersi sussistente solo quando l'Ufficio fornisca la prova del "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito", facendo riferimento a dati oggettivi e a indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore. In buona sostanza, il timore per essere fondato non può essere basato su apprezzamenti psicologici e personali, bensì su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale, che non possono ravvisarsi nel caso, come quello di specie, in cui l'Ufficio nella richiesta di sequestro conservativo faccia mero riferimento agli indici di solvibilità e di indebitamento della società, senza, tuttavia, indicare il valore dei beni oggetto della misura cautelare, né precisare quali siano, in concreto, i comportamenti della società volti a far perdere la garanzia del credito.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari, sez. XXII, n. 209 del 18 maggio 2010:** “.....Il termine di 120 giorni spirato il quale i provvedimenti cautelari sono caducati in mancanza di adozione dell'atto impositivo decorre dalla data della sentenza che accorda la misura. Il giudice del merito investito della domanda cautelare deve verificare la sussistenza dei presupposti del fumus boni iuris e del periculum in mora, non potendo la pronuncia limitarsi al rinvio agli atti di verifica od alla contestazione delle asserite violazioni della disciplina tributaria ovvero alla sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'entità della pretesa creditoria in questione. E' devoluto all'Erario l'onere di dimostrare l'esistenza del "fondato timore" per la garanzia del credito.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Liguria Genova, sez. III, n. 28 del 28 gennaio 2010:** “.....Deve respingersi l'istanza di misure cautelari, ex art. [22, D.Lgs. n. 472/1997](#), formulata dall'Amministra-

zione finanziaria laddove non siano specificati i motivi a sostegno della ricorrenza dei relativi presupposti, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, essendo insufficiente la mera indicazione del credito tributario asseritamente vantato ed i beni sui quali far gravare le misure richieste.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano, sez. I, n. 521 del 1 ottobre 2009:** “.....Affinché l'Amministrazione finanziaria possa richiedere il sequestro conservativo dei beni del contribuente, è necessario, ai sensi dell'art. [22](#) del [D. Lgs. n. 472/1997](#), che vi sia "il timore di perdere la garanzia del proprio credito". Tale presupposto si concretizza solo dopo che l'Ufficio abbia portato a termine tutte le operazioni di sua competenza, che nella realtà si traducono nella necessaria notifica al contribuente dell'avviso di accertamento e della cartella esattoriale (ora di pagamento), ai sensi dell'art. [15](#) del [D.P.R. n. 602/1973](#).....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. IX, n. 70 del 12 agosto 2009:** “.....L'accoglimento della richiesta di applicazione delle misure cautelari in relazione alla disposizione di cui all'art. [22](#), [D.Lgs. n. 472/1997](#) è subordinato alla sussistenza della verifica del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* da ritenersi infondato in presenza di un patrimonio del contribuente costituito da immobili.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Calabria Cosenza, sez. I, n. 431 del 5 novembre 2007:** “.....La misura cautelare del sequestro conservativo ex art. [22](#) del [D. Lgs. n. 472 del 1997](#) è istituito volto ad assicurare all'ente impositore il soddisfacimento del credito costituito dalle sanzioni amministrative pecuniarie. Conseguentemente, non solo l'Amministrazione finanziaria non è facoltizzata ad estenderne la portata ad altri crediti ma incombe su di essa l'onere della prova del "fumus boni iuris" e del "periculum in mora" - rappresentato dalla manifesta sproporzione fra l'esiguità del patrimonio del contribuente/debitore e l'entità del credito vantato a titolo di sanzioni.....”;

**Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, n. 456 del 28 settembre 2007:** “.....L'istanza di applicazione delle misure cautelari di cui all'art. [22](#) del [D.Lgs. n. 472 del 1997](#) presuppone articolata e precisa motivazione in ordine ai presupposti del *fumus boni iuris*, costituito dagli elementi di fatto e di diritto dai quali desumere - in via sommaria - la fondatezza della pretesa tributaria fatta valere in sede di accertamento, e del *periculum in mora*, rappresentato dal fondato timore di perdere il credito. Laddove l'Amministrazione finanziaria disattenda tale obbligo ovvero non allegghi condizioni necessarie e sufficienti per suffragare l'istanza la stessa deve essere respinta.....”.

**Conclusioni.**

Alla luce di quanto sopra esposto, può facilmente concludersi che l'istituto delle misure cautelari rappresenta uno strumento, a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, estremamente incisivo ma allo stesso tempo delicato. Infatti, l'attuale sistema delle misure cautelari sotto certi aspetti potrebbe risultare insufficiente per lo stesso ente creditore, mentre sotto altri aspetti potrebbe essere eccessivamente gravoso per il contribuente.

Da qui la necessità di un utilizzo "responsabile" delle misure cautelari pro fisco, rimesso sia alla prudenza degli uffici finanziari, sia all'attento vaglio del giudice tributario, in maniera tale da poter creare il giusto equilibrio tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente.

**Lecce, 11 maggio 2013**

**Avv. Maurizio Villani  
Avv. Idalisa Lamorgese**

**AVV. MAURIZIO VILLANI  
Avvocato Tributarista in Lecce  
PATROCINANTE IN CASSAZIONE  
[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**