

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CATANIA

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO DI RICERCA

- XXXVI CICLO -

CURRICULUM DIRITTO TRIBUTARIO

IL POTERE CAUTELARE DELL'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA

RELATORE:

CHIAR.MO PROF. FRANCESCO RANDAZZO

TESI DI DOTTORATO

DOTT. GABRIELE FERLITO

ANNO ACCADEMICO 2022 / 2023

INDICE

<i>Introduzione</i>	1
---------------------------	---

CAPITOLO I

INQUADRAMENTO SISTEMATICO DEL POTERE CAUTELARE IN MATERIA TRIBUTARIA: FUNZIONE, PRESUPPOSTI, LIMITI

1. Aspetti generali e nozioni di base della ricerca: il potere amministrativo.	8
2. Il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria: profili generali, riferimenti costituzionali e classificazioni.....	19
3. Gli elementi distintivi del provvedimento cautelare amministrativo: strumentalità e provvisorietà.	25
4. Profili effettuali della strumentalità e della provvisorietà dei provvedimenti cautelari.	35
5. Discrezionalità e vincolatezza nell'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.	43

CAPITOLO II

IL POTERE CAUTELARE NELLA DIMENSIONE DELLE LEGGI SUL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

1 Premessa.	56
2. I principi dello Statuto dei diritti del contribuente incidenti sul potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.....	57
3. La legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo e la problematica della applicabilità di essa alla materia tributaria.	63

4. L'applicabilità del principio di proporzionalità.....	68
5. La non applicabilità del principio del contraddittorio preventivo.	79
6. La possibilità di concludere accordi tra contribuente ed amministrazione finanziaria aventi ad oggetto le misure cautelari amministrative.	85
7. Sulla possibilità di configurare in capo all'amministrazione finanziaria un potere cautelare generale.	92

CAPITOLO III

IL POTERE CAUTELARE NEGATIVO DI SOSPENSIONE DEGLI EFFETTI DI UN PRECEDENTE PROVVEDIMENTO

1 Premessa.	103
2. Il potere cautelare di sospensione quale <i>species</i> del più ampio <i>genus</i> delle fattispecie sospensive amministrative.	105
3. Il generalizzato ambito applicativo del potere cautelare di sospensione in materia tributaria.	111
4. Profili interpretativi afferenti al potere cautelare di sospensione: competenza, presupposti, limiti.	114
5. Le sequenze procedimentali (ordinaria e derogatorie) in cui si articola il potere cautelare di sospensione.	117
6. L'interesse del contribuente all'ottenimento della sospensione amministrativa: profili problematici e possibilità di tutela.....	125

CAPITOLO IV

IL POTERE CAUTELARE POSITIVO CON EFFETTI CONSERVATIVI DELLA GARANZIA DEL CREDITO: L'IPOTECA ED IL FERMO DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

1. Profili comuni degli istituti dell'ipoteca e del fermo dell'agente della riscossione.	131
2. Ipoteca e fermo quali provvedimenti amministrativi espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.....	135
3. Problematiche attuali di tutela del contribuente rivenienti dal riparto di giurisdizione sulle opposizioni all'ipoteca ed al fermo.	140

4. L'ipoteca dell'agente della riscossione: a) inquadramento civilistico dell'istituto.....	144
5. (Segue): b) l'ipoteca dell'agente della riscossione quale <i>quartum genus</i> di ipoteca.....	151
6. (Segue): c) presupposti, limiti e coordinamento con l'espropriazione immobiliare.....	155
7. (Segue): d) soggetti destinatari e beni ipotecabili.	164
8. (Segue): e) il preavviso di ipoteca quale atto introduttivo del contraddittorio preventivo nella (criticabile) prospettiva della Suprema Corte.	169
9. (Segue): f) l'atto tipico impugnabile del procedimento di adozione dell'ipoteca e le connesse problematiche interpretative sollevate dalla giurisprudenza di legittimità.....	173
10. Il fermo dei beni mobili registrati: a) presupposti, soggetti destinatari e beni suscettibili di fermo.	180
11. (Segue): b) gli effetti del provvedimento di fermo.....	185
12. (Segue): c) il preavviso di fermo e la problematica relativa all'atto tipico impugnabile.	189

CAPITOLO V

IL POTERE CAUTELARE POSITIVO CON EFFETTI ANTICIPATORI DELLA SODDISFAZIONE DEL CREDITO DELL'AMMINISTRAZIONE: LE SOSPENSIONI DEI PAGAMENTI

1. Premessa.	195
2. Il fermo amministrativo dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923.....	198
3. La sospensione dei rimborsi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997: a) perimetro applicativo.....	207
4. (Segue): b) la sequenza procedimentale di sospensione compensazione: profili di discrezionalità e vincolatezza.....	218
5. (Segue): c) problematiche connesse alla tutela del contribuente.....	223
6. La fattispecie speciale della sospensione dei rimborsi Iva <i>ex art.</i> 38-bis, comma 8, del d.P.R. n. 633/1972.	231
7. Il blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973.	239

CAPITOLO VI
PROFILI COMPARATIVISTICI: IL POTERE CAUTELARE
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO SPAGNOLO

1. Premessa.....	251
2. Il referente costituzionale del potere cautelare dell'autorità fiscale e la disciplina (generale) delle misure cautelari amministrative a garanzia del pagamento del debito tributario.....	252
3. L'analisi dell'art. 81 LGT: a) con riguardo ai principi ivi contenuti in tema di provvedimenti cautelari amministrativi.....	254
4. (Segue): b) con riguardo alle tipologie di provvedimenti cautelari ivi previsti.....	267
<i>Bibliografia</i>	278

INTRODUZIONE

1. «Non c'è norma, per il solo fatto di essere norma, che non sia dettata da ragioni di cautela».

Si tratta di una nota citazione di Salvatore Satta¹, che ben si presta ad introdurre il tema del presente lavoro. E difatti la funzione cautelare attraversa trasversalmente l'intero ordinamento giuridico, ponendosi quale elemento essenziale e complementare di tutela di qualsiasi situazione sostanziale: ogni misura cautelare è per sua natura preordinata all'emanazione di successivi provvedimenti, di cui tende ad assicurare l'efficacia tramite una regolamentazione provvisoria della situazione sostanziale protetta dall'ordinamento.

Nel diritto amministrativo-tributario la funzione cautelare è connotata da talune specificità, sia perché essa è attribuita dalla legge (anche) all'amministrazione, che può esercitarla in via autoritativa per la tutela degli interessi alla stessa affidati, sia perché il regime giuridico che contraddistingue i relativi provvedimenti risente inevitabilmente della dinamica procedimentalizzata tipica dell'azione amministrativa.

Per quanto specificamente concerne la materia tributaria, diversi sono gli istituti che partecipano della predetta funzione cautelare. Di essi, interessa qui indagare le misure cautelari che costituiscono espressione di potere amministrativo e che quindi si manifestano in atti di natura provvedimentoale,

¹ S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile. Procedimenti speciali*, Milano, 1968, vol. IV, p. 148.

idonei ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del destinatario ed avverso i quali le possibilità di tutela si concretizzano *ex post* nella eventuale impugnazione dell'atto avanti l'autorità giurisdizionale. Essi possono essere distinti in due macro categorie.

A) Da un lato si pongono gli istituti che assolvono alla funzione di rendere più celere e/o probabile l'acquisizione delle entrate tributarie, il che tipicamente avviene attribuendo all'amministrazione finanziaria, alla presenza dei requisiti volta per volta stabiliti dalla legge, la possibilità di apporre vincoli giuridici provvisori su diverse categorie di beni/diritti nella disponibilità dei contribuenti (beni immobili, beni mobili registrati, crediti), in vista di un loro successivo asservimento al soddisfacimento della pretesa erariale. Si ascrivono in questa categoria, anzitutto, l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati, previsti rispettivamente dagli artt. 77 e 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, i quali sono disposti dall'agente della riscossione in vista della successiva, eventuale espropriazione dei beni vincolati e sulla base di ruoli o avvisi di accertamento esecutivi non pagati nei termini di legge. Ma ivi si annoverano anche i provvedimenti cautelari che tutelano la posizione dell'erario per mezzo della sospensione di pagamenti dovuti in favore del contribuente, generalmente giustificata dalla contestuale esistenza di parallele e contrarie pretese fiscali vantate dall'amministrazione; rientrano in questo ambito: il c.d. fermo amministrativo in presenza di ragioni di credito, previsto dall'art. 69, comma 6, del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440; la sospensione dei rimborsi a fronte di atti impositivi o sanzionatori, di cui all'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; la misura più settoriale della sospensione dei rimborsi Iva in presenza di contestazione di frode, prevista dall'art. 38-bis, comma 8, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; ed il c.d. blocco dei pagamenti in presenza di somme iscritte a ruolo per importi superiori ad una

certa soglia individuata dalla legge, ex art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973)². Tali istituti vanno ad affiancarsi, in un'ottica di complementarietà, alle azioni cautelari e conservative di diritto comune (attuabili previo intervento del giudice civile) cui l'amministrazione finanziaria può fare ricorso ai sensi dell'art. 49, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973³, ed incidono sulla posizione della pretesa fiscale vantata dall'amministrazione finanziaria che in questo modo risulterà maggiormente garantita, agevolando l'interesse dello Stato-comunità alla riscossione dei tributi nei confronti di quei contribuenti che non adempiano spontaneamente ai propri obblighi di contribuzione⁴.

² Non rientra invece tra gli istituti espressione di potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, e non sarà pertanto oggetto di approfondimento nel corso della presente trattazione, l'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997. Il comma 1 di tale disposizione recita: «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». E' pertanto previsto che l'ente impositore, anche sulla sola base delle risultanze dell'attività di verifica compendiate nel processo verbale di constatazione, possa chiedere al presidente della competente autorità giurisdizionale tributaria l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca o disporre il sequestro conservativo dei beni del contribuente, in presenza dei presupposti del *fumus boni iuris* e del «fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito» (*periculum in mora*); la dinamica procedimentale stabilita dalla disposizione in esame non consente quindi all'amministrazione finanziaria di disporre la misura cautelare in via autoritativa, tramite l'emissione di un provvedimento amministrativo, ma prevede la necessaria mediazione data dall'intervento dell'autorità giurisdizionale, la quale si esprime sulla legittimità o meno della richiesta di adozione della misura cautelare nell'ambito di un apposito procedimento in contraddittorio tra le parti: ciò che la rende una misura espressione non di potere amministrativo, bensì giurisdizionale.

³ A norma del quale: «Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

⁴ Costituisce ormai fatto notorio quello per cui l'ammontare non riscosso delle

B) Sotto altro profilo, finalità cautelari sono rinvenibili anche nel potere dell'amministrazione finanziaria di sospendere gli effetti di un precedente provvedimento di cui essa valuti l'eliminazione. L'esercizio del potere di sospensione si inquadra nel più ampio potere di autotutela della pubblica amministrazione e consente all'amministrazione finanziaria di salvaguardare il proprio interesse a non dare esecuzione ad un provvedimento dalla incerta legittimità/fondatezza, sia esso ampliativo o limitativo della sfera giuridica del contribuente. In questo secondo caso, che nella materia tributaria si pone con maggiore frequenza, l'adozione della sospensione consente all'amministrazione di neutralizzare gli effetti di provvedimenti (di accertamento, di riscossione, sanzionatori, ma anche cautelari) che potrebbero risultare illegittimi/infondati, così adeguando la propria azione ai principi costituzionali che impongono sia una attuazione del tributo sempre in linea con la capacità contributiva del contribuente sia l'esercizio di una azione amministrativa caratterizzata da buon andamento e imparzialità. Il riferimento normativo è qui dato dall'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564⁵, appunto rubricato «Autotutela». Uno studio sistematico del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria non può pertanto prescindere anche dall'analisi del potere cautelare di sospensione amministrativa.

somme affidate all'agente della riscossione ha raggiunto dimensioni preoccupanti. Dai dati contenuti nell'ultima relazione della Corte dei Conti sul rendiconto generale dello Stato (rinvenibile sul sito internet della Corte, all'indirizzo www.corteconti.it/Home/Organizzazione/UfficiCentraliRegionali/UffSezRiuniteSe deControllo/RelRendiconto) emerge che l'ammontare dei carichi pendenti, affidati ad Agenzia Entrate Riscossione nel periodo compreso dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2022, è pari a 1.153,4 miliardi di euro; cifra di per sé abnorme, e che peraltro è cresciuta di oltre un quarto (+26,8%) negli ultimi cinque anni, a testimonianza dell'effetto quasi nullo o estremamente ridotto delle varie normative condonistiche (variamente denominate: "rottamazioni", "saldi e stralci", ecc.) messe in campo dai diversi Governi e maggioranze politiche durante lo stesso periodo.

⁵ Conv. dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

2. Nonostante l'importanza che i predetti istituti ricoprono nella dinamica di attuazione del tributo, e a differenza di quanto avviene in altri ordinamenti giuridici vicini al nostro⁶, non si rinviene nell'ordinamento tributario interno una normativa generale di regolamentazione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria; né invero viene fornita una definizione di «potere cautelare» o di «misura cautelare»: il dato positivo con cui ci si deve confrontare è costituito solamente dalle disposizioni di dettaglio sopra citate, che di volta in volta disciplinano lo specifico procedimento tributario di adozione in via autoritativa della misura cautelare in considerazione.

Questa “dispersione normativa” ha finora condotto ad un esame essenzialmente parcellizzato di tali istituti: gli studi elaborati al riguardo dalla dottrina, spesso di notevole spessore ed assai preziosi per la comprensione dei vari istituti, sono per lo più caratterizzati da un approccio di dettaglio, essendo volti ad indagare presupposti, natura e struttura delle misure cautelari in esame singolarmente considerate, se non ad indagare specifici profili applicativi di tali istituti. Sembra quindi mancare, nel descritto panorama dottrinale, un inquadramento sistematico degli istituti costituenti espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria. Ed anzi sussistono in dottrina, ma anche in giurisprudenza, opinioni contrastanti circa la possibilità stessa di attribuire natura cautelare ad alcuni dei richiamati istituti⁷; così come si attribuisce generalmente natura cautelare ad istituti che, pur espressione di potere amministrativo, non partecipano di alcuna natura cautelare⁸.

⁶ Cfr. *infra* Cap. VI.

⁷ Ciò di cui si darà conto di volta in volta nel prosieguo del lavoro.

⁸ Ci si riferisce qui al ruolo/avviso di accertamento straordinario disciplinato dagli artt. 11 e 15-bis del d.P.R. n. 602/1973, a norma dei quali «i ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione» (art. 11) e «nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo

Ciò tradisce una non corretta individuazione dei caratteri e dei presupposti indefettibili che contraddistinguono le misure cautelari amministrative in materia tributaria. E peraltro non sembra che siano state adeguatamente indagate le conseguenze derivanti dal fatto che tali misure cautelari costituiscono, appunto, atti amministrativi a contenuto provvedimentale, quindi provvedimenti amministrativi, rispetto ai quali possono porsi diverse problematiche ricostruttive in punto di riferibilità, a tali provvedimenti, di tutte o alcune delle disposizioni contenute nella legge generale sul procedimento amministrativo 7 agosto 1990, n. 241.

3. Dalle descritte riflessioni prende allora spunto il presente lavoro, il cui intendimento è quello di approfondire in ottica sistematica il tema del potere che, nelle sue diverse forme di espressione, la legge attribuisce all'amministrazione finanziaria al fine di soddisfare esigenze cautelari alla

risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo» (art. 15-bis). La posizione consolidata della Corte di Cassazione è nel senso che tale istituto «costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale» (tra le tante: Cass. SS.UU. 13 gennaio 2017, n. 758; Cass. 21 ottobre 2020, n. 22938; Id. 5 agosto 2021, n. 22306; Id. 6 maggio 2022, n. 14384). Ma il profilo qualificante del ruolo/avviso di accertamento straordinario è solamente quello di consentire all'ente impositore, in presenza di «grave pericolo per la riscossione», di derogare al regime generale di riscossione provvisoria e parziale in pendenza di giudizio, dettata dall'art. 15 del medesimo decreto, consentendo di procedere alla riscossione della totalità delle somme recate dall'atto impositivo. Al ruolo straordinario può quindi attribuirsi la funzione di accelerare la riscossione delle entrate vantate dall'amministrazione finanziaria, ma tale istituto manca dei caratteri tipici delle misure cautelari, non essendo in particolare volto a regolamentare in via provvisoria la situazione giuridica sostanziale in attesa di un successivo provvedimento finale. In dottrina, pare condividere tale impostazione A. Amatucci, *Ruolo straordinario e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2922, secondo cui «[i]l ruolo straordinario non è che una specie qualificata di quello ordinario, nel senso che quest'ultimo diventa tale quando si ravvisi il pericolo per la piena riscossione delle somme indicate nell'avviso di accertamento notificato al contribuente»; ma si veda anche A. Giovannini, *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 119 ss.; Id., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, p. 979 ss.

stessa riferibili.

L'assenza di una regolamentazione unitaria di tali misure cautelari amministrative suggerisce di procedere nell'analisi esaminando previamente quelli che sono gli elementi distintivi ed i principi generali regolatori del potere cautelare attribuito all'amministrazione finanziaria, volgendo in seguito l'analisi alle discipline procedurali che contraddistinguono i singoli istituti che qui vengono in rilievo.

Una notazione preliminare è fin d'ora necessaria con riguardo a tale ultimo profilo dell'indagine, concernente lo studio del perimetro applicativo dei singoli istituti in considerazione. Si tratta in tutti i casi di istituti che sono stati introdotti nell'ordinamento già da diverso tempo (molti di essi risalgono agli anni '90) e che negli anni hanno subito non poche modifiche legislative che ne hanno ridisegnato in maniera considerevole i contorni. Il presente lavoro non intende però fornire una cronistoria dello sviluppo di tali istituti nel corso del tempo, preferendo invece "guardare avanti", confrontandosi quindi con l'attuale formulazione delle norme che di volta in volta vengono in rilievo. Pertanto, in linea di principio si eviterà di dare conto delle varie modifiche normative stratificatesi nel tempo; fermo restando che ogni regola ha la propria eccezione, e l'eccezione qui è data da quanto, delle predette modifiche, risulti ancora utile per potere compiutamente delineare gli istituti nei quali trova attuazione il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.

CAPITOLO I

**INQUADRAMENTO SISTEMATICO DEL POTERE CAUTELARE
IN MATERIA TRIBUTARIA: FUNZIONE, PRESUPPOSTI, LIMITI**

1. Aspetti generali e nozioni di base della ricerca: il potere amministrativo.

1.1 Si è anticipato che oggetto del presente studio sono le diverse modalità ed i caratteri con cui si manifesta il potere cautelare configurabile in capo all'amministrazione finanziaria. Ciò richiede di soffermarsi in via preliminare sulla più generale nozione di potere amministrativo di cui, all'evidenza, il potere cautelare costituisce una specifica manifestazione⁹.

⁹ Il termine «potere», riferito all'attività della pubblica amministrazione, è nella letteratura amministrativistica di frequente utilizzato in alternativa al termine «potestà», non essendovi tra gli studiosi unità di vedute in merito ad un eventuale e diverso contenuto da attribuire ai due termini. A proposito delle situazioni giuridiche di cui è titolare la pubblica amministrazione, preferiscono ad esempio parlare di «potere» e non di «potestà»: V. Cerulli Irelli, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2021, p. 271 ss.; A. Romano, *I soggetti e le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 2001, p. 286 ss. Preferisce invece parlare di «potestà» M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, p. 68 ss., secondo cui trattasi di «una posizione soggettiva, anzi la posizione soggettiva fondamentale, dell'ente pubblico, caratterizzata dall'«autorità». Lo Stato, gli enti territoriali (e di conseguenza gli altri enti pubblici funzionali) ricevono dalla collettività di cui sono enti esponenziali l'autorità per limitare le libertà dei singoli in ragione del bene comune». Lo stesso Autore dà comunque atto della rilevata sussistenza in dottrina di una situazione di incertezza riguardo ad una diversità di contenuto dei termini «potere» e «potestà», facendo presente che «la nozione di potestà è stata sempre particolarmente confusa, perché la dottrina del diritto privato e quella del diritto pubblico non si sono mai messe d'accordo, neppure

Verranno pertanto sviluppati di seguito alcuni concetti fondamentali relativi alla nozione di potere amministrativo, nonché alle collegate posizioni giuridiche soggettive rinvenibili in capo ai soggetti destinatari dell'esercizio del potere, i quali si pongono alla base del discorso che si condurrà nel corso del presente lavoro. L'introduzione non può che prendere le mosse dalla nozione di potere amministrativo, di cui qui fondamentalmente si discute.

Il potere amministrativo può essere definito come quella posizione soggettiva che la legge imputa ad una determinata autorità amministrativa e che «ad essa consente, e nello stesso tempo impone, di porre in essere determinati atti giuridici, produttivi di determinati effetti, al fine di curare determinati interessi collettivi»¹⁰. Sul piano sistematico, si ritiene che il potere amministrativo derivi dall'ordinamento giuridico generale, vale a dire come effetto del conferimento in astratto, a determinati enti pubblici, di una serie di poteri finalizzati a conseguire in concreto determinate finalità individuate dalla legge. Queste finalità sono concordemente individuate dalla dottrina negli interessi pubblici, vale dire in interessi caratterizzati dal fatto di essere generali perché comuni all'intera collettività o quanto meno ad una parte consistente della stessa¹¹.

sul vocabolario. Molti preferiscono al nome di potestà quello di potere: “potere giuridico” precisano altri, per distinguerlo da potere naturalistico, o dal potere politico; altri ancora ritiene sinonimi potestà e potere e impiega promiscuamente i due sostantivi». Sui poteri o potestà in genere, si veda anche S. Romano, *Poteri, potestà*, in Id., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1983, p. 172 ss. In argomento si segnala anche quella attenta dottrina che ha evidenziato che l'esercizio del potere non è riferibile solamente al soggetto pubblico, essendo riconosciuta la presenza di profili di potere anche in ambito privatistico: si veda A. Romano Tassone, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Dir. ammin.*, 2013, p. 559 ss.

¹⁰ Così V. Cerulli Irelli, *Lineamenti del diritto amministrativo*, cit., p. 271. Si veda anche B.G. Mattarella, voce *Potere amministrativo*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, p. 4393.

¹¹ Si esprime in questo senso M. Occhiena, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002, p. 261, secondo il quale «[i]l potere e

Proprio l'importanza degli interessi collettivi perseguiti dall'attività amministrativa sembra spiegare le ragioni per cui l'ordinamento ammette che l'amministrazione possa utilizzare situazioni di potere che le consentono di incidere unilateralmente ed autoritativamente sulla sfera giuridica dei soggetti privati. E la circostanza che il potere amministrativo possa determinare unilateralmente la modificazione di eventuali interessi individuali con essa contrastanti spiega la necessità che il potere sia espressamente attribuito all'amministrazione dalla legge, informando il sistema al principio di legalità¹², nel quale a sua volta si concretizza il principio di sovranità popolare che, attraverso la produzione legislativa affidata alle due Camere parlamentari (art. 70 Cost.), fissa i parametri dell'azione amministrativa¹³.

In questo senso, la legalità dell'azione amministrativa si sostanzia nel principio per cui qualsiasi potere pubblico deve trovare fondamento, e limite, in una apposita norma che abbia preventivamente attribuito quel dato potere: la norma è pertanto, al contempo, fondamento del potere, costituendone

l'attività in cui esso si esplica sono teleologicamente orientati a perseguire gli interessi propri di una generalità (più o meno ampia) di soggetti e che devono essere realizzati dall'amministrazione esercitando lo specifico potere attribuitole dalla legge».

¹² Il principio di legalità non trova esplicitazione in una norma di riferimento, ma questo non ha impedito alla dottrina maggioritaria di riferirsi ad esso come ad un principio di rango costituzionale: cfr. ad esempio R. Bin - G. Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, Torino, 2009, p. 315, i quali rilevano come il principio di legalità «è talmente propedeutico rispetto alle costituzioni moderne che esse spesso non si preoccupano di recepirlo espressamente, considerandolo sottinteso: la nostra Costituzione, per esempio, dà per scontato che il principio di legalità ispiri il nostro ordinamento».

¹³ L'affermazione riflette una impostazione "normativista", secondo cui la fonte del potere va rintracciata nella norma giuridica. A questa impostazione si contrappone l'impostazione "istituzionalista" che incardina la fonte del potere nella istituzione. Secondo l'impostazione normativista il potere risulta interamente formalizzato nella norma, che invece nella prospettiva istituzionalista ne rappresenta solo il limite esterno. Per approfondimenti relativi ai due approcci si veda S. Civitarese Matteucci, *Funzione, potere amministrativo e discrezionalità in un ordinamento liberal-democratico*, in *Dir. pubbl.*, 2009, p. 739 ss.

parametro di legalità, ma anche limite, ossia regola di esercizio di esso, costituendone sotto questo profilo parametro di legittimità¹⁴. Tanto vale anche nella materia tributaria, ove anzi il principio di legalità riceve ulteriore specificazione dal principio di riserva di legge previsto dall'art. 23 Cost.¹⁵: la riserva di legge non richiede semplicemente che l'istituzione dei tributi debba avvenire con atti normativi aventi forza di legge, ma impone un intervento della fonte legislativa sufficientemente dettagliato in merito agli elementi essenziali della fattispecie, così da delimitare in modo puntuale l'azione

¹⁴ Come ben messo in evidenza dalla dottrina, l'attribuzione del potere avviene "in astratto", nel senso che, una volta che un ente si è visto riconosciuto uno specifico potere al fine di perseguire un certo interesse, quel potere rimane tale sia che di esso si faccia concreto utilizzo sia a prescindere dal suo effettivo esercizio, e comunque finché la legge non ne determini la modificazione o l'estinzione: è questo il carattere della inesauribilità del potere amministrativo, di cui i procedimenti di secondo grado sono peraltro una chiara conferma. Sul punto si veda S. Romano, *Poteri, potestà*, cit., p. 201, secondo cui «i poteri sono *imprescrittibili*. Il non esercizio di essi per un certo tempo potrà [...] dar luogo a figure diverse da quella della perdita del potere, che è sempre da escludersi. Una di queste [...] è quella della decadenza, che determina l'impossibilità di esercitare un potere in casi singoli, quando si son lasciati trascorrere i termini prefissi per il suo esercizio, ma il potere rimane integro e potrà sempre esercitarsi in tutti gli altri casi» (enfasi originale). Ma già C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967, I, p. 152, osservava che il potere consta di taluni caratteri «consistenti [...] nella "imprescrittibilità" poiché il loro non uso, per quanto prolungato, non potrebbe estinguerli; ed infine nella "inesauribilità", ossia nel loro perdurare immutabili, quali che siano gli atti o i fatti attraverso cui si esplicano». Si veda anche B.G. Mattarella, *L'attività*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Milano, 2003, I, 634, che afferma la «natura permanente» delle funzioni amministrative, nel senso che esse «esistono indipendentemente dai concreti episodi di amministrazione: una volta che un interesse è qualificato come rilevante per la collettività, e quindi oggetto di tutela da parte dell'ordinamento, esso viene perseguito dall'amministrazione a ciò preposta fino a quando non intervenga una diversa valutazione». In argomento, più di recente, si vedano M. Trimarchi, *L'inesauribilità del potere amministrativo*, Napoli, 2018, e M. D'Angelosante, *Discorrendo su inesauribilità e consumazione del potere amministrativo a partire da un recente studio*, in *Dir. pubbl.*, 2019, p. 831 ss.

¹⁵ Ai sensi del quale: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

dell'amministrazione finanziaria¹⁶.

1.2. L'atto finale del procedimento di esercizio del potere è dato dal provvedimento amministrativo¹⁷, che costituisce esplicitazione della funzione

¹⁶ Tale ricostruzione del principio di riserva di legge è consolidata in dottrina, essendo sufficiente sul punto fare rinvio ai principali manuali di diritto tributario. Solo per fare un esempio, si veda F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023, pp. 17-18, ove si evidenzia il carattere relativo della riserva di legge, che «si traduce nella necessità, ma anche nella sufficienza, che la legge disciplini il tributo in tutti gli aspetti essenziali destinati a caratterizzare le singole fattispecie impositive (presupposto, soggetti passivi, elementi essenziali della base imponibile, aliquote, quanto meno per queste ultime tra un minimo e un massimo) così da evitare possibili arbitri da parte dell'ente impositore nell'applicazione del tributo ed anche per consentire, in ambito locale, l'integrazione normativa della disciplina in misura rispondente alle esigenze della comunità locale, con atto di rango sub primario, di natura regolamentare, così da soddisfare bisogni localistici di carattere specifico».

¹⁷ Sebbene si faccia costante riferimento alla nozione di provvedimento nel comparto del diritto amministrativo, ma non solo, non esiste nell'ordinamento una specifica definizione di "provvedimento amministrativo" [ad anzi vi è in dottrina chi rimprovera al legislatore di non avere introdotto nella legge n. 241/1990 una definizione di provvedimento, soprattutto quando ne ha operato una profonda rivisitazione con la legge 11 febbraio 2005, n. 15: cfr. B.G. Mattarella, *Il provvedimento amministrativo: struttura del provvedimento*, in V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 301 ss.]. Invero, la nozione di provvedimento amministrativo, quale atto amministrativo autoritativo idoneo a realizzare in via diretta, unilaterale ed imperativa la cura concreta dell'interesse pubblico e la modificazione della sfera giuridica soggettiva del destinatario del provvedimento, è frutto di una lunga e profonda elaborazione dottrinale. Tale nozione di provvedimento amministrativo si fa risalire già a M.S. Giannini, in particolare alla voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 160, secondo cui i provvedimenti «hanno tutti un tratto comune, che ne costituisce la fine sostanza: di essere l'affermazione del momento di autorità [...] ogni volta che l'amministrazione agisce con un provvedimento amministrativo, essa attua il momento dell'autorità, e sopprime o comprime la libertà di taluni amministrati; puntualizza, nel caso concreto, i rapporti autorità-libertà». Sempre M.S. Giannini, in *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano 1950, p. 290, definisce il provvedimento come l'atto che «stabilisce il modo onde l'autorità, in esercizio di un potere attribuito dalla legge, determina nel caso concreto il contenuto dell'incidenza, o non incidenza, di un interesse pubblico rispetto ad una sfera di libertà garantita». Si veda anche F.G. Scoca, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in S. Amorosino (a cura di), *Le trasformazioni del diritto*

amministrativa¹⁸. Al provvedimento si perviene a conclusione dello svolgersi dell'azione amministrativa, che può essere in concreto variamente caratterizzata da profili di discrezionalità e vincolatezza, a seconda delle modalità di esercizio del potere dettate dalla legge.

In linea generale, si ha discrezionalità laddove l'amministrazione cui è attribuito il potere può esercitarlo effettuando in concreto talune scelte che possono concernere di volta in volta profili attinenti all'*an*, al *quando*, al *quid* e/o al *quomodo* dell'esercizio del potere, ponderando i diversi interessi che vengono in rilievo nell'ottica di meglio realizzare l'interesse pubblico sotteso alla attribuzione del potere stesso. Mentre l'azione amministrativa risulta vincolata quando l'amministrazione non possiede margine di scelta rispetto al risultato che deve perseguire, nel senso che non è nella possibilità di scegliere tra diversi possibili comportamenti e decisioni nel perseguimento dell'interesse ad essa affidato¹⁹.

amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M.S. Giannini, Milano 1995, p. 255 ss., il quale rileva che la teorizzazione di M.S. Giannini del provvedimento amministrativo è stata accettata in modo generalizzato dagli studiosi delle generazioni successive, tanto che «la stessa povertà di contributi posteriori dimostra che la dottrina si è ritenuta paga della teorizzazione proposta».

¹⁸ Sulla nozione di funzione amministrativa, si veda F. Benvenuti, in L. Benvenuti (a cura di), *L'ordinamento repubblicano*, Padova 1996, p. 190: «funzione è la trasformazione del potere in atto. [...] deriva dal latino *fungor* (farsi) e significa appunto il farsi dell'atto. La funzione si inserisce, dunque, tra il potere e l'atto, quale momento intermedio e in essa si rende evidente la successiva trasformazione e concretizzazione dell'energia giuridica che nella forma è indifferenziata e nell'atto, invece, differenziata [...] l'iter percorso dal potere prima di essere trasformato nell'atto si chiama procedimento [...] il quale è, dunque, la manifestazione esterna della funzione. Riassumendo, si dirà che il potere è una energia giuridica indifferenziata e potenziale; che la funzione è un momento ideale, fra energia potenziale e energia attuale, che si manifesta attraverso tutta una serie di atti esteriori, cioè attraverso i singoli atti di trasformazione parziale dell'energia potenziale; e che l'insieme degli atti parziali di trasformazione della funzione è il procedimento. Gli atti parziali che rivelano la funzione ed esprimono, ciascuno, trasformazioni parziali del potere, si chiamano atti del procedimento o atti processuali».

¹⁹ La problematica assume un rilievo notevole con riferimento alla materia tributaria ove spesso si discute della vincolatezza dell'attività dell'amministrazione

Si tratta però di una distinzione che non va enfatizzata: sia perché gli evidenziati profili di discrezionalità e vincolatezza dell'azione amministrativa ben possono combinarsi nella definizione dei lineamenti complessivi di un dato potere (come avviene, ad esempio, con riferimento al potere di riscossione dei tributi, su cui si tornerà più ampiamente in seguito); sia perché essi si manifestano quali modalità di esercizio del potere, non attenendo al momento di attribuzione del potere né alla individuazione degli effetti giuridici che tale potere può porre in essere²⁰.

finanziaria. Il tema verrà approfondito *infra*, ma si può fin da ora rilevare che la vincolatezza dell'attività dell'amministrazione finanziaria è limitata alla determinazione della debenza dell'imposta ed alla misura di essa, convivendo tali profili con diversi altri in cui invece affiorano aspetti discrezionali del potere. Si veda al riguardo S.S. Scoca, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 387 ss. Sui temi della discrezionalità e della vincolatezza con specifico riguardo alla materia tributaria si veda A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 5 ss.

²⁰ Come acutamente osservato in dottrina, le predette considerazioni sono confermate dal diritto positivo, dal momento che l'ordinamento giuridico non distingue tra provvedimenti discrezionali e provvedimenti vincolati. Si vedano al riguardo: E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2001, p. 323; V. Cerulli Irelli, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2001, p. 382; B.G. Mattarella, *L'imperatività del provvedimento amministrativo*, Padova, 2000, p. 436, secondo cui «la natura discrezionale non sembra incidere sostanzialmente sul regime giuridico del provvedimento: [...] infatti, il regime a cui l'ordinamento assoggetta gli atti vincolati non è sostanzialmente diverso da quello al quale esso assoggetta gli atti discrezionali». Su queste basi non si condivide l'impostazione di quella parte della dottrina che ritiene la discrezionalità un carattere necessario del provvedimento (e del potere) amministrativo, sul presupposto che «gli atti vincolati non sono autoritativi perché sono soltanto applicazione di una disciplina esterna, e dunque di proprio non impongono nulla»: così A. Orsi Battaglini, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, p. 3 ss.; ma sulla stessa linea, tra gli altri, si poneva già E. Capaccioli, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1973, p. 279, secondo il quale «allo schema dell'atto che si caratterizza in quanto atto di esercizio di un potere di supremazia appartiene propriamente la sola categoria degli atti discrezionali. [...] l'atto vincolato, invece, non è atto autoritativo in senso proprio, perché costituisce applicazione, al caso, di una disciplina esterna». Nella prospettiva propria del diritto tributario, parte della dottrina osserva che agli atti impositivi potrebbe attribuirsi natura provvedimentoale soltanto in termini descrittivi,

E allora, al di là delle specifiche modalità di esercizio del potere, preme rilevare che la peculiarità propria del potere amministrativo è individuabile nell'«attitudine a generare effetti giuridici consistenti nella produzione di vicende giuridiche, secondo i limiti previsti dalla legge»²¹ o, con una immagine ancora più vivida, nella «forza attiva di produrre o concorrere a produrre una modificazione giuridica»²².

Questa capacità del potere, di modificare unilateralmente la sfera giuridica soggettiva altrui, è comune a tutti i poteri amministrativi ed è generalmente identificata in dottrina con il termine di “imperatività”²³;

poiché sul piano della teoria del provvedimento amministrativo l'assenza di discrezionalità propria di tali atti dovrebbe comportarne la qualificazione quali meri atti e non come veri e propri provvedimenti amministrativi: si vedano al riguardo P. Russo - G. Frasoni, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 120. Tuttavia è grandemente prevalente nella dottrina tributaria la tesi che riconosce natura provvedimento agli atti impositivi; si veda per tutti A. Fantozzi, *Il Diritto tributario*, 2003, p. 358.

²¹ Così, M. Occhiena, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, cit., p. 272.

²² Così, G. Miele, *Principi di diritto amministrativo*, 1953, p. 45, il quale specifica che per modificazione giuridica non si intende «solo quella consistente nella nascita, modificazione o estinzione di un rapporto giuridico, ma in genere ogni particolare effetto che si produca come conseguenza dell'esercizio del potere e prima di esso non esistente: porre una valutazione normativa, accertare con una certa efficacia una situazione, o un rapporto, emettere un giudizio di cui altri sia obbligato a tenere conto, se non ad uniformarvisi, attuare il presupposto giuridicamente necessario per una modificazione giuridica, integrare la fattispecie giuridica di un potere giuridico altrui, etc.». Valga citare anche M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, cit., p. 236, secondo cui il provvedimento amministrativo è «l'atto con cui l'autorità amministrativa dispone in ordine all'interesse pubblico di cui è attributaria, esercitando la propria potestà e correlativamente incidendo su situazioni soggettive del privato». In argomento si veda di recente, anche per i riferimenti, G. Greco, *Potestà amministrativa e interesse legittimo*, in AA.VV., *Argomenti di diritto amministrativo*, Vol. II, *Lecture*, Milano, 2019, p. 87 ss.

²³ Sul punto, e con specifico riguardo alla materia tributaria, è ancora attuale la definizione data da P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 414, secondo cui il carattere della imperatività del provvedimento impositivo «sta ad indicare la particolare efficacia sostanziale di cui risultano forniti nel nostro ordinamento i provvedimenti amministrativi, i quali sono

guardando all'altro versante del rapporto, all'esercizio del potere corrispondono posizioni di soggezione, caratterizzate dal fatto che i destinatari dei provvedimenti, pur non essendo gravati dal dovere di tenere un certo comportamento, devono tuttavia subire gli effetti giuridici dell'esercizio del potere²⁴.

in grado di incidere, sacrificandoli, sui diritti dei privati non soltanto quando sono legittimi, ma anche quando sono invalidi, purché siano manifestazione di un potere esistente, e finì a quando non vengano eliminati (annullati) dagli organi competenti».

²⁴ Con specifico riferimento alla materia tributaria, è però interessante notare che la Corte Costituzionale, nella sentenza 20 novembre 2019, n. 288, ha qualificato il fenomeno tributario non come espressione di potere cui corrispondono correlate posizioni di soggezione del privato, bensì in termini «dovere inderogabile di solidarietà» rilevante ai sensi dell'art. 2 Cost.; tale connotazione consente di riferirsi al fenomeno tributario in termini di cooperazione sociale tra consociati, non solamente quale espressione di potere imposto dall'alto, vale a dire dall'apparato statale. Queste le parole della Corte: «nella Costituzione il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali – come, ad esempio, la tutela della salute, che peraltro deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti (art. 32, primo comma, Cost.) – sia gran parte di quelli civili (si pensi alla spesa necessaria per l'amministrazione della giustizia, che è funzionale a garantire anche tali diritti). È infatti da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti. Tale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale». Tale impostazione è poi ripresa dalla Corte nella successiva sentenza 26 aprile 2022, n. 140.

In ogni caso, la capacità del potere di produrre legittimamente effetti sulla sfera giuridica dei destinatari trova il proprio limite nelle condizioni poste dalla legge, che stabilisce l'ambito di protezione degli interessi dei soggetti destinatari dei provvedimenti amministrativi. I soggetti destinatari dei provvedimenti amministrativi sono pertanto portatori di interessi giuridici che l'ordinamento protegge in vario modo, con intensità differenti, e che condizionano in concreto l'esercizio del potere amministrativo.

Ora, la situazione soggettiva di colui che viene interessato dall'atto quale legittimo destinatario, data la ricostruzione dogmatica dell'attività amministrativa in esame in termini di attività provvedimentale espressione di potere autoritativo, è quella dell'interesse legittimo²⁵, che costituisce una posizione giuridica soggettiva tutelata a livello costituzionale al pari dei diritti soggettivi: nell'art. 113 («Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa»), ma anche nell'art. 24 della Costituzione («Tutti possono agire in giudizio per la tutela

²⁵ Sul contenuto sostanziale del c.d. interesse legittimo si richiama la storica sentenza della Corte di Cassazione 22 luglio 1999, n. 500 (in seguito più volte ripresa, anche dalla giurisprudenza amministrativistica, cfr. Adunanza del Cons. Stato 23 marzo 2011, n. 3), secondo cui «l'interesse legittimo va quindi inteso (ed ormai in tal senso viene comunemente inteso) come la posizione di vantaggio riservata ad un soggetto in relazione ad un bene della vita oggetto di un provvedimento amministrativo e consistente nell'attribuzione a tale soggetto di poteri idonei ad influire sul corretto esercizio del potere, in modo da rendere possibile la realizzazione dell'interesse al bene. In altri termini, l'interesse legittimo emerge nel momento in cui l'interesse del privato ad ottenere o a conservare un bene della vita viene a confronto con il potere amministrativo, e cioè con il potere della pubblica amministrazione di soddisfare l'interesse (con provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dell'istante), o di sacrificarlo (con provvedimenti ablatori)». Inoltre, «ciò che caratterizza l'interesse legittimo e lo distingue dal diritto soggettivo è soltanto il modo o la misura con cui l'interesse sostanziale ottiene protezione». Per una approfondita analisi, anche storica, della situazione giuridica soggettiva dell'interesse legittimo si veda F.G. Scoca, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, 2017.

dei propri diritti e interessi legittimi»)»²⁶.

In linea generale, questi interessi possono essere di vario genere, perché: possono tendere alla conservazione di un bene, e perciò ad opporsi all'esercizio del potere destinato a comprimere il rapporto giuridico del privato con quel bene, per mezzo di provvedimenti allo stesso sfavorevoli (si parla in tal caso di interessi oppositivi, perché contrapposti a quelli dell'amministrazione e specificamente posti a difesa della sfera personale del soggetto, incisa dal provvedimento), ma possono anche tendere all'acquisizione di effetti provvedimentali favorevoli, ampliativi della sfera giuridica del privato (in tal caso si parla invece di interessi pretensivi, il cui oggetto è costituito dalla aspettativa, giuridicamente tutelata, di comportamenti positivi da parte dell'amministrazione ai fini del soddisfacimento di un interesse del privato alla acquisizione di un bene)²⁷.

²⁶ Vi è da dire che negli ultimi anni la categoria giuridica dell'interesse legittimo è stata oggetto di studi che ne hanno messo profondamente in discussione la configurabilità sotto diversi profili. Infatti, non solo taluni Autori ne hanno messo in dubbio la nozione, ma altri hanno persino rifiutato la predicabilità della figura dell'interesse legittimo preferendo sostituirla con quella del diritto soggettivo, anche di fronte al potere autoritativo e discrezionale dell'amministrazione. Su questa problematica di ampia portata si veda, anche per i riferimenti ivi richiamati, S.S. Scoca, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., pp. 393-394. Sulla configurabilità di diritti soggettivi a fronte dell'attività amministrativa si veda anche A. Romano Tassone, voce *Situazioni giuridiche soggettive (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, 1998, p. 968 ss. Analoghe incertezze sotto il profilo dogmatico si riscontrano nella prospettiva propria del diritto tributario, ove: alcuni Autori evidenziano in capo al contribuente l'emergere di situazioni giuridiche di diritto soggettivo (per tutti: P. Russo, *Contenzioso tributario*, in *Dig., Disc. Priv., Sez. comm.*, pp. 492-493); mentre altri rilevano la compresenza di interessi legittimi e diritti soggettivi (per tutti: M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, p. 44; F. Tesaro, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, p. 413 ss.).

²⁷ La nota distinzione tra interessi legittimi oppositivi e interessi legittimi pretensivi si deve a M. Nigro, *Ma cos'è questo interesse legittimo? Interrogativi e nuovi spunti di riflessione*, in *Foro it.*, V, 1987, p. 482 ss.

2. Il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria: profili generali, riferimenti costituzionali e classificazioni.

2.1 Nell'ampio ventaglio dei poteri che la legge attribuisce alla pubblica amministrazione, è già stato anticipato che qui interessa indagare il potere cautelare.

Gli elementi distintivi dei provvedimenti amministrativi cautelari verranno meglio focalizzati nel paragrafo seguente, ma in linea generale può rilevarsi fin da ora che il potere cautelare consiste nella possibilità, attribuita dalla legge all'amministrazione al ricorrere di determinati presupposti, di emettere provvedimenti autoritativi idonei a costituire situazioni giuridiche di carattere provvisorio, finalizzate alla tutela dell'interesse dell'amministrazione durante il tempo necessario all'adozione di successivi provvedimenti finali.

Il potere cautelare della pubblica amministrazione si pone in quest'ottica come uno strumento fondamentale per conseguire concretamente l'interesse pubblico sotteso all'attribuzione del potere amministrativo: in mancanza di opportuni poteri cautelari, l'azione amministrativa potrebbe risultare frustrata dalla modificazione del quadro sostanziale nel periodo di tempo necessario alla adozione del provvedimento amministrativo finale.

Si può allora dire che le norme attributive di poteri cautelari alla pubblica amministrazione sono finalizzate ad assicurare l'efficacia e l'effettività, in definitiva il buon andamento, dell'attività amministrativa e trovano pertanto copertura costituzionale anzitutto nell'art. 97, comma 2, Cost.²⁸ Ma con specifico riferimento ai poteri cautelari configurabili in capo all'amministrazione finanziaria viene in rilievo anche l'art. 53 Cost., su cui si

²⁸ A norma del quale: «I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione».

fonda la rilevanza costituzionale dell'interesse fiscale dello Stato-comunità alla percezione dei tributi nella misura stabilita dalla legge²⁹. Sotto questo profilo, se è vero che nell'art. 53 trovano primariamente giustificazione le norme che attengono agli aspetti sostanziali del concorso alle spese pubbliche, i principi desumibili dalla predetta disposizione costituzionale non possono che riferirsi anche alla disciplina che regola i profili di attuazione di tale concorso. In altri termini, è dato ritenere che l'art. 53 Cost. non si limita a prevedere dei principi applicabili e riferibili alle norme di diritto sostanziale che regolano il dovere dei consociati alla partecipazione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, ma sancisce anche l'esigenza di stabilire le opportune discipline attuative volte alla effettiva applicazione dei predetti principi costituzionali: in questo senso, si può dire che l'art. 53 Cost. consta di un profilo sostanziale ma anche di un profilo procedimentale³⁰.

²⁹ In generale, non si registrano incertezze nella dottrina sulla rilevanza costituzionale dell'interesse dello Stato-comunità alla percezione dei tributi nella misura stabilita dalla legge. Parlano in proposito di "interesse fiscale": P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996. Sussistono invece diversità di vedute sulle disposizioni costituzionali cui tale principio andrebbe correttamente ricondotto. Secondo l'impostazione prevalente l'interesse fiscale sarebbe riconducibile all'art. 53 Cost. che sancisce non solamente il dovere dei consociati di partecipare alle spese pubbliche, ma anche la misura in base alla quale è richiesto l'assolvimento di tale dovere di contribuzione, nonché l'interesse generale della comunità al reperimento dei tributi per il funzionamento dell'apparato statale. In questo senso, si vedano: A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., p. 49; F. Moschetti, *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 3 ss. In senso contrario alla riconducibilità dell'interesse fiscale all'art. 53 Cost., A. Fedele, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib. sc. fin.*, 1992, I, p. 463 ss.

³⁰ Nel senso che i precetti contenuti nell'art. 53 Cost. trovano applicazione sia in relazione alle norme che attengono agli aspetti sostanziali del concorso alle spese pubbliche, sia agli aspetti procedimentali di attuazione di tale concorso, si veda F. Moschetti, *Profili generali*, cit., pp. 10-13, il quale osserva che «Quando si afferma che il principio di capacità contributiva limita le scelte del legislatore in materia

2.2 Per quanto sopra visto, i provvedimenti cautelari consentono all'amministrazione di tutelare in via provvisoria l'interesse dalla stessa perseguito con l'emanazione di un successivo provvedimento finale: si tratta quindi di provvedimenti posti al servizio di un provvedimento successivo, del quale intendono garantire l'effettività. Ne consegue che i provvedimenti amministrativi cautelari trovano fondamento nello stesso potere cui si correla il provvedimento finale in vista del quale la cautela è disposta³¹.

E così, si può rilevare che l'ipoteca, il fermo dei beni mobili registrati e le diverse forme di sospensione dei pagamenti si correlano alla più ampia

tributaria fissando i presupposti, il parametro e il limite massimo del «concorso alle spese pubbliche», certo ci si riferisce *in primis* alla disciplina del presupposto di fatto, della base imponibile, dell'aliquota, dei soggetti passivi (disciplina, per così dire, sostanziale del prelievo). Ma non si può ignorare che anche la disciplina procedimentale influisce sul «concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva», dalla fase della dichiarazione a quella istruttoria, dalla fase dell'accertamento e della riscossione a quella del rimborso e dello stesso contenzioso».

³¹ Ciò rileva particolarmente con riferimento alla materia tributaria, ove già da diverso tempo è consolidata in dottrina l'idea che l'attività dell'amministrazione finanziaria si esplica secondo diversi procedimenti, tra loro tendenzialmente autonomi, riferibili a diverse potestà amministrative. Cfr. al riguardo S. La Rosa, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 812, secondo cui non sarebbe accettabile una impostazione che, individuando e valorizzando un unico profilo funzionale dell'azione amministrativa tributaria, in particolare quello volto alla determinazione del tributo dovuto, riconduca l'azione amministrativa ad un unico procedimento, in cui tutta la sequenza di atti sarebbe funzionalmente rivolta alla emanazione dell'atto impositivo, dovendosi invece prendere atto della esistenza di una pluralità di poteri autoritativi, di una pluralità di funzioni pubbliche e, conseguentemente, di una pluralità di procedimenti tributari, in ragione della diversità e della specificità degli interessi pubblici da soddisfare; da qui la distinzione delle attività amministrative in «tre grandi aree tipologiche: quella dei poteri e procedimenti finalizzati all'acquisizione di conoscenze su fatti fiscalmente rilevanti, quella dei poteri e procedimenti volti alla determinazione autoritativa dei tributi dovuti dai singoli contribuenti, e quella dei poteri e procedimenti finalizzati, infine, all'acquisizione, anche in forme eventualmente coattive, delle somme da essi dovute»; si veda anche A.F. Basciu, voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, p. 7 ss.

potestà di riscossione dell'amministrazione finanziaria³², essendo tali istituti tutti caratterizzati dalla comune finalità di facilitare l'interesse dello Stato ad una più rapida e/o probabile acquisizione dei tributi, che viene perseguita tramite l'apposizione di vincoli giuridici su determinati beni/diritti del contribuente; in un'ottica puramente classificatoria, i provvedimenti in esame possono definirsi espressione di poteri cautelari "positivi" o "di primo grado", perché essi intervengono in maniera diretta ed immediata sulla situazione sostanziale sottesa alla loro adozione, incidendo sulla sfera giuridica del contribuente e limitandone la portata.

Diverso il discorso per quanto concerne i provvedimenti cautelari di sospensione, che invece possono definirsi "negativi" o "di secondo grado" perché destinati ad incidere su altri provvedimenti già perfetti ed efficaci³³: con l'emissione del provvedimento di sospensione l'amministrazione finanziaria interviene sugli effetti di un precedente provvedimento amministrativo, appunto determinandone la temporanea neutralizzazione in

³² Per un inquadramento sistematico dell'attività amministrativa di riscossione e delle diverse fasi in cui essa si articola, si veda A. Guidara, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, 2017, p. 420 ss., il quale osserva che trattasi di attività autoritativa riconducibile al più generale potere di coazione della pubblica amministrazione, comunemente conosciuta come autotutela esecutiva.

³³ La distinzione tra provvedimenti amministrativi di primo e di secondo grado, ampiamente invalsa nel diritto amministrativo, si deve a M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, cit, p. 981. In particolare l'Autore definisce i procedimenti di secondo grado come «quei procedimenti amministrativi che hanno ad oggetto altri procedimenti. Occorre cioè che sia stato espletato un procedimento, o anche un atto amministrativo strumentale; può accadere che il procedimento, l'atto, debbano essere riformati, annullati, rettificati, ecc., e ciò dà luogo a procedimenti di secondo grado». Precisando altresì che (p. 989) «La funzione di tutti i procedimenti di secondo grado, in un senso lato, è chiara: sono dei rimedi a disposizione dell'amministrazione, per le manchevolezze e i difetti dei procedimenti di primo grado; posto che il margine di fallibilità dell'agire delle pubbliche amministrazioni è assai largo, come risulta dagli studi di scienza dell'amministrazione, i procedimenti di secondo grado non possono non esserci».

vista di una sua possibile eliminazione in autotutela dall'ordinamento giuridico. Trattandosi di un potere inquadrabile tra gli strumenti "autotutelativi" a disposizione dell'amministrazione (attraverso i quali essa amministra da sé i propri interessi), il potere di sospensione cautelare è ascrivibile a tutte le potestà dell'amministrazione finanziaria idonee ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente tramite atti di natura provvedimento (quindi non solamente alla potestà di riscossione dei tributi, cui è invece limitato il potere cautelare positivo o di primo grado, ma anche, quanto meno, alle potestà accertativa e sanzionatoria).

A fronte dell'adozione dei provvedimenti positivi o di primo grado il contribuente è portatore di un interesse volto a contrastare l'apposizione del vincolo limitativo del proprio diritto di disposizione sui beni/diritti oggetto della misura cautelare e quindi esprime un interesse oppositivo all'annullamento del provvedimento. Variabile è invece la posizione giuridica soggettiva riferibile al contribuente a fronte dell'esercizio del potere di sospensione, perché trattasi di un potere per definizione "polisenso", ossia che può riguardare, utilizzando una terminologia invalsa nel diritto amministrativo, provvedimenti sia ampliativi che limitativi della sfera giuridica del contribuente. Ora, è evidente che, anche qui, laddove la sospensione intervenga su un precedente provvedimento ampliativo della sfera giuridica del contribuente, questi avrà interesse ad opporsi alla sospensione manifestando un interesse oppositivo; mentre la sospensione degli effetti di un precedente provvedimento limitativo della sua sfera giuridica nella sostanza lo avvantaggia. Anzi, a quest'ultimo riguardo ci si dovrebbe chiedere se, ed eventualmente a quali condizioni, il contribuente possa pretendere dall'amministrazione finanziaria la sospensione amministrativa dell'efficacia del provvedimento autoritativo, così esprimendo un interesse che invece avrebbe carattere pretensivo. Anche

questi profili verranno maggiormente approfonditi nel prosieguo della trattazione.

2.3 Tornando alle questioni classificatorie, tra i provvedimenti amministrativi cautelari si possono distinguere quelli con contenuto conservativo da quelli con contenuto anticipatorio.

Nel primo gruppo si possono annoverare quei provvedimenti volti ad impedire mutamenti della esistente situazione di fatto o di diritto nelle more del procedimento di adozione del provvedimento finale: è il caso dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati, essendo entrambe le misure tese ad evitare che i beni immobili e mobili registrati del contribuente possano essere sottratti alla soddisfazione della pretesa erariale.

Nell'altra categoria vanno invece annoverati quei provvedimenti amministrativi cautelari che del provvedimento finale hanno la funzione di anticipare gli effetti tipici: il riferimento è qui alle misure cautelari amministrative che si manifestano nella sospensione di pagamenti dovuti dall'amministrazione al contribuente, essenzialmente in vista del pignoramento di tali somme ovvero della loro compensazione a fronte di una parallela pretesa fiscale vantata dall'amministrazione finanziaria; ma effetti anticipatori sono rinvenibili anche nella sospensione amministrativa cautelare, essendo essa finalizzata a sterilizzare sin da subito l'efficacia di un provvedimento potenzialmente oggetto di revoca/annullamento.

Come anticipato, nonostante la rilevanza che i poteri amministrativi cautelari rivestono nella dinamica di attuazione della pretesa fiscale, una verifica del dato positivo di riferimento consente di rilevare la assoluta mancanza, nell'ordinamento giuridico tributario, di disposizioni di principio specificamente rivolte alla regolamentazione dei poteri amministrativi cautelari di cui dispone l'amministrazione finanziaria. Nemmeno la legge 27

luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), reca alcuna disposizione in questo senso; il che, se si considera che lo Statuto dei diritti del contribuente è una legge dettata essenzialmente in funzione di garanzia, appunto, del contribuente, è sintomatico di una scarsa attenzione riservata dal legislatore alla funzione svolta dai poteri amministrativi cautelari nell'ambito dei procedimenti di attuazione dei tributi.

Il quadro normativo con cui ci si deve confrontare è costituito solamente dalle disposizioni di dettaglio, sopra citate, che di volta in volta regolamentano lo specifico procedimento tributario di adozione della misura cautelare in considerazione. Ed a ciò si aggiunga che, nella pluralità dei moduli procedurali che disciplinano i provvedimenti cautelari positivi o di primo grado, la pretesa erariale oggetto di tutela non costituisce una categoria omogenea, trovandosi al riguardo accomunate situazioni ben differenziate, caratterizzate non solamente da diversi gradi di certezza (in dipendenza della eventuale contestazione del titolo su cui si fonda la pretesa vantata dall'amministrazione), ma anche di liquidità ed esigibilità (potendo la misura cautelare in alcuni casi, disciplinati dal richiamato art. 69 del R.D. n. 2440/1923, essere adottata sulla base del solo processo verbale di constatazione, quindi di un atto con valenza istruttoria).

Tutti questi elementi alimentano una certa difficoltà di sistematizzazione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, di cui si vogliono indagare presupposti, modalità e limiti.

3. Gli elementi distintivi del provvedimento cautelare amministrativo: strumentalità e provvisorietà.

3.1 Sulla base di quanto sopra rilevato, emerge che i caratteri distintivi dei provvedimenti cautelari della pubblica amministrazione sono

identificabili nella strumentalità e nella provvisorietà, che del resto sono gli elementi strutturali della cautela³⁴.

Le misure cautelari amministrative sono difatti per definizione strumentali ad un successivo provvedimento dell'amministrazione di cui tendono ad assicurare la fruttuosità, essendo volte ad evitare che la dinamica del procedimento amministrativo, caratterizzata dalla progressione di termini e procedure, possa compromettere irreparabilmente l'interesse pubblico affidato alle cure dell'amministrazione.

Allo stesso modo, ai provvedimenti cautelari amministrativi è connaturato il carattere della provvisorietà, perché questi sono destinati a venire meno una volta che l'amministrazione abbia assunto il provvedimento in vista del quale la cautela è stata adottata³⁵. Anzi, data la varietà tipologica

³⁴ I maggiori approfondimenti in merito ai caratteri distintivi della cautela sono rinvenibili in ambito processuale civilistico, ove la tutela cautelare è frutto di una elaborazione di lunga data. Anche in tale contesto la dottrina è concorde nel ritenere che strumentalità e provvisorietà costituiscano i caratteri fondamentali della tutela cautelare. Per tutti si veda P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, in particolare pp. 15 e 21, ove l'Autore osserva che il carattere della strumentalità presuppone che i provvedimenti cautelari «non sono mai fine a sé stessi, ma sono immancabilmente preordinati alla emanazione di un ulteriore provvedimento definitivo, di cui assicurano la fruttuosità pratica», mentre rinviene la provvisorietà nella circostanza per cui «il rapporto che [la tutela cautelare] costituisce è per sua natura destinato ad esaurirsi, in quanto il suo scopo sarà ormai raggiunto al momento in cui sarà emanato il provvedimento sul merito della controversia».

³⁵ Si veda A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, pp. 353-354, ove l'Autore, richiamando peraltro il pensiero di P. Calamandrei, rileva che «una regola che sicuramente discende dalla natura della misura cautelare e che è valida in ogni campo, è quella della caducazione della misura stessa, per l'esaurimento della sua funzione, allorché intervenga il provvedimento alla cui attuazione la cautela era preordinata. In particolare, per quanto concerne questa specifica caratteristica del provvedimento cautelare, strettamente collegata alla sua funzione strumentale, si deve a mio avviso concordare con ciò che Calamandrei scriveva: che, cioè, con l'emanazione del provvedimento principale, la misura cautelare perde efficacia *ex se*, senza bisogno di apposito provvedimento di revoca».

dei procedimenti cautelari tributari previsti dall'ordinamento, ciascuno dei quali è diversamente tratteggiato dal legislatore in relazione ai diversi interessi che con tali strumentali si intendono tutelare³⁶, in alcune ipotesi espressamente tipizzate il connotato della provvisorietà assume il carattere proprio della temporaneità, avendo il legislatore imposto precisi limiti temporali entro i quali o si giunge alla soddisfazione dell'interesse erariale, tramite l'emissione del provvedimento finale, oppure la misura cautelare è automaticamente caducata³⁷.

Strumentalità e provvisorietà impongono peraltro che il provvedimento cautelare permanga per il tempo necessario ad adottare quello definitivo, ma anche che questo lasso di tempo sia ben individuato o individuabile, comunque contenuto, potendo altrimenti la misura cautelare assumere connotati para-sanzionatori della cui legittimità è lecito dubitare; da qui l'opportunità, già esplorata da altri ordinamenti vicini al nostro³⁸, di prestabilirne la durata.

³⁶ Sempre A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, cit., pp. 353-354, rileva opportunamente che il legislatore «nella tutela di interessi concreti e tra loro differenziati attegge la disciplina degli istituti in coerenza con la peculiare natura degli interessi che intende tutelare. La constatazione che la funzione cautelare si riscontra anche nel campo del procedimento amministrativo non esclude logicamente che lo stesso fenomeno, ambientato in un terreno ed in un clima diverso, sia diversamente regolato e subisca la stessa influenza dell'ambiente normativo in cui esso è stato trapiantato».

³⁷ È il caso del c.d. blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-bis, d.P.R. n. 602/1973, ove è previsto che, prima di effettuare il pagamento al contribuente di importi superiori ad un certo ammontare, l'amministrazione debba verificare se il contribuente sia al contempo inadempiente all'obbligo di versamento di somme iscritte a ruolo per un importo pari o superiore a tale soglia e, nel caso in cui la verifica dia esito positivo, il pagamento debba essere sospeso per sessanta giorni, entro i quali dell'inadempimento deve essere informato l'agente della riscossione affinché attivi il pignoramento presso terzi ex art. 72-bis, d.P.R. n. 602/1973; e qualora l'agente della riscossione non si attivi entro il termine indicato «il soggetto pubblico procede al pagamento delle somme spettanti al beneficiario» (art. 3, comma 6, D.M. n. 40/2008, di attuazione dell'art. 48-bis, d.P.R. n. 602/1973).

³⁸ Cfr. *infra* Cap. VI.

3.2 I rilevati caratteri della strumentalità e della provvisorietà si rinvencono nei provvedimenti qui oggetto di studio, cui va pertanto riconosciuta natura cautelare.

Essi si rinvencono anzitutto nei provvedimenti di sospensione dei pagamenti disciplinati dall'art. 23 del D.Lgs. 472/1997 e dall'art. 69 del R.D. 2440/1923, a mezzo dei quali l'amministrazione finanziaria sospende il pagamento di somme dovute in favore del contribuente in vista di un'eventuale successiva compensazione di esse con pretese che l'amministrazione vanta nei confronti del contribuente stesso: la strumentalità dei provvedimenti in esame si pone quindi rispetto alla eventuale compensazione delle reciproche posizioni, mentre la provvisorietà consegue alla efficacia della sospensione fintanto che la pretesa fiscale non sia divenuta definitiva, circostanza a cui consegue la compensazione, oppure sia stata annullata, con conseguente "liberazione" della richiesta di pagamento in favore del contribuente³⁹.

Strumentalità e provvisorietà caratterizzano anche le misure di sospensione dei rimborsi di carattere più settoriale, vale a dire il blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 e la sospensione dei

³⁹ In dottrina si registra una sostanziale condivisione in merito alla natura cautelare di questi istituti, anche se non mancano posizioni discordanti, soprattutto in relazione all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923. Ad esempio, esclude la natura cautelare di questo istituto R. Viggiano, *Il cosiddetto "fermo amministrativo"*, in *Rass. lav. pubbl.*, 1983, I, p. 41 ss., secondo cui il fermo amministrativo andrebbe assimilato ad un istituto di diritto sostanziale come il diritto di ritenzione espressione dell'autotutela di diritto privato, in quanto: il fermo «alla stessa stregua del diritto di ritenzione, costituisce uno strumento di autotutela e istituto volto a realizzare una garanzia reale»; è posto a tutela di «crediti non ancora liquidi»; è «finalizzato, mediante la trattenuta, ad indurre il debitore al pagamento». Per G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, pp. 152-153, l'istituto di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 avrebbe natura «in parte cautelare ed in parte esecutiva, cioè finalizzato a consentire la futura compensazione fra debiti e crediti dello stesso soggetto».

rimborsi Iva in presenza di contestazione di frode ex art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972. Nel primo caso, come visto, l'amministrazione, prima di effettuare pagamenti di importi superiori a cinque mila euro, deve verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento o avvisi di accertamento esecutivi per un ammontare complessivo almeno pari a tale importo e, in caso affermativo, deve sospendere il pagamento dandone informazione all'agente della riscossione affinché si attivi con il pignoramento presso terzi (art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973): donde la strumentalità del provvedimento rispetto alla esecuzione forzata (nella forma del pignoramento presso terzi) e la provvisorietà di esso (che anzi nella fattispecie assume più specificamente le forme della temporaneità) essendo la sospensione del pagamento limitata ad un periodo di sessanta giorni, scaduti i quali l'agente della riscossione effettua il pignoramento presso terzi oppure viene disposta l'erogazione del rimborso⁴⁰. Con riferimento alla sospensione dei rimborsi Iva di cui all'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, strumentalità e provvisorietà sono evidenti ove si consideri che tale misura è disposta in attesa degli esiti dell'accertamento effettuato in sede penale e per il periodo di durata dello stesso.

Le stesse conclusioni devono trarsi anche relativamente all'ipoteca ed al fermo dei beni mobili registrati previsti dagli artt. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973, la cui natura è tuttora fortemente controversa nel panorama

⁴⁰ Anche in relazione a tale istituto si registra una generale condivisione nella dottrina con riferimento alla natura cautelare allo stesso riferibile. Non manca però chi esclude la natura cautelare del blocco dei pagamenti ex art. 48-bis del d.P.R. 602/1973, come ad esempio M. Antonini - B. Bagnoli, *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività degli atti «impoesattivi» e blocco dei pagamenti delle P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4003 ss, secondo i quali l'istituto in esame, essendo diretto «ad assicurare l'esito favorevole dell'azione esecutiva del credito erariale [...] posta in essere attraverso il ricorso ad una procedura più snella rispetto all'ordinario procedimento di pignoramento di crediti presso terzi», non può considerarsi «una misura cautelare a carattere conservativo, neppure nella forma atipica e residuale dei provvedimenti di urgenza conservativi».

dottrinale⁴¹. Invero, non pare possano sussistere dubbi sulla natura cautelare del fermo e dell'ipoteca, trattandosi di provvedimenti che si inseriscono nel solco della più ampia attività amministrativa di riscossione coattiva dei tributi con la finalità di agevolarne l'esito positivo: anche qui i caratteri della provvisorietà e della strumentalità emergono in modo evidente in rapporto al successivo, eventuale pignoramento dei beni, considerato che il fermo è finalizzato a rendere più semplice l'apprensione dei beni mobili registrati, che per definizione possono essere di difficile reperibilità, mentre l'ipoteca attribuisce all'agente della riscossione il diritto di procedere ad esecuzione forzata anche sul bene che sia stato trasferito a terzi, nonché di essere soddisfatto in via preferenziale sul ricavato dalla vendita dell'immobile.

I caratteri della strumentalità e della provvisorietà sono infine

⁴¹ Il tema verrà maggiormente approfondito nel Capitolo IV, ove ipoteca e fermo saranno oggetto di una specifica trattazione. Ma qui si può ad esempio rilevare che, secondo alcuna dottrina, l'ipoteca dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973 «non disciplina uno strumento cautelare; infatti l'iscrizione ipotecaria [...] non è *solo ed esclusivamente* strumentale all'esecuzione forzata perché non è preordinata a neutralizzare il tempo necessario per espropriare l'immobile del debitore» (enfasi originale), aggiungendosi che «al sessantunesimo giorno dalla notifica della cartella di pagamento l'agente può direttamente pignorare il bene immobile del debitore e così sottrarlo alla sua disponibilità, conseguendo un'utilità ancora maggiore di quella che dovrebbe essere garantita dall'ipoteca, dunque chiaramente inutile sotto questo profilo» (D. Ardolino, *Profili critici dell'iscrizione di ipoteca disposta dall'agente per la riscossione*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 1646). Similmente, si veda S.M. Messina, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 347, il quale rileva che «[l]'assenza di strumentalità rispetto ai singoli momenti dell'attività amministrativa ed al processo, la mancanza del requisito della provvisorietà e le evidenziate caratteristiche dell'ipoteca autorizzano a concludere che quest'ultima svolge il ruolo tipico di garanzia reale e, quanto al fermo, che ci si trovi davanti a una misura che, in maniera più ampia, finisce con il rafforzare la garanzia generica dell'adempimento, rappresentata dal bene reso indisponibile. Le superiori considerazioni sembrano condurre, quindi, alla qualificazione e ricostruzione di questi strumenti come provvedimenti unilaterali espressione dell'autotutela esecutiva [...] volti a conservare il bene al fine di garantire e consentire il soddisfacimento del credito».

rinvenibili nel potere cautelare, negativo o di secondo grado, della sospensione degli effetti di un precedente provvedimento, *ex art. 2-quater del D.L. n. 564/1994*, cui l'amministrazione può fare ricorso in vista dell'eventuale revoca/annullamento del provvedimento stesso. Ed infatti l'esercizio del potere di sospensione è strumentale all'adozione della determinazione finale in merito al provvedimento precedentemente emesso, consentendo all'amministrazione finanziaria di salvaguardare il proprio interesse a non dare esecuzione ad un provvedimento dalla incerta legittimità/fondatezza; e gli effetti della sospensione sono per definizione destinati a permanere fintanto che non venga adottata la decisione finale sul provvedimento sospeso il quale, ove annullato, non produrrà più alcun effetto mentre, se confermato, rende la sospensione amministrativa priva di causa.

3.3 Non costituiscono invece presupposti dei provvedimenti cautelari amministrativi il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, nonostante la diversa posizione espressa al riguardo da alcuna dottrina⁴².

Difatti, il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora* sono le note formule con cui si identificano i requisiti per l'ottenimento della tutela cautelare giurisdizionale⁴³. Ma se è vero che i maggiori approfondimenti in merito ai

⁴² Si veda ad esempio L. Del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 433, il quale, con specifico riferimento all'ipoteca e al fermo dei beni mobili registrati di cui agli artt. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973, rileva che si tratta di provvedimenti di natura cautelare «caratterizzati anch'essi, come tutte le misure cautelari, dai tipici requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. [...] A nulla rileva che le norme non fanno riferimento a tali requisiti. Troppo spesso la legislazione tributaria è manipolata dall'amministrazione finanziaria, che la infarcisce di dettagli, o la rende laconica (come nel caso di specie) a suo piacimento, svilendo la intrinseca coerenza del sistema».

⁴³ In linea generale, il *periculum in mora* è ritenuto sussistente quando, a causa del tempo necessario per l'assunzione del provvedimento giurisdizionale definitivo, vi è il pericolo di subire il danno temuto ovvero di subire l'aggravamento di un danno già verificatosi. Si tratta comunque di un requisito che, come attentamente rilevato

caratteri distintivi della cautela sono rinvenibili in ambito processuale (e specificamente in quello processualcivilistico), ove la tutela cautelare è frutto di una elaborazione di lunga data⁴⁴, è altrettanto vero che la prospettiva in cui si inquadra la tutela cautelare di stampo processuale è differente rispetto a

dalla dottrina, assume gradazioni differenti a seconda della misura cautelare richiesta. Anche qui sono meritevoli di citazione le parole di P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., pp. 17-20, il quale osserva che affinché sorga l'interesse specifico a chiedere la tutela cautelare, occorre non solo che «a causa dell'imminenza del pericolo, il provvedimento richiesto abbia carattere di *urgenza*» e «scopo preventivo di un danno soltanto temuto», ma anche che tale pericolo consista in «quell'ulteriore danno *marginale* che potrebbe derivare dal ritardo, reso inevitabile dalla lentezza del procedimento ordinario, del provvedimento definitivo», osservando altresì che «[i]n un ordinamento processuale puramente ideale, in cui il provvedimento definitivo potesse sempre essere *istantaneo*, in modo che, nello stesso momento in cui l'avente diritto presentasse la domanda, subito potesse essergli resa giustizia in modo pieno e adeguato al caso, non vi sarebbe più posto per i provvedimenti cautelari» (enfasi originali). Passando al requisito del *fumus boni iuris*, esso è intimamente collegato all'ipotesicità del giudizio cautelare, per cui si ritiene che tale requisito imponga che la pretesa avanzata in giudizio non appaia chiaramente infondata ad una preliminare e sommaria analisi. Si tratta tuttavia di un concetto sfumato, di cui non risultano ben codificati i contorni nemmeno nelle disposizioni normative che nel sistema del diritto processuale civile disciplinano le diverse tipologie di provvedimenti cautelari. Tanto è vero che C. Consolo, *Spiegazioni di diritto processuale civile. Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, Torino, 2014, p. 207, rileva che non è chiaro «se ad integrare codesto *fumus* basti la “possibilità” di vittoria, la “verosimiglianza”, la “probabilità”»; piuttosto, l'Autore ritiene che la nozione di *fumus* non esprima «uno *standard* valutativo uniforme e costante [...] quanto un connotato sistematicamente imposto dal carattere strumentale proprio del giudizio cautelare, da modulare a seconda delle varie ipotesi che vengono in considerazione volta a volta».

⁴⁴ Anche in tale contesto la dottrina è concorde nel ritenere che strumentalità e provvisorietà costituiscano i caratteri fondamentali della tutela cautelare. Per tutti si veda P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, in particolare pp. 15 e 21, ove l'Autore osserva che il carattere della strumentalità presuppone che i provvedimenti cautelari «non sono mai fine a sé stessi, ma sono immancabilmente preordinati alla emanazione di un ulteriore provvedimento definitivo, di cui assicurano la fruttuosità pratica», mentre rinviene la provvisorietà nella circostanza per cui «il rapporto che [la tutela cautelare] costituisce è per sua natura destinato ad esaurirsi, in quanto il suo scopo sarà ormai raggiunto al momento in cui sarà emanato il provvedimento sul merito della controversia».

quella che contraddistingue la cautela amministrativa che qui interessa indagare; e del resto differenti sono i poteri (rispettivamente, giurisdizionale ed amministrativo) cui le due forme di cautela si correlano. Così, mentre tutela cautelare è espressione di un'attività giurisdizionale finalizzata ad ovviare ai pericoli che potrebbero minacciare l'effettività della "principale" tutela giurisdizionale cui essa si riferisce, la cautela amministrativa si inserisce nella vicenda procedimentale amministrativa e, con specifico riferimento alla materia tributaria risente sia della natura pubblicistica del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, sia della struttura e delle dinamiche della disciplina del prelievo d'imposta, la quale è articolata in una complessa trama di atti che nel tempo si susseguono e da cui derivano svariati effetti⁴⁵. E' quindi in quest'ottica che vanno valutate le numerose deviazioni che contraddistinguono la disciplina dei provvedimenti cautelari amministrativi nella materia tributaria rispetto al sistema di cautele rinvenibile nel modello processualcivilistico, la più evidente ed immediata

⁴⁵ Tuttavia, si può dire che le esigenze alla base della tutela cautelare giurisdizionale sono le medesime di quelle su cui poggiano i provvedimenti cautelari della pubblica amministrazione: si tratta pur sempre di disciplinare interinalmente la situazione sostanziale affinché l'interesse che si intende tutelare non venga frustrato nell'attesa dell'assunzione del provvedimento finale. Si veda al riguardo P. Pototsching, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, in AA.VV., *Studi in onore di Benvenuti*, Modena, 1996, IV, p. 1470, ove l'Autore osserva condivisibilmente che «il presupposto dei provvedimenti cautelari è dunque sempre il medesimo, sia che a promuoverli sia il privato, sia che l'iniziativa parta dall'amministrazione. In un caso come nell'altro, l'obiettivo è sempre lo stesso; quello di evitare che l'interesse tutelato dalle norme venga sacrificato solo perché il provvedimento finale voluto dall'una o dall'altra parte dovesse tardare, rendendo vana la tutela prevista». Sul punto si veda anche A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, p. 345, ove l'Autore, effettuando un parallelismo tra le misure cautelari amministrative e quelle rese nell'ambito del procedimento giurisdizionale, osserva: «Sia il processo che il procedimento constano di una serie di atti preordinati ad uno scopo unitario, atti il cui compimento implica necessariamente un periodo di tempo. Quella lotta con il tempo e quell'esigenza di sollecitudine che [...] sono aspetti caratteristici della misura cautelare, si possono riscontrare anche nel procedimento amministrativo».

delle quali è certamente data dalla circostanza, già accennata, per cui la cautela processuale è (quanto meno di regola) incardinata all'interno di un procedimento giurisdizionale pendente, mentre le misure cautelari amministrative, in quanto atti di natura provvedimentoale e come tali rilevanti sul piano della sequenza procedimentale degli atti amministrativi, assumono rilievo autonomo e dunque prescindono dalla eventuale pendenza di una controversia sull'atto impositivo o sanzionatorio che fonda la pretesa dell'amministrazione finanziaria oggetto della cautela (fermo restando che l'eventuale giudizio sul merito della pretesa condiziona l'efficacia dei provvedimenti cautelari, tema su cui si tornerà in maggiore dettaglio più avanti).

Da tutto ciò consegue che, nei due modelli di cautela, ben possono essere differenti i presupposti delineati dal legislatore nell'esercizio della propria discrezionalità. E' pertanto questa la ragione per la quale in nessuna delle disposizioni che disciplinano le misure cautelari amministrative oggetto di analisi i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* vengono espressamente valorizzati dal dato positivo⁴⁶. Ed invero, sulla base di quanto appena rilevato, costituirebbe una evidente forzatura quella di operare una piena trasposizione, alla cautela amministrativa, dei caratteri che

⁴⁶ Peraltro la giurisprudenza ha più volte confermato l'irrilevanza del requisito del *periculum in mora* ai fini della legittima adozione del provvedimento amministrativo cautelare. In particolare, la giurisprudenza ha più volte confermato tale posizione con riferimento al fermo amministrativo previsto dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, ove pure l'onere per l'amministrazione di dimostrare il pericolo di perdere la garanzia del proprio credito ben avrebbe potuto controbilanciare il meccanismo di operatività della misura cautelare, che non presuppone una ben individuata pretesa fiscale previamente formalizzata nei confronti del contribuente, ma consegue alla esistenza di «ragioni di credito» che l'amministrazione vanta nei confronti di questi. Sul punto, si vedano: Cass. 21 marzo 2012, n. 4505; Id. 5 marzo 2004, n. 4567; Id. 5 maggio 2011, n. 9853. Peraltro, le censure di costituzionalità sollevate nei confronti della disciplina del fermo amministrativo, anche sotto il profilo della ragionevolezza, sono state ritenute infondate dalla Corte Costituzionale con sentenza 19 aprile 1972, n. 67.

contraddistinguono la tutela cautelare giurisdizionale (alla quale peraltro il contribuente può fare ricorso in sede di impugnazione del provvedimento amministrativo cautelare).

Vero è però che l'esercizio del potere cautelare da parte dell'amministrazione implica l'esistenza di una situazione giuridica da tutelare, che può accostarsi, ma solo per approssimazione, al *fumus boni iuris* di matrice processualistica. Tale situazione giuridica, meritevole di cautela, deve essere riferibile ad un soggetto determinato, che può essere l'amministrazione, come tipicamente avviene nelle misure cautelari che sono state definite positive o di primo grado, ma che nelle ipotesi della sospensione amministrativa della efficacia di un precedente atto può essere anche il contribuente.

In particolare, l'analisi della struttura dei provvedimenti cautelari positivi o di primo grado evidenzia che essi presuppongono l'esistenza di una pretesa vantata dall'amministrazione finanziaria ed avente le caratteristiche indicate di volta in volta dalla norma di riferimento: essa può derivare dalla previa emissione di atti impositivi/sanzionatori, oppure può risultare da iscrizioni a ruolo, ma può fondarsi anche su di un processo verbale di constatazione (è il caso del fermo amministrativo dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, su cui *infra*). Mentre i provvedimenti cautelari di sospensione (negativi o di secondo grado) presuppongono un procedimento amministrativo di revisione dell'atto precedentemente emesso, la cui efficacia viene sospesa in attesa della decisione definitiva riguardo al ritiro dello stesso.

4. Profili effettuali della strumentalità e della provvisorietà dei provvedimenti cautelari.

Dai rilevati caratteri di strumentalità e provvisorietà che caratterizzano

intrinsecamente i provvedimenti espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria deriva che l'eventuale caducazione del titolo su cui trova fondamento la misura cautelare determina il venire meno della misura cautelare stessa, con conseguenze che possono apprezzarsi sotto un duplice profilo con particolare riguardo ai provvedimenti cautelari positivi o di primo grado.

4.1 Il primo profilo è appunto connesso alla necessità che l'efficacia della misura cautelare amministrativa segua l'evoluzione delle vicende riguardanti la sottostante pretesa fiscale vantata dall'amministrazione finanziaria. Ne deriva che l'eventuale annullamento, totale o parziale, della pretesa fiscale legittimante l'attivazione della misura cautelare amministrativa produce corrispondenti effetti anche su quest'ultima, precludendone in eguale misura l'efficacia.

Il venire meno del titolo che giustifica l'adozione della misura cautelare può dipendere da circostanze di vario genere, di carattere amministrativo (come nelle ipotesi del sopravvenuto annullamento in autotutela dell'atto impositivo oppure dell'intervenuto pagamento da parte del contribuente della somma pretesa dall'amministrazione) oppure giurisdizionale (in particolare, per effetto di sentenza che annulli la pretesa fiscale su cui la misura cautelare si fonda). Dovendosi peraltro precisare, proprio con riferimento agli effetti caducatori discendenti da pronuncia giurisdizionale che accerta l'inesistenza delle sottostanti pretese fiscali vantate dall'erario, che questi si producono di

regola⁴⁷ anche a fronte di sentenza ancora suscettibile di impugnazione⁴⁸, stante non solo l'immediata esecutività delle sentenze tributarie di

⁴⁷ Sembra fare eccezione a questa regola l'ipoteca iscritta dall'agente della riscossione ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, perché in mancanza di specifiche disposizioni contenute nella normativa tributaria, la cancellazione dell'ipoteca, conseguente alla caducazione del titolo legittimante l'iscrizione ipotecaria, deve ritenersi regolata dalle norme del codice civile, in particolare dall'art. 2884 a norma del quale: «La cancellazione deve essere eseguita dal conservatore, quando è ordinata con sentenza passata in giudicato o con altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti».

⁴⁸ Per la giurisprudenza si veda Cass. 22 settembre 2006, n. 20526, relativa ad un provvedimento di fermo amministrativo emesso ai sensi dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, ove si legge: «la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato) del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. In sostanza vien meno il titolo su cui si fonda la "ragione di credito"». Si veda anche l'importante sentenza resa dalle Sezioni Unite 13 gennaio 2017 n. 758, secondo cui: «Se, il giudice tributario [...] annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare: riconoscere all'istituto in esame una capacità di resistenza all'annullamento, ancorché non ancora irretrattabile, dell'avviso di accertamento che ne costituisce il presupposto di base, cioè, in definitiva, al venir meno anche della mera probabilità di fondatezza della pretesa tributaria in ragione della quale la misura è adottata (e quindi dell'esistenza del diritto di credito il cui soddisfacimento si intende garantire), non ha fondamento normativo e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti». L'ormai riconosciuto collegamento tra gli esiti del procedimento giurisdizionale avente ad oggetto il titolo su cui si fonda la pretesa dell'amministrazione ed il provvedimento cautelare emesso a tutela di tale pretesa ha portato alcuna dottrina [D. Peruzza, *Le misure cautelari del fisco nel processo tributario*, in C. Glendi (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, p. 389], ad affermare, in un'ottica *de iure condendo*, che «esigenze sistematiche e di semplificazione potrebbero portare a riconoscere anche nel processo tributario la possibilità di risolvere le questioni afferenti le misure cautelari di fronte al giudice dove pende il giudizio principale avente ad oggetto l'atto cautelato: ove sia stato emesso l'atto impositivo e sia già stato incardinato il giudizio sul rapporto obbligatorio, parrebbe opportuno, al fine di evitare la duplicazione di attività giurisdizionali non necessarie, che la cognizione cautelare fosse affidata allo stesso giudice del rapporto relativo all'atto "cautelato"».

annullamento, riconosciuta dalla giurisprudenza già prima delle modifiche apportate al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156⁴⁹, ma anche la normativa recata dal codice di procedura civile in materia di misure cautelari, in particolare il disposto dell'art. 669-*novies* c.p.c. (rubricato «Inefficacia del provvedimento cautelare»), a norma del quale «il provvedimento cautelare perde efficacia se con sentenza, anche non passata in giudicato, è dichiarato inesistente il diritto a cautela del quale era stato concesso»; disposizione, questa, che si impone ad espressione di un principio generale dell'ordinamento, da cui discende che laddove l'autorità giurisdizionale abbia stabilito l'insussistenza del diritto cautelato, non può essere concessa (e ove già concessa, va revocata) alcuna misura cautelare a tutela di tale inesistente diritto, non esistendo il presupposto necessario per l'adozione della misura cautelare⁵⁰.

⁴⁹ Il riferimento è in particolare all'introdotta art. 67-bis del D.Lgs. n. 546/1992 che prevede la generalizzata esecutività delle sentenze tributarie, in ordine al quale si veda S. Buttus, *Commento all'art. 67-bis, d.lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo - C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 990.

⁵⁰ La questione si ricollega all'ampia e risalente tematica degli effetti c.d. "secondari" della sentenza, che affonda le radici nella considerazione che la sentenza, oltre a produrre l'effetto giuridico tipico della funzione giurisdizionale, vale a dire di regola del caso concreto, può essere considerata dalla legge come fatto produttivo di ulteriori e diversi effetti giuridici. La dottrina parla al riguardo anche di effetti *implicati* dalla sentenza, riferendosi a quegli effetti giuridici che «conseguono necessariamente dalla sentenza in quanto stabiliti dalla legge: essi saranno pur sempre effetti della sentenza, ma il loro realizzarsi prescinde dalla pronuncia del giudice e prescinde anche dalla richiesta fattane in giudizio dalle parti»: così F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 165, il quale osserva altresì che «gli effetti "implicati" dalla sentenza, poiché non discendono dalla pronuncia del giudice ma sorgono *ex lege*, sono di per sé effetti della sentenza non reversibili. Non sussiste, infatti, in ordine ad essi, un potere di riforma da parte del giudice successivamente investito del gravame. Per questa loro caratteristica si può parlare di effetti in tutto equiparabili, quanto a stabilità, a quelli propri del giudicato». Sul tema degli effetti "secondari" della sentenza costituiscono ancora un riferimento le opere di: P. Calamandrei, *Appunti sulla sentenza come fatto giuridico*, in *Studi in memoria del prof. P. Rossi*, Siena, 1932; E.T. Liebman, *Efficacia ed autorità della*

Ne emerge un sistema in cui la portata del potere cautelare di volta in volta espresso dall'amministrazione finanziaria è dinamicamente collegato con le vicende processuali e procedimentali che incidono sulla pretesa fiscale che ne costituisce il presupposto legittimante; così che: l'eventuale pagamento la cui erogazione è stata bloccata dall'amministrazione dovrà essere prontamente effettuato qualora successive vicende procedimentali o processuali facciano venire meno in tutto o in parte la pretesa vantata in senso contrario dall'amministrazione stessa; l'ipoteca e il fermo dei beni mobili dovranno essere revocati/rimodulati nel caso in cui le somme iscritte a ruolo o affidate all'agente della riscossione, costituenti il fondamento dell'apposizione del vincolo, siano in seguito annullate o ridotte con provvedimento amministrativo o per effetto di pronuncia giurisdizionale.

Tale principio di carattere generale, discendente dalla natura strumentale e provvisoria delle misure cautelari amministrative, è peraltro stato recepito a livello normativo nel corpo dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, ove è previsto che l'amministrazione finanziaria possa sospendere il pagamento dovuto in favore del contribuente a titolo di rimborso «nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria o di altro organo».

4.2 La caducazione degli effetti delle misure cautelari, cui si è fatto cenno, deve peraltro ritenersi operante sin dal momento della loro adozione, ossia *ex tunc*, travolgendo eventuali situazioni giuridiche nel frattempo insorte, le quali sono insuscettibili di consolidamento proprio in ragione dell'intrinseco carattere di provvisorietà che contraddistingue tali istituti.

L'insussistenza della situazione giuridica cautelata riverbera quindi i

sentenza, Milano, 1935; S. Satta, *Gli effetti secondari della sentenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, I, p. 255.

propri effetti sul provvedimento cautelare, ponendolo nel nulla sin dall'origine, perché viene meno anche l'esistenza della situazione giuridica a presidio della quale la cautela era stata disposta; ciò impone il ripristino della situazione fattuale antecedente all'adozione della misura cautelare, quale nuovo adeguamento della situazione di fatto a quella di diritto⁵¹.

Anche tali profili effettuali sono normativamente ritraibili, con gli opportuni adeguamenti dovuti al diverso contesto procedimentale dell'attività amministrativa, dall'ordinamento processuale civilistico, in particolare dal già richiamato art. 669-*novies* c.p.c., il quale prevede al comma 2 che una volta dichiarata l'inefficacia della misura cautelare precedentemente disposta il giudice «dà le disposizioni necessarie per ripristinare la situazione precedente», così confermando l'instabilità degli effetti della misura cautelare caducata dall'accertamento dell'insussistenza del titolo in forza del quale la misura è stata disposta⁵².

⁵¹ Tali principi risultano acquisiti anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, che si è più volte espressa sull'argomento soprattutto con riferimento alle misure cautelari consistenti nella sospensione dei pagamenti dovuti dall'amministrazione finanziaria in favore del contribuente. È stato in particolare affermato che «[l]a natura cautelare del fermo conforma difatti gli effetti derivanti dalla caducazione della misura: l'inefficacia della misura cautelare propaga la propria incidenza, a ritroso, sino al momento della sua emanazione» (così, Cass. SS.UU. 16 luglio 2012, n. 12103). Precisandosi altresì che: «Ciò vale anche se il provvedimento di fermo non sia stato impugnato, poiché la tutela cautelare non può generare l'effetto dichiarativo o la costituzione giudiziale di un diritto, né può comportare la cristallizzazione della situazione oggetto di cautela, proprio per l'intrinseca provvisorietà della misura» (così Cass. 19 maggio 2022, n. 16097, con nota adesiva di F. Randazzo, *Il fermo del rimborso IVA non sospende il decorso degli interessi: ma sono se c'è mora dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 973 ss.).

⁵² Anche tale profilo trova conferma della giurisprudenza della Suprema Corte, che ha rilevato quanto segue: «Posto che il provvedimento di fermo amministrativo costituisce una misura cautelare, adottata dalla P.A. nell'esercizio del potere di autotutela, deve ritenersi applicabile allo stesso, data tale natura, il principio che si ricava dal secondo comma dell'art. 669-*novies* cod. proc. civ. (che detta la disciplina generale della inefficacia dei provvedimenti cautelari). [...] La norma summenzionata dispone che il giudice, il quale dichiara [...] la inefficacia del

Dal punto di vista del diritto sostanziale tributario, i predetti principi non assumono però particolare pregnanza nel caso in cui la misura cautelare, di cui si verifichi il venire meno quale conseguenza della riconosciuta illegittimità del titolo su cui la stessa trova fondamento, sia data dall'ipoteca o dal fermo dei beni mobili registrati. Difatti, in questi casi il ripristino della situazione sostanziale precedente l'adozione del provvedimento cautelare non consiste in altro che nella eliminazione del vincolo apposto sui beni immobili e mobili registrati del contribuente, ferma restando la possibilità di esercitare nei confronti dell'amministrazione finanziaria azione di risarcimento del danno ove ne ricorrano i presupposti⁵³.

provvedimento cautelare “dà le disposizioni necessarie per ripristinare la situazione precedente”. Se deve essere ripristinata la situazione precedente, significa che la inefficacia travolge ogni effetto prodotto dal provvedimento cautelare a partire dal momento della sua emanazione, come se si trattasse di provvedimenti mai pervenuti a giuridica esistenza» (così Cass. 23 luglio 2004, n. 13808).

⁵³ Il tema della responsabilità civile dall'amministrazione finanziaria è molto ampio. Senza pretese di esaustività, si vedano: G. Boletto, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 81 ss.; Id., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 42 ss.; C. Gioé, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007; A. Salvati, *La responsabilità civile da atto impositivo illegittimo*, in P. Rossi (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009, p. 65 ss.; ma anche, nella stessa opera collettanea, S. Burelli, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in P. Rossi (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009, p. 1 ss., ove l'Autrice, in particolare alle pp. 21-23, fornisce una puntuale panoramica delle principali problematiche teoriche sottese al tema della risarcibilità del danno da parte dell'amministrazione finanziaria: «La questione di fondo [...] non attiene tanto all'assoggettabilità della pubblica amministrazione in generale e dell'amministrazione finanziaria in particolare alla responsabilità risarcitoria nei confronti del privato per danni cagionati nello svolgimento della funzione, circostanza che in astratto non pare più in discussione in un sistema retto dal principio del c.d. Stato di diritto, quanto in primo luogo all'individuazione della natura di tale responsabilità, da cui consegue l'atteggiarsi della configurazione dei suoi elementi costitutivi [...] in relazione alla significativa diversità di regime che intercorre tra i paradigmi di responsabilità noti al nostro ordinamento», precisando opportunamente al riguardo (p. 21, nota 35) che «le differenze di regime si appuntano in particolare sui termini di prescrizione (cinque anni per la responsabilità extracontrattuale, dieci

Invece, il principio della caducazione “a ritroso” degli effetti della misura cautelare ha rilevanti conseguenze sostanziali nel caso di provvedimenti cautelari consistenti nella sospensione dei pagamenti spettanti ai contribuenti, giacché l’ accertata insussistenza della pretesa a cautela della quale è stata disposta la sospensione, e la conseguente elisione fin dall’ origine degli effetti provvisori della misura cautelare, comportano in ogni caso che il credito vantato dal contribuente produca interessi anche durante il periodo di vigenza della misura cautelare⁵⁴.

anni per quella contrattuale); sul diverso atteggiarsi dell’ onere della prova (nella responsabilità extracontrattuale il danneggiato deve provare tutti gli elementi costitutivi della fattispecie mentre nella responsabilità contrattuale è il debitore danneggiante a dovere provare che l’ inadempimento è dovuto a causa a lui non imputabile”); sull’ area del danno risarcibile (nella responsabilità contrattuale che non derivi da dolo sono risarcibili i soli danni che potevano prevedersi nel momento in cui è sorta l’ obbligazione, mentre nella responsabilità extracontrattuale sono risarcibili tutti i danni legati da nesso di causalità con l’ illecito); sul calcolo della rivalutazione monetaria e degli interessi legali (nella responsabilità extracontrattuale gli interessi maturano a decorrere dalla data dell’ illecito e possono concorrere con la rivalutazione mentre nella responsabilità contrattuale gli interessi decorrono dalla data della domanda)».

⁵⁴ Molto chiara sul punto Cass. n. 13808/2004, cit., riferita ad un caso di fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923, ove si legge che «[l]a soluzione che esclude la stabilità degli effetti del fermo, poi caducato dall’ accertamento dell’ insussistenza dei crediti da esso cautelati, comporta inevitabilmente l’ esclusione che il corso degli interessi possa essere sospeso nel periodo di vigenza della misura: si consentirebbe altrimenti una stabilità dell’ efficacia del fermo che, invece, è travolta». In quest’ ottica l’ inesistenza del “controcredito” propaga la propria incidenza sino al momento di attuazione della misura cautelare rendendo dovuti gli interessi in favore del contribuente a prescindere dalla legittimità o meno del provvedimento di sospensione e dalla avvenuta impugnazione dello stesso. Secondo la medesima giurisprudenza, a diverse conclusioni può invece giungersi qualora sia sussistente la pretesa cautelata, assumendo in tal caso rilievo sul piano della debenza degli interessi la legittimità ovvero la illegittimità del provvedimento cautelare di sospensione. Una particolare casistica è stata oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione 22 giugno 2021 n. 17828, relativa ad una richiesta di rimborso Iva, ove la Suprema Corte ha respinto la richiesta di riconoscimento degli interessi maturati durante il periodo di sospensione del rimborso dell’ Iva, perché la sospensione era stata adottata dall’ Ufficio a cautela di una parallela pretesa fiscale la cui vicenda processuale si era risolta con una definizione conciliativa tale da fare ritenere che

5. Discrezionalità e vincolatezza nell'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.

5.1 Si è visto nel paragrafo introduttivo che l'esercizio di un potere attribuito dalla legge all'amministrazione può essere diversamente regolato dalla normativa di riferimento, nel senso che l'amministrazione può essere più o meno vincolata dalla legge in ordine alle modalità di perseguimento dell'interesse pubblico alla stessa affidato: mentre alcune norme disciplinano in maniera puntuale l'esercizio del potere, vincolando l'amministrazione nei modi e nei tempi relativi alla adozione del provvedimento in ragione della integrazione dei presupposti stabiliti dalla disposizione normativa, altre norme consentono invece all'amministrazione di esercitare il relativo potere godendo di margini più o meno ampi di discrezionalità, all'interno dei quali l'amministrazione può quindi operare delle scelte, sotto molteplici profili.

I temi della discrezionalità e della vincolatezza dell'azione amministrativa sono tradizionalmente presi in considerazione dalla dottrina amministrativistica ma assumono grande rilievo anche in materia tributaria, ove peraltro si intrecciano con il principio di indisponibilità del tributo e necessitano quindi di alcune puntualizzazioni in ordine alla loro operatività in rapporto all'esplicarsi dell'azione dell'amministrazione finanziaria.

Non è certo questa la sede per approfondire la tematica dell'indisponibilità del tributo nell'azione dell'amministrazione finanziaria, che costituisce un tema centrale negli studi di diritto tributario e di cui si

l'atto (il provvedimento di sospensione) ha conservato la sua validità ed efficacia fino alla definizione dell'intera vicenda con l'accordo quadro, in base al quale è stato soddisfatto, per la parte riconosciuta, il credito della contribuente alla luce dell'esito dei giudizi avverso le opposte pretese dell'Ufficio, esito almeno in parte favorevole per l'Amministrazione, sì da far ritenere, anche per tale versante, giustificata l'emissione dell'atto di sospensione» (analogo principio è altresì rinvenibile in Cass. 29 aprile 2016, n. 8540).

discute, peraltro con diverse sfaccettature, già dai primi decenni del secolo scorso.

Spesso con l'utilizzo di tale formula si intende riferirsi alla irrinunciabilità della pretesa tributaria, dovuta al fatto che l'amministrazione finanziaria non può recedere dall'esercizio del proprio potere impositivo, se non nei casi espressamente previsti dalla legge ed entro i limiti ivi stabiliti: in questo senso l'indisponibilità del tributo indica l'impossibilità per gli enti impositori di disporre del tributo in modo incondizionato oppure di effettuare in merito ad esso valutazioni discrezionali avulse dal sistema dei principi generali che informano il sistema tributario. Piuttosto comune è anche l'affermazione della indisponibilità del tributo quale conseguenza della vincolatezza dell'attività impositiva, dato che l'amministrazione finanziaria difetta di discrezionalità amministrativa nella sua azione⁵⁵.

Ma chi più ha approfondito la tematica della indisponibilità del tributo in rapporto alle potestà esercitate dall'amministrazione finanziaria ha ben messo in evidenza che tale principio non può che trovare la propria fonte della riserva di legge relativa in materia tributaria recata dall'art. 23 della

⁵⁵ La dottrina amministrativistica ha chiarito che «in linea teorica, un atto [...] può considerarsi vincolato quando si è in presenza di una fattispecie in relazione alla quale la legge stabilisce che, in presenza di un presupposto di fatto che l'amministrazione deve limitarsi ad accertare, senza operare scelte o valutazioni opinabili, l'amministrazione stessa può legittimamente prendere un solo provvedimento, predeterminato dalla legge, senza alcun margine di scelta, neanche relativamente all'*an*»: in questi termini D. Sorace, *Il principio di legalità e i vizi formali dell'atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007, p. 395; analogamente R. Villata - M. Ramajoli, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, p. 73, ove gli Autori chiariscono che «si ha attività vincolata quando la norma giuridica impone rigidamente all'amministrazione un determinato comportamento in determinate circostanze, quando l'esercizio del potere è così puntualmente disciplinato a livello normativo da ridursi a un fatto pressoché meccanico. Nell'attività vincolata l'agire appare integralmente disciplinato, sono precisamente stabiliti i presupposti di fatto e le conseguenze giuridiche; vi è, dunque, una sola determinazione corrispondente al legittimo esercizio della potestà e non vi è alcuno spazio di scelta per l'amministrazione».

Costituzione, giungendo alla conclusione che l'attività dell'amministrazione è priva di discrezionalità (i.e. è vincolata) nell'esercizio di quelle funzioni che incidono sulla debenza e sulla quantificazione del tributo; venendo quindi in rilievo principalmente le funzioni di accertamento, specificamente finalizzata alla individuazione dei presupposti e della misura del tributo, e quella della riscossione, cui è affidata l'azione di acquisizione della pretesa così come determinata nella precedente fase accertativa del tributo⁵⁶.

E proprio con riferimento all'attività di riscossione, si può osservare che *an* e *quantum debeatur* ne costituiscono specifico presupposto, giustificandosi l'attivazione della funzione amministrativa di riscossione solamente alla presenza di una preventiva determinazione (effettuata nella fase di accertamento) in merito alla debenza del tributo ed alla sua quantificazione. Con la conseguenza che è proprio e solo in relazione a tali elementi che deve ritenersi assente una qualsivoglia discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nell'attività di riscossione, non essendo in

⁵⁶ Si veda A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, pp. 162-163, il quale rileva che «L'indisponibilità del tributo in senso ampio riguarda tutte le situazioni giuridiche aventi ad oggetto in tutto o in parte il tributo, riferibili tanto al contribuente quanto all'amministrazione finanziaria. In un'accezione più ristretta, che poi è quella che ricorre e che interessa in questa sede, essa va riferita alle potestà amministrative coinvolte nel prelievo tributario, segnatamente di accertamento e di riscossione, ed equivale alla vincolatezza o assenza di discrezionalità delle stesse in ordine al tributo dovuto. Così intesa, l'indisponibilità del tributo ha un evidente fondamento nell'art. 23 Cost., laddove riserva alla legge, eventualmente integrata da fonte sub-primaria, la disciplina di *an* e *quantum debeatur*, riferibile sicuramente all'attività di accertamento, ma anche a quella di riscossione». Di diverso avviso G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2020, pp. 297-298, secondo cui il principio di indisponibilità del tributo è da ricondurre primariamente agli artt. 2, 3 e 53 Cost.: «In forza di tali articoli, la legge d'imposta, in quanto legge di ripartizione della spesa pubblica, fissa i criteri per il riparto, nel rispetto della parità di trattamento e della capacità contributiva. L'amministrazione finanziaria è obbligata ad applicare imparzialmente tale legge, senza eccezioni e deroghe, e dunque col divieto di concedere sconti o abbuoni, o di operare aggravii».

particolare configurabili rinunce o transazioni aventi ad oggetto il tributo⁵⁷.

Si può dire che il carattere vincolato della funzione impositiva consiste nel fatto che la pretesa tributaria è disciplinata nel suo contenuto dalla legge, che determina i fatti in relazione ai quali il debito tributario può sorgere e la misura di esso⁵⁸. Al di fuori di tali confini di vincolatezza dell'azione

⁵⁷ Cfr. ancora A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 180, che pur escludendo una incidenza diretta della riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione sull'attività di riscossione, rileva che «Ciò non significa però che l'attività di riscossione sfugga del tutto alla riserva di legge ex art. 23 Cost. L'amministrazione, infatti, per riscuotere coattivamente quanto le è dovuto muove pur sempre da una preventiva determinazione del debito effettuata nel rispetto della riserva di legge in esame; anzi è proprio l'esistenza di un debito in tutto o in parte non estinto che giustifica il dispiegarsi della potestà di riscossione; e l'entità del debito rappresenta la misura di tale potestà, il parametro rispetto al quale gli uffici devono agire. Ne deriva che l'attività di riscossione soggiace alla riserva di legge ex art. 23 Cost. limitatamente a esistenza e entità del debito tributario, rispettivamente presupposto e misura della stessa, in relazione ai quali l'amministrazione non dispone di alcuna discrezionalità (non sono possibili discrezionali rinunce o transazioni, pure sostenute, e sono incostituzionali le letture in tal senso, talvolta fornite, di istituti esistenti). E siccome tali elementi sono determinati in sede di accertamento e l'attività di riscossione è conseguente e strumentale a quella di accertamento, si può concludere che essa è indirettamente condizionata dalla riserva di legge ex art. 23 Cost., ossia quest'ultima ha un'incidenza mediata su di essa».

⁵⁸ Si pone invece su un piano diverso la storica e controversa questione se il rapporto d'imposta, determinato nell'*an* e nel *quantum* sulla base delle prescrizioni imposte dalla legge, sorga direttamente dalla legge stessa (secondo quella che è comunemente definita "teoria dichiarativa") oppure quale effetto della presentazione della dichiarazione ovvero dell'atto di accertamento in funzione correttiva della dichiarazione (secondo la "teoria costitutiva"). La questione è di ampia portata ed è stata oggetto di un elevato numero di contributi, ragion per cui non è possibile (né sarebbe utile ai presenti fini) fornire una rappresentazione completa delle diverse posizioni e delle varie sfumature di pensiero. Può però rilevarsi che la maggioranza degli studiosi condivide posizioni vicine alla teoria costitutiva. Tra i sostenitori della teoria dichiarativa, già A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, in particolare p. 242 ss., ma si vedano anche F. Batistoni Ferrara, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, X, 1994, p. 296 ss., e P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., pp. 56 ss., 90 ss.; mentre a sostegno della teoria costitutiva si vedano: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 74 ss.; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Milano, 1972, p. 41 ss.; e più di recente, F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2010,

amministrativa, dettati dal rispetto del principio costituzionale della riserva di legge, sussistono invece margini di discrezionalità amministrativa nell'attività di riscossione dei tributi. Dovendosi tuttavia precisare che la discrezionalità in materia tributaria non va intesa alla stessa stregua di quanto avviene nel comparto del diritto amministrativo, ove la discrezionalità dell'agire dell'amministrazione pubblica indica il potere di comparare e scegliere tra diversi interessi coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa: l'amministrazione finanziaria non può ponderare con altri interessi l'interesse erariale alla effettuazione del prelievo dei tributi nella misura prevista dalla legge; ma nelle varie fasi in cui si esplica l'esercizio della funzione di attuazione dei tributi, e soprattutto nella fase di riscossione coattiva dei tributi stessi, l'amministrazione finanziaria è nella possibilità di effettuare valutazioni nell'ottica del migliore perseguimento dell'interesse pubblico coerentemente con il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.). Si tratta pur sempre di possibilità di scelta che l'amministrazione può effettuare nel quadro dei poteri alla stessa attribuiti per legge, in coerenza con il principio di legalità dell'agire dell'amministrazione, e la cui ampiezza varia volta per volta in

p. 215 ss. Vi è però anche chi ritiene che non siano possibili definizioni unitarie degli effetti degli accertamenti tributari. Così, S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pp. 316-317, per il quale «Sotto il profilo dell'efficacia, sembrano egualmente parziali ed inadeguate sia le concezioni che all'accertamento tributario attribuiscono un'efficacia meramente “dichiarativa” di preesistenti obbligazioni tributarie, sia quelle le quali configurano un'efficacia “costitutiva” di quei rapporti. Infatti [...] dal verificarsi dei fatti fiscalmente rilevanti normalmente discendono situazioni soggettive (attive e passive) unilaterali, più che veri rapporti (bilaterali) di debito-credito tra cittadino e P.A.; e gli atti di accertamento tributario, in quanto debbono servire ad ovviare all'inosservanza di quelle regole, hanno una efficacia sostanziale che va certamente oltre la pura e semplice ricognizione dei fatti fiscalmente rilevanti e delle loro conseguenze giuridiche. Ma neanche può configurarsi una generalizzata efficacia costitutiva di obblighi od obbligazioni di pagamento, in quanto [...] la legge non sempre né necessariamente collega, agli accertamenti tributari, simili effetti giuridici».

considerazione dei singoli istituti che vengono in rilievo nella fase di riscossione coattiva dei tributi⁵⁹.

In questo contesto si inseriscono le disposizioni che conferiscono all'amministrazione finanziaria poteri cautelari con la finalità di rendere più celere e/o probabile la riscossione dei tributi, ossia i provvedimenti cautelari positivi o di primo grado. Si tratta difatti di poteri che presuppongono una previa determinazione amministrativa in merito alla doverosità ed alla quantificazione della pretesa fiscale, ma la cui attuazione avviene secondo moduli procedurali variegati e che possono dispiegarsi in diversi momenti dell'attività di riscossione.

5.2 Scendendo più nel dettaglio, si può anzitutto rilevare, con riguardo alla scelta della misura cautelare cui l'amministrazione può di volta in volta fare ricorso a tutela delle pretese dalla stessa vantate, che la legge non stabilisce alcuna priorità nell'utilizzo dell'una piuttosto che di un'altra tra le misure astrattamente contemplate dall'ordinamento. Allo stesso modo la legge non impone alcun vincolo alla possibilità per l'amministrazione finanziaria di eventualmente adottare più misure cautelari amministrative a tutela della stessa posizione creditoria, ove ciò sia giustificato dagli interessi

⁵⁹ Sul punto si vedano: F. Gallo, voce *Discrezionalità*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 537 ss.; M.T. Moscatelli, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1107 ss; ma anche A. Marcheselli, *Accertamenti tributari*, Milano, 2022, in particolare p. 71, ove l'Autore si riferisce ai profili di discrezionalità dell'agire dell'amministrazione finanziaria rilevando che l'attività di essa «è normalmente vincolata, ma, altrettanto normalmente, *non automatica*» (enfasi originale). Sempre A. Marcheselli, *Accertamenti tributari*, op. loc. cit., evidenzia tuttavia che anche nella materia tributaria possono rinvenirsi alcuni, seppure limitati, spazi di discrezionalità in senso proprio, citando al riguardo il potere dell'amministrazione finanziaria di ritirare i propri atti ancorché divenuti definitivi (potere di autotutela); ipotesi in cui a detta dell'Autore si configurerebbe «una ipotesi di ponderazione discrezionale tra vari interessi (la conservazione di un provvedimento definitivo e l'interesse pubblico volta a volta individuato)».

che si intendono cautelare. Riguardo a questi aspetti rilevano piuttosto profili di proporzionalità dell'azione amministrativa, i quali richiedono un esercizio del potere che risulti adeguato alle circostanze del caso concreto. Tali profili verranno più approfonditamente analizzati nel prossimo capitolo, potendosi in questa fase concludere che il potere dell'amministrazione finanziaria è tendenzialmente discrezionale anche in merito alla scelta del provvedimento cautelare da emettere, chiaramente laddove risultino integrati i presupposti procedurali volta per volta stabiliti dalla legge ai fini della adozione di essi (in questo senso rileva ad esempio il comma 1-bis dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, che esclude la possibilità di iscrivere ipoteca sui beni immobili se l'importo complessivo del credito per il quale si procede non è almeno pari a ventimila euro).

I profili di discrezionalità ravvisabili in capo all'amministrazione finanziaria con riferimento alle misure cautelari amministrative riguardano a diversi livelli di intensità l'*an* (se disporre o meno un provvedimento cautelare), il *quando* (il momento di adozione del provvedimento, nell'ampio arco di tempo che caratterizza la fase di riscossione coattiva dei tributi) ed il *quid* (l'individuazione concreta dei beni del contribuente da sottoporre a vincolo, tra i diversi eventualmente disponibili).

Il tutto con le importanti eccezioni date da quelle che, tra le diverse misure di sospensione dei pagamenti cui si è fatto cenno, hanno un campo di applicazione più specifico, vale a dire il blocco dei pagamenti finalizzato al pignoramento presso terzi (art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973) e la sospensione dei rimborsi Iva conseguente ad una contestazione di frode (art. 38-bis, comma 8, del d.P.R. n. 633/1972), rispetto alle quali - lo si vedrà meglio nel prosieguo - il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria risulta fortemente vincolato, *in primis* (ma non solo) perché esse vanno obbligatoriamente disposte al verificarsi dei presupposti individuati dalla

legge, ossia: quanto all'art. 48-bis, in seguito all'esito della positiva verifica in merito alla sussistenza di cartelle di pagamento non pagate dal contribuente per un importo pari ad almeno cinque mila euro; con riguardo all'art. 38-bis, quando, con riferimento al periodo d'imposta per il quale è stata presentata la richiesta di rimborso Iva, al contribuente sia contestato un reato connesso all'utilizzo o alla emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Fatte salve queste specifiche eccezioni, gli ampi profili di discrezionalità di cui gode l'amministrazione finanziaria in merito alla adozione di provvedimenti cautelari emergono già con riferimento alla scelta circa l'emanazione o meno del provvedimento cautelare (*l'an*). E difatti l'adozione delle misure cautelari amministrative è tendenzialmente sempre facoltativa per l'amministrazione finanziaria: lo è anzitutto con riferimento alle ulteriori e più generali fattispecie di sospensione dei pagamenti (art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e art. 69 del R.D. n. 2440/1923), ma lo è anche per quanto riguarda il fermo dei beni mobili registrati. Ciò emerge dal chiaro tenore letterale delle norme di riferimento, che prevedono l'adozione di tali misure cautelari quale mera possibilità in capo all'amministrazione finanziaria⁶⁰. Nulla vieta quindi che l'amministrazione possa non attivare i predetti strumenti cautelari pur alla presenza dei relativi presupposti legali, nell'un caso dando seguito al rimborso dei crediti vantati dal contribuente pur in pendenza di contestuali pendenze tributarie o «ragioni di credito» dell'amministrazione, nell'altro caso attivando la procedura di esecuzione forzata per la riscossione coatta delle somme risultanti da ruoli o avvisi di

⁶⁰ Segnatamente, nelle diverse disposizioni normative che regolamentano i procedimenti amministrativi cautelari in considerazione, si legge: che «il concessionario può disporre il fermo dei beni [...]» (art. 86 del d.P.R. n. 602/1973); «il pagamento può essere sospeso [...]» (art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997); «Qualora un'amministrazione dello Stato [...] richieda la sospensione [...]» (art. 69 del R.D. n. 2440/1923).

accertamento esecutivi non pagate nei termini di legge.

Un discorso parzialmente differente va fatto in relazione alla disciplina dell'ipoteca dell'agente della riscossione (art. 77 del d.P.R. n. 602/1973) che si caratterizza al riguardo per taluni profili di particolarità, stante il fatto che il ricorso a tale misura cautelare è di regola facoltativo (analogamente a quanto avviene nel fermo dei beni mobili registrati) ma sono individuate alcune ipotesi in cui l'agente della riscossione non può procedere ad esecuzione forzata per la soddisfazione coattiva della pretesa fiscale senza prima avere apposto il vincolo ipotecario sugli immobili del contribuente, atteggiandosi in tali casi l'ipoteca come presupposto procedimentale della successiva espropriazione: si può in proposito citare l'ipotesi (prevista dall'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973) in cui il credito per il quale si procede non supera il 5% del valore (catastale rivalutato) dell'immobile da espropriare, potendo in tal caso l'agente della riscossione procedere alla espropriazione forzata solamente decorsi sei mesi dall'iscrizione di ipoteca senza che il credito sia stato estinto⁶¹; ma ulteriori ipotesi di ipoteca "necessaria" si rinvencono nel precedente art. 76, comma 1, del d.P.R. n. 602/1972, che detta disposizioni in materia di "Espropriazione immobiliare". Su questi profili più puntuali si tornerà nel capitolo (Cap. IV) dedicato all'analisi della disciplina dell'ipoteca (e del fermo dei beni mobili registrati) dell'agente della riscossione.

Con riferimento all'*an* dell'adozione della misura cautelare amministrativa, si può pertanto concludere che il potere dell'amministrazione

⁶¹ La particolarità della indicata fattispecie di ipoteca "obbligatoria" si rinviene nel fatto che, se in genere la misura cautelare amministrativa costituisce uno strumento per mezzo del quale l'amministrazione finanziaria tutela il proprio interesse ad una più rapida e/o certa riscossione dei tributi, qui l'iscrizione di ipoteca è all'evidenza una misura di favore per il contribuente, che di fatto lo avvantaggia, consentendogli di evitare l'immediata espropriazione di un bene immobile di valore grandemente superiore rispetto alla pretesa erariale.

finanziaria è tendenzialmente discrezionale, salve le eccezioni puntualmente previste dalla legge per salvaguardare specifici interessi o del contribuente (è il caso dell'ipoteca "necessaria", per evitare che possa procedersi ad immediata espropriazione dei beni immobili) o della stessa amministrazione (è il caso dei pagamenti di importo superiore a cinquemila euro, che vanno obbligatoriamente bloccati in presenza di somme iscritte a ruolo di almeno pari importo, in funzione della immediata soddisfazione del credito erariale tramite la procedura del pignoramento presso terzi; ma è anche il caso dei rimborsi Iva, che vanno sospesi laddove sussista il "fumus" che il credito sia conseguenza di condotte penalmente rilevanti poste in essere dal contribuente).

Quanto al momento di adozione del provvedimento cautelare (*quando*), si può in primo luogo osservare che, sia nelle ipotesi in cui l'amministrazione ha facoltà di applicare la misura cautelare, ed esercita tale facoltà, sia nelle ipotesi in cui invece il ricorso alla misura cautelare è previsto come obbligatorio, le norme di riferimento non stabiliscono specifici termini per l'adozione della misura, rendendo anche sotto questo profilo il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria come ampiamente discrezionale. E così, a partire dal momento in cui si sono verificati i presupposti previsti dalla legge per l'adozione dell'ipoteca o del fermo dei beni mobili registrati (il mancato pagamento nei termini di legge del ruolo o dell'avviso di accertamento esecutivo), l'agente della riscossione può valutare il momento più opportuno per apporre tali vincoli su tutti o alcuni beni del contribuente e può farlo all'interno di quell'ampio segmento temporale che intercorre tra la formazione del titolo esecutivo e l'eventuale pignoramento dei beni, che peraltro non è subordinato ad alcun termine di decadenza nell'ambito dell'attuale assetto normativo.

Similmente avviene nelle misure di sospensione dei pagamenti, in

relazione alle quali vanno però segnalati alcuni profili di specificità, discendenti dal fatto che qui la problematica del momento di adozione del provvedimento cautelare di fatto dipende da quando l'amministrazione decide di dare corso alle sollecitazioni provenienti dal contribuente in ordine alla erogazione delle somme allo stesso spettanti. Ma come è noto, già questa decisione dell'amministrazione non è collocabile con certezza in uno specifico orizzonte temporale, dato che proprio il campo dei rimborsi di imposta (o più in generale dei pagamenti) dovuti dall'amministrazione ai privati è un campo nel quale l'amministrazione impone spesso la propria supremazia anche nella gestione del profilo temporale della procedura, lasciando a lungo disattese le richieste degli interessati. Emerge però dalle norme di riferimento che, allorquando l'amministrazione decida di erogare al contribuente le somme a questi spettanti, essa è facoltizzata (nel caso delle misure previste dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923) oppure è tenuta (nel caso delle misure previste dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 e dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972) a sospendere il pagamento al ricorrere delle condizioni prestabilite dalla legge.

In definitiva, la scelta relativa al momento in cui eventualmente adottare le misure cautelari qui all'esame può dirsi pienamente libera in relazione all'ipoteca ed al fermo dei beni mobili registrati, ove il vincolo può essere apposto sui beni del contribuente nell'arco di un ampio orizzonte temporale compreso tra la formazione del titolo esecutivo e l'eventuale pignoramento dei beni, mentre con riferimento alle misure di sospensione dei pagamenti si impone uno specifico momento in cui l'amministrazione deve operare la scelta (ove ciò le sia consentito, e non vi sia invece obbligata) di adottare la misura cautelare, e tale momento è quello in cui l'amministrazione decide di dare seguito alle sollecitazioni provenienti dal contribuente in ordine al pagamento delle somme dallo stesso vantate.

Spazi di discrezionalità dell'amministrazione finanziaria sono infine rinvenibili con riferimento all'oggetto del vincolo imposto alla misura cautelare amministrativa (*quid*). Ciò è vero anzitutto per quanto riguarda le misure dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati, ove la legge non individua alcun criterio preferenziale che imponga all'agente della riscossione di apporre il vincolo su determinati beni del contribuente piuttosto che su altri per potere soddisfare la pretesa erariale. Pertanto, in presenza di una pluralità di beni parimenti aggredibili, l'agente della riscossione potrà certamente preferirne alcuni piuttosto che altri sulla base di valutazioni che, seppure sempre finalizzate a soddisfare l'interesse pubblico alla più efficiente riscossione del credito erariale, sono caratterizzate da discrezionalità. E così, solo per fare un esempio concreto, è probabile che l'agente della riscossione preferisca iscrivere ipoteca su un immobile posto in una zona di pregio piuttosto che su un altro immobile localizzato nel medesimo Comune ma in un'area periferica, di modo che maggiore sia l'interesse del contribuente ad eventualmente saldare il proprio debito e comunque risulti maggiore la possibilità che l'eventuale espropriazione del bene si concluda con una vendita rapida dello stesso e ad un valore soddisfacente della pretesa erariale.

Nel caso delle misure di sospensione dei pagamenti, poi, l'amministrazione è libera di scegliere, tra gli eventuali diversi crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'amministrazione, quali di questi bloccare nell'ottica della successiva compensazione (nel caso dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923) o del pignoramento presso terzi (nel caso dell'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973) e a quali invece dare seguito effettuando il pagamento dell'importo dovuto; è evidente però che una tale scelta non si pone nel caso della sospensione del rimborso Iva in presenza di contestazione di reato (art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972), essendo qui l'amministrazione vincolata a sospendere l'erogazione proprio di quel

credito Iva la cui genuinità è posta in discussione.

In definitiva, anche sotto questo profilo l'amministrazione finanziaria gode di ampia discrezionalità, purché l'esercizio del relativo potere non avvenga con modalità tali da esorbitare i limiti ed i principi posti dall'ordinamento a garanzia del corretto esercizio del potere medesimo, come talvolta avviene allorquando l'agente della riscossione vincola un numero di immobili e/o di beni mobili registrati del contribuente ampiamente superiore a quanto sarebbe necessario per cautelare il credito ad esso affidato per la riscossione. Ma qui si ricade nuovamente in una ipotesi di mancato rispetto del principio di proporzionalità, sul quale ci soffermeremo nel prossimo capitolo.

CAPITOLO II

**IL POTERE CAUTELARE NELLA DIMENSIONE DELLE LEGGI
SUL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO**

1. Premessa.

Nel precedente capitolo si è osservato che le misure cautelari oggetto di indagine sono espressione di potere amministrativo, quindi provvedimenti amministrativi, in quanto tali idonei ad incidere in maniera autoritativa sulla sfera giuridica del contribuente senza il consenso di questi. E si è tentato di fornire un inquadramento sistematico di tale potere cautelare indicandone in particolare i parametri costituzionali di riferimento, gli elementi distintivi, le ricadute effettuali nonché i molteplici profili di discrezionalità e vincolatezza che caratterizzano l'agire dell'amministrazione finanziaria in questo specifico ambito di operatività.

La rilevata natura di atti amministrativi a contenuto provvedimentale riferibile a tali misure cautelari consente adesso di svolgere un ulteriore passaggio del percorso di indagine. Ci si riferisce alla possibilità di rinvenire nell'ordinamento giuridico disposizioni normative di principio che possano trovare applicazione anche ai provvedimenti espressivi del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria e che siano pertanto idonee a limitare/disciplinare sotto diversi profili l'esercizio di tale potere. Al riguardo, è già stato rilevato che l'ordinamento giuridico tributario non contempla disposizioni di carattere generale in materia di misure cautelari adottabili

dall'amministrazione finanziaria. Epperò, se si ammette che tali misure cautelari hanno natura provvedimento, non pare possano sorgere dubbi sul fatto che ad esse siano applicabili le disposizioni di principio contenute nella legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), riferibili ad ogni provvedimento di natura tributaria.

Altra questione, che necessita di maggiori approfondimenti, è invece se a tali provvedimenti amministrativi cautelari siano applicabili tutti o quanto meno alcuni dei principi che informano l'intera attività della pubblica amministrazione e che sono compendiate nella legge generale sul procedimento amministrativo, approvata con la legge n. 241/1990 ed in seguito più volte modificata con interventi puntuali o con altri più profondi, come quello della legge n. 15/2005. Su tale ultimo argomento si tornerà subito dopo avere rilevato i principi regolatori del potere cautelare amministrativo rinvenibili nello Statuto dei diritti del contribuente.

2. I principi dello Statuto dei diritti del contribuente incidenti sul potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.

La legge n. 212/2000 istituisce un *corpus* normativo contenente i fondamentali principi posti a garanzia del contribuente nel rapporto con l'amministrazione finanziaria: stante il carattere spiccatamente autoritativo dell'azione amministrativa in materia di tributi, il legislatore ha ritenuto di individuare un insieme di disposizioni normative specificamente finalizzate ad ampliare il quadro delle garanzie riconosciute al contribuente in tale contesto⁶².

⁶² Nonostante lo Statuto dei diritti del contribuente sia stato pensato per contenere disposizioni espressive di principi para-costituzionali espressamente riferiti al rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria, esso è stato emanato con legge ordinaria, pertanto le disposizioni ivi contenute risultano cedevoli

Lo Statuto ha un contenuto variegato, su cui qui non è possibile indugiare, comprendente tra l'altro disposizioni che influiscono, indirizzandola, sull'attività del legislatore nell'esercizio della funzione legislativa in materia tributaria (sono disposizioni che disciplinano, ad esempio, i limiti all'adozione di norme interpretative o l'efficacia temporale delle norme tributarie, cfr. artt. 1-4) e disposizioni che disciplinano istituti di esclusivo interesse del contribuente (ad esempio il diritto di interpello o le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, cfr. artt. 9-13).

Ma le disposizioni che vengono qui maggiormente in rilievo, in quanto direttamente incidenti sull'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, sono quelle che impongono alla stessa specifici obblighi di carattere procedimentale a pena di nullità dei relativi provvedimenti amministrativi.

Il riferimento è *in primis* all'obbligo di motivazione dei provvedimenti tributari previsto dall'art. 7, comma 1, della legge n. 212/2000, ai sensi del quale ogni provvedimento amministrativo deve indicare «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione».

Ora, non vi è dubbio che anche i provvedimenti espressione del potere

rispetto ad eventuali deroghe contenute in successive fonti normative primarie. È anche vero però che la giurisprudenza ha più volte riconosciuto «la superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto», rilevando che a tali principi deve essere attribuita una rilevante valenza interpretativa, ossia una «funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete», con la conseguenza che «il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212/2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari». Sul punto si vedano tra le tante: Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576; Id., 14 aprile 2004, n. 7080; Id., 6 maggio 2005, n. 9407; Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 216. Sui principi dello Statuto si vedano in particolare: G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; V. Mastroiacovo, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. Fantozzi – A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 1 ss.

cautelare dell'amministrazione finanziaria debbano essere in via di principio motivati ai sensi della richiamata disposizione. Ma entrando più nel dettaglio, l'obbligo motivazionale incombente sull'amministrazione finanziaria non può che atteggiarsi diversamente in ragione della tipologia di provvedimento cautelare che viene in considerazione e dei corrispondenti interessi del contribuente che la misura va in concreto a colpire. E così, sembra doversi anzitutto ammettere che nessun particolare obbligo motivazionale incomba sull'amministrazione con riguardo al provvedimento cautelare di sospensione di un precedente atto, essendo la sospensione normativamente giustificata in funzione dell'eventuale revoca/annullamento dell'atto stesso, la cui sola adozione comporta l'obbligo per l'amministrazione di motivare le ragioni alla base della eliminazione del provvedimento dall'ordinamento giuridico.

Maggiori, ma pur sempre attenuati, devono invece ritenersi gli obblighi motivazionali dell'amministrazione finanziaria con riguardo ai provvedimenti cautelari positivi o di primo grado: la fase procedimentale nella quale si inquadrano tali strumenti cautelari (vale a dire la fase di riscossione coattiva del tributo), ma anche gli stessi presupposti cui la legge subordina la loro adozione, fanno sì che la motivazione di tali atti sia essenzialmente limitata alla indicazione, da un lato, delle pretese fiscali a cautela delle quali la misura cautelare viene adottata e, dall'altro lato, dei beni del contribuente che vengono sottoposti al vincolo cautelare (questo secondo aspetto assume però un più marcato rilievo nell'ambito dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati, dovendo l'agente della riscossione dettagliare in maniera chiara e puntuale i beni del contribuenti sui quali va ad insistere la misura cautelare); anche se, lo si vedrà meglio in seguito, dovrebbe riconoscersi in capo all'amministrazione anche l'obbligo di esplicitare le ragioni che rendono il provvedimento rispettoso del principio di proporzionalità.

Sempre dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in specie dal comma 2⁶³, deriva poi l'obbligo di indicare nel corpo del provvedimento il soggetto responsabile del procedimento, essendo tale indicazione funzionale ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, in linea con i principi più volte enunciati sul punto dalla Corte Costituzionale⁶⁴.

Sotto altro profilo, tutti gli atti autoritativi idonei ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente, quindi anche i provvedimenti amministrativi cautelari qui all'esame, devono obbligatoriamente essere portati alla legale

⁶³ L'art. 7, comma 2, dello Statuto dispone quanto segue: «Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili». I compiti del responsabile del procedimento sono puntualmente definiti dall'art. 6 della legge n. 241/1990: «1. Il responsabile del procedimento: a) valuta, ai fini istruttori, le condizioni di ammissibilità, i requisiti di legittimazione ed i presupposti che siano rilevanti per l'emanazione di provvedimento; b) accerta di ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all'uopo necessari, e adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria. In particolare, può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete e può esperire accertamenti tecnici ed ispezioni ed ordinare esibizioni documentali; c) propone l'indizione o, avendone la competenza, indice le conferenze di servizi di cui all'articolo 14; d) cura le comunicazioni, le pubblicazioni e le notificazioni previste dalle leggi e dai regolamenti; e) adotta, ove ne abbia la competenza, il provvedimento finale, ovvero trasmette gli atti all'organo competente per l'adozione. L'organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale».

⁶⁴ Corte Cost. 9 novembre 2007, n. 377, ove si legge che tale indicazione è funzionale «ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost.».

conoscenza del destinatario, come imposto dall'art. 6 dello Statuto, che prevede in capo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, così evidenziando il carattere recettizio dei provvedimenti conclusivi della sequenza procedimentale di volta in volta interessata. Ciò sulla base di un principio generale di civiltà giuridica, che assume la doverosità della notificazione di tutti gli atti incidenti sulla sfera giuridica del cittadino; e che assume rilievo determinante anche nell'ottica di porre il contribuente nella posizione di potere eventualmente esercitare le proprie facoltà difensive tramite l'impugnazione del provvedimento amministrativo, nei modi e nei tempi prestabiliti dalla legge: la notifica del provvedimento si pone come adempimento imprescindibile perché solamente l'esercizio formalizzato del potere amministrativo, tramite la notificazione dell'atto al destinatario, assicura la possibilità di attivare la verifica giurisdizionale in ordine alla sussistenza dei presupposti legittimanti l'esercizio del potere stesso.

Peraltro, la disposizione recata dall'art. 6 è espressamente applicabile anche nei confronti dell'agente della riscossione, per effetto del richiamo operato dall'art. 17 della stessa legge, pertanto l'obbligo di notifica del provvedimento è senza dubbio riferibile anche a quelle misure cautelari amministrative di competenza di quest'ultimo e non dell'ente impositore, vale a dire l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati di cui agli artt. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973⁶⁵.

⁶⁵ L'attuale distinzione tra ente impositore e agente della riscossione ha già perso molta della propria rilevanza pratica a seguito della riforma del 2011 che ha operato la concentrazione della riscossione nell'accertamento con riferimento ad imposte dirette, Irap e Iva. Ma tale *trend* è destinato ad accentuarsi ulteriormente visto che, alla data di redazione del presente lavoro, risulta emanata la legge 9 agosto 2023, n. 111, di delega al Governo per la revisione del sistema tributario, la quale prevede tra i propri principi e criteri direttivi (in particolare all'art. 19) sia una ulteriore estensione dell'ambito applicativo degli accertamenti esecutivi, involgente anche i tributi indiretti, sia il superamento del dualismo tra Agenzia delle Entrate e Agenzia

Per quanto tale principio possa apparire di piana e lineare applicazione a tutti i provvedimenti amministrativi, si avrà modo di verificare *infra* che i provvedimenti espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, qui in esame, presentano al riguardo alcuni profili di problematicità: vuoi perché già nell'ambito della sequenza procedimentale prevista dalla legge in ordine all'adozione della misura cautelare amministrativa non emerge con chiarezza quale sia l'atto provvedimento che incide sulla sfera giuridica del destinatario e che quindi va obbligatoriamente portato alla sua legale conoscenza, come nel caso del fermo amministrativo previsto dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, che di regola vede il coinvolgimento di due amministrazioni, quella creditrice e quella debitrice nei rapporti con il contribuente, con un potenziale sdoppiamento dei provvedimenti individuabili nella vicenda; vuoi perché, a volte, tale incertezza in merito alla corretta individuazione del provvedimento cautelare discende da interpretazioni giurisprudenziali che finiscono per esorbitare rispetto al dato positivo di riferimento, come avviene con riferimento all'ipoteca ed al fermo dei beni mobili registrati *ex* artt. 77 ed 86 del d.P.R. n. 602/1973, ove la giurisprudenza di legittimità tende ad

delle Entrate-Riscossione in favore del progressivo accorpamento di quest'ultima nella prima. Quanto al primo profilo, l'art. 19 della legge n. 111/2023 prevede «il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122». Relativamente al secondo profilo, è previsto di «individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione».

individuare l'atto tipico impugnabile in provvedimenti ulteriori e diversi rispetto ai preavvisi di ipoteca/fermo, che invece sono gli unici atti di cui è normativamente prevista la notifica al contribuente.

3. La legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo e la problematica della applicabilità di essa alla materia tributaria.

Si vuole adesso verificare la possibilità di riferire ai provvedimenti amministrativi espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria alcuni dei principi che informano l'intera attività della pubblica amministrazione e che sono compendati nella legge n. 241/1990. Si tratta all'evidenza di un profilo che costituisce specificazione della più ampia problematica concernente l'applicabilità della legge generale sul procedimento amministrativo anche alla materia tributaria.

Il tema è da tempo al centro dell'interesse degli studiosi, tra i quali tuttavia non sussiste uniformità di vedute, anche con riferimento all'eventuale coordinamento tra i principi contenuti nella legge n. 241/1990 e quelli contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000)⁶⁶. In

⁶⁶ Sono molti gli Autori che, seppure con le dovute cautele date dalla peculiarità dell'attività amministrativa in materia tributaria (derivante tra l'altro dalla fonte legale dell'obbligo di contribuzione), sostengono l'applicabilità in ambito tributario della legge n. 241/1990 (anche per la parte, su cui si è concentrato il maggiore interesse degli studiosi, relativa alle disposizioni sui vizi degli atti amministrativi, ossia gli artt. 21-septies e 21-octies). Senza pretese di esaustività, si vedano: P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, in particolare p. 295 ss.; L. Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1401 ss.; Id., *La rilevanza generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 729 ss.; M. Basilavecchia, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, p. 356 e ss. Anche la giurisprudenza di legittimità, la Corte Costituzionale e la stessa amministrazione finanziaria si sono in più occasioni espresse a favore dell'applicabilità della legge n. 241/1990 in ambito tributario. Per

grande sintesi, coloro i quali tendono ad escludere l'applicabilità della legge n. 241/1990 alla materia tributaria muovono dall'assunzione della natura vincolata dalla funzione di imposizione, nella quale non sarebbe possibile la comparazione di interessi contrapposti tipica dell'agire della pubblica amministrazione; nonché dalla considerazione che in tale materia non è possibile individuare uno schema procedimentale unitario cui ricondurre in via generale l'esplicarsi dell'azione dell'amministrazione finanziaria (ciò che invece caratterizza le norme sul procedimento amministrativo di cui alla legge n. 241 del 1990), svolgendosi l'attuazione del tributo con le specifiche modalità di volta in volta individuate dal legislatore, impossibili da ricondurre ad unità⁶⁷.

la giurisprudenza della Corte di Cassazione, cfr. tra le molte le seguenti pronunce, tutte successive alla riforma del 2005: 18 settembre 2015, n. 18448; 13 ottobre 2011, n. 21103; 16 settembre 2011, n. 18906; 23 gennaio 2006, n. 1236. Per quanto riguarda la giurisprudenza della Corte Costituzionale, si vedano le pronunce: 24 luglio 2009, n. 244, e 9 novembre 2007, n. 377. Per quanto riguarda la prassi dell'amministrazione finanziaria si veda, per la particolare chiarezza, la circolare 6 marzo 2008, n. 16/E, emessa a seguito della richiamata pronuncia della Corte Costituzionale n. 377/2007, nella quale si legge (p. 2) che «salvo quanto diversamente disciplinato in materia tributaria e salvo il limite delle norme della citata legge n. 241 del 1990 espressamente inapplicabili ai procedimenti tributari, occorre fare riferimento alle disposizioni della richiamata legge sul procedimento amministrativo e, di conseguenza, all'interpretazione consolidata che la giurisprudenza ha dato di queste ultime al fine di mutuare criteri guida essenziali per l'interpretazione e l'applicazione (anche) delle disposizioni fiscali».

⁶⁷ Tendono ad escludere l'applicabilità della legge n. 241/1990 alla materia tributaria, tra gli altri: F. Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, specificamente p. 880, il quale valorizza la «specialità della materia tributaria» come ostacolo all'applicabilità della legge n. 241/1990; L. Perrone, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 43 ss.; Id., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, pp. 567 ss., ove l'Autore rileva che a fondamento della tendenziale inapplicabilità della legge n. 241/1990 in materia tributaria vi sarebbero «alcune ragioni riconducibili principalmente alle caratteristiche strutturali dei procedimenti regolati dalle norme fiscali», segnatamente l'estrema varietà dei procedimenti tributari, l'assenza in materia tributaria di una sequenza procedimentale ordinaria nonché la natura vincolata della funzione impositiva, quando invece «la

Si tratta però di argomenti non decisivi, sia perché la focalizzazione sulla natura vincolata dalla funzione di imposizione non tiene in debita considerazione che l'amministrazione finanziaria è titolare anche di potestà ulteriori rispetto a quella di accertamento, ove non mancano profili di discrezionalità (l'esempio più evidente è proprio quello della potestà di riscossione, che qui maggiormente rileva, caratterizzata dagli ampi spazi di discrezionalità già in precedenza evidenziati)⁶⁸; sia perché la frammentarietà dei procedimenti tributari di per sé non esclude che esistano principi recati dalla legge generale sul procedimento amministrativo che possono trovare applicazione anche nella materia tributaria, seppure con le dovute cautele dovute alle rilevate peculiarità dell'attività amministrativa in questa materia.

Piuttosto, diversi argomenti conducono a sostenere l'applicabilità alla materia tributaria delle disposizioni contenute nella legge n. 241/1990, seppure con alcune limitazioni.

In primo luogo, vi è la considerazione per cui la legge n. 241/1990, in quanto legge generale che disciplina l'azione amministrativa⁶⁹, contiene norme di regola applicabili in tutti i settori in cui si esplica l'agire della

legge n. 241/1990 nasce per regolare un procedimento tendenzialmente discrezionale, finalizzato all'acquisizione di elementi e ad una ponderazione di interessi che sfociano in un provvedimento finale». Per la nozione di procedimento amministrativo in senso tecnico, che evoca una serie fissa e concatenata di atti, ciascuno presupposto di legittimità del successivo, e tutti concorrenti alla produzione di un unico effetto che si collega all'atto finale del procedimento, si veda M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, cit., p. 91.

⁶⁸ A tacere poi del fatto che anche in diritto amministrativo esistono funzioni vincolate (quale la funzione sanzionatoria) che tuttavia non sfuggono al perimetro applicativo della legge generale sul procedimento amministrativo.

⁶⁹ Tale caratterizzazione della legge n. 241/1990, già ampiamente condivisa in dottrina fin dal momento dell'entrata in vigore della legge stessa nella sua originaria versione, è stata ulteriormente valorizzata con le modifiche normative apportate dalla legge n. 15/2015. Al riguardo, è sintomatico il fatto che la legge, in origine intitolata "Norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi", a seguito della modifica del 2005 è divenuta "Legge generale sull'azione amministrativa".

pubblica amministrazione e che quindi devono ritenersi applicabili anche all'azione dell'amministrazione finanziaria, stante la indubbia riconducibilità dell'azione di attuazione del tributo alla più generale azione amministrativa. Sotto questo profilo, assume rilevanza la circostanza, già evidenziata da attenta dottrina⁷⁰, per cui lo stesso Statuto dei diritti del contribuente, emanato in attuazione di principi costituzionali che valorizzano i profili del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione impositiva (artt. 3 e 97 della Costituzione), ha contribuito a rafforzare la collocazione dell'azione dell'amministrazione finanziaria all'interno del più ampio *genus* dell'azione amministrativa.

Sotto altro profilo, non può non assumere rilievo la circostanza per cui lo Statuto dei diritti del contribuente, che rappresenta la legge generale dell'azione amministrativa in materia tributaria, reca alcuni richiami espressi alla legge n. 241/1990 (ad esempio in tema di motivazione degli atti impositivi⁷¹) così rendendo palese che l'azione dell'amministrazione finanziaria deve svolgersi seguendo alcuni principi comuni a quelli che regolano l'attività di tutta la pubblica amministrazione e contenuti nella legge n. 241/1990.

Da ultimo, vi è da considerare che la legge n. 241/1990 esclude espressamente la materia tributaria dall'ambito applicativo delle norme sul diritto di accesso agli atti [cfr. art. 24, comma 1, lett. b)]⁷² e da quelle

⁷⁰ L. Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., p. 1394, il quale evidenzia che «lo Statuto dei diritti del contribuente è stato emanato espressamente in attuazione, non solo degli artt. 23 e 53, ma anche degli artt. 3 e 97 Cost., e quindi in una prospettiva che rafforza la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva».

⁷¹ Ai sensi del già richiamato art. 7 della legge n. 212/2000: «Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione».

⁷² L'art. 24 della legge n. 241/1990 dispone: «Il diritto di accesso è escluso: [...]

sull'avvio e la partecipazione del contribuente al procedimento, contenute nel Capo III della medesima legge (cfr. art. 13, comma 2⁷³); e anche se la portata delle richiamate esclusioni relative alla materia tributaria è stata condivisibilmente ridimensionata dalla dottrina (ciò di cui si riferirà in maggiore dettaglio *infra*, al §6 del presente capitolo), l'indicazione esplicita di tali spazi di esclusione consente logicamente *a contrario* di affermare che, per il resto, le disposizioni normative contenute nella legge generale sul procedimento amministrativo devono ritenersi applicabili anche in ambito tributario.

Si può quindi fondatamente sostenere l'applicabilità della legge n. 241/1990 anche alla materia tributaria, seppure con i limiti rappresentati dalle richiamate esclusioni dettate dal legislatore e, va da sé, sempre che non sussistano specifiche norme tributarie di settore che risulterebbero prevalenti in quanto speciali⁷⁴.

b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari forme che li regolano». Va tuttavia segnalato che la giurisprudenza tende ad interpretare la predetta disposizione in maniera restrittiva, quindi in senso favorevole al contribuente, limitando il divieto di accesso agli atti solamente nella fase in cui il procedimento tributario è ancora in corso (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 21 ottobre 2008, n. 5144).

⁷³ L'art. 13 della legge n. 241/1990 dispone quanto segue: «1. Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione. 2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano».

⁷⁴ Come acutamente osservato da M. Basilavecchia, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 357, questo rapporto di specialità si atteggia in maniera peculiare nel confronto tra la legge generale sul procedimento amministrativo (legge n. 241/1990) e lo statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), in considerazione del fatto che quest'ultima indubbiamente svolge in ambito tributario la stessa funzione di legge generale e di principio che la legge n. 241/1990 svolge con riferimento all'attività amministrativa. Per l'Autore «si pone quindi un interrogativo circa il rapporto tra le due legislazioni di principio, quella generale e quella più marcatamente di settore»; interrogativo che

4. L'applicabilità del principio di proporzionalità.

4.1 Dalla rilevata applicabilità anche alla materia tributaria (salve le eccezioni indicate) dei principi e delle regole contenuti nella legge generale sul procedimento amministrativo consegue anzitutto la possibilità di ritenere che la potestà cautelare dell'amministrazione finanziaria debba essere esercitata in coerenza con il canone della proporzionalità, che si impone come limite alla legittimità dell'attività amministrativa.

Il principio di proporzionalità non è previsto espressamente da alcuna disposizione normativa del nostro ordinamento (salvo alcune fattispecie di carattere particolare), ma esso è inferito dall'ordinamento comunitario, del quale costituisce un principio generale. E come tale, cioè come principio generale dell'ordinamento comunitario, trova ingresso nella normativa che regola l'azione amministrativa appunto per il tramite di una norma contenuta nella legge n. 241/1990, ossia l'art. 1, comma 1 (nella versione risultante delle modifiche apportate dalla legge n. 15/2005), secondo cui «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di

l'Autore scioglie concludendo che «ad alcuni principi generali dell'azione amministrativa, codificati nella L. n. 241/1990, potrebbero pertanto opporre resistenza i principi statutari, se difforni, alla stregua di un singolare rapporto di specialità tra normative entrambe di carattere generale, delle quali una ha però indubbiamente una valenza (con i relativi limiti, ma anche con la connessa capacità di resistenza) di regolamentazione settoriale». Nello stesso senso anche L. Del Federico, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 866, che attribuisce allo Statuto dei diritti del contribuente il ruolo di «secondo pilastro dell'azione impositiva e baluardo garantistico», sul presupposto che «il Legislatore ha ritenuto di dover individuare una griglia di norme e principi posti specificamente a garanzia del contribuente, il quale evidentemente per la peculiare connotazione marcatamente autoritativa ed ablatoria della potestà impositiva, meritava un apposito "statuto" rafforzativo ed ampliativo del normale quadro garantistico assicurato all'amministrato dalla L. n. 241/1990».

economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e delle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, *nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*». Proprio il richiamo ai principi comunitari, e quindi anche al principio di proporzionalità, contenuto nel citato art. 1, comma 1, consente di ritenere tale principio applicabile anche in materia tributaria.

È vero che il principio di proporzionalità viene sempre più spesso considerato, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza⁷⁵, un principio generale dell'ordinamento anche interno, ma l'esistenza di un preciso referente normativo cui ricollegare il principio di proporzionalità contribuisce ad evitare incertezze sulla diretta applicabilità di tale fondamentale parametro che deve contraddistinguere l'agire dell'amministrazione in generale e quindi anche dell'amministrazione finanziaria.

4.2 Non è possibile in questa sede indulgiare oltremodo su origini, evoluzione e fasi di recepimento del principio di proporzionalità, il quale può essere riassunto nella regola fondamentale secondo cui l'amministrazione non può spingersi oltre quanto risulta necessario per il perseguimento dello scopo di volta in volta prefissato dalle norme, dovendo l'agire pubblico implicare il minore sacrificio possibile della sfera individuale del destinatario della

⁷⁵ In giurisprudenza, si veda ad esempio Cons. Stato, 14 aprile 2006, n. 2087, ove si legge che «il principio di proporzionalità [...] è principio generale dell'ordinamento ed implica che la pubblica amministrazione debba adottare la soluzione idonea ed adeguata, comportante il minor sacrificio possibile per gli interessi compresenti. Esso si risolve, in sostanza, nell'affermazione secondo cui le autorità comunitarie e nazionali non possono imporre, sia con atti normativi, sia con atti amministrativi, obblighi e restrizioni alle libertà del cittadino, tutelate dal diritto comunitario, in misura superiore, cioè sproporzionata, a quella strettamente necessaria nel pubblico interesse per il raggiungimento dello scopo che l'autorità è tenuta a realizzare, in modo che il provvedimento emanato sia idoneo, cioè adeguato all'obiettivo da perseguire, e necessario, nel senso che nessun altro strumento ugualmente efficace, ma meno negativamente incidente, sia disponibile».

misura ed essendo l'amministrazione tenuta ad assumere strumenti idonei a perseguire i propri fini.

Può però brevemente darsi atto che il principio di proporzionalità nasce nel diritto tedesco, in particolare dall'opera della Corte costituzionale tedesca secondo cui il canone della proporzionalità, quale parametro cui deve fare riferimento l'intera sfera d'azione del diritto amministrativo, richiede la valutazione della esistenza congiunta di tre elementi concettualmente distinti, segnatamente l'idoneità, la necessarietà e la adeguatezza⁷⁶.

Il requisito della idoneità richiede che la misura adottata sia astrattamente adeguata al conseguimento dell'obiettivo da perseguire, in una logica *ex ante*: si tratta quindi di individuare un nesso razionale fra il mezzo impiegato e lo scopo perseguito dal provvedimento dell'amministrazione, considerando i limiti e le circostanze esistenti al momento in cui il provvedimento stesso è adottato, al fine di comprendere se le forme di attuazione dello scopo perseguito siano *ab origine* validamente preordinate al

⁷⁶ In merito all'origine germanica del canone della proporzionalità ed alle successive fasi di espansione del principio a livello comunitario costituiscono tuttora un riferimento i lavori di D.U. Galetta, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; Id., *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, p. 139 ss.; della stessa Autrice, più di recente, si veda anche *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'unione europea)*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2019, p. 903 ss., ove si evidenzia la tendenza espansiva del principio anche oltre i confini dell'Unione Europea; sempre in una prospettiva euro-unitaria si veda anche G. Ligugnana, *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2011, p. 447 ss. Nella prospettiva italiana, con specifico riferimento al diritto tributario, si vedano: L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Montesilvano (PE), 2003, p. 33 ss.; G. Petrillo, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017. Si veda infine, in una prospettiva amministrativistica, A. Sandulli, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.

conseguimento dell'obiettivo.

Il requisito della necessarietà richiede che, fra tutti gli strumenti potenzialmente utilizzabili dall'amministrazione, questa adotti lo strumento più mite, vale a dire quello che comporta la minore limitazione della sfera giuridica del soggetto destinatario del provvedimento, quindi in definitiva quello meno restrittivo dei suoi diritti individuali. Ciò vuol dire che il requisito in discorso è assolto quando, in base ai limiti ed alle circostanze esistenti al momento della emissione del provvedimento amministrativo, non vi sia alcuna alternativa che può ridurre ulteriormente il sacrificio del destinatario del provvedimento, a parità di effetti, rispetto alla misura concretamente adottata.

Da ultimo, il requisito della adeguatezza (o della proporzionalità in senso stretto) richiede una valutazione che tenga conto dell'efficienza dell'azione amministrativa rispetto alla compressione della sfera giuridica imposta al destinatario del provvedimento. In altri termini, pur a fronte di una misura idonea a superare il vaglio dei primi due requisiti sopra richiamati (idoneità e necessarietà), l'intervento dell'amministrazione non rispetta il canone della proporzionalità se il sacrificio imposto al destinatario del provvedimento non si pone in rapporto logico rispetto ai benefici ricavati dal perseguimento dell'interesse pubblico.

Se le origini del principio di proporzionalità sono da attribuire al diritto tedesco, è tramite il filtro della giurisprudenza della Corte di Giustizia che tale principio si è rapidamente diffuso, mediante il processo di "triangolazione" degli istituti giuridici, anche all'interno degli altri ordinamenti nazionali⁷⁷; ed è poi diventato parte del *corpus* normativo

⁷⁷ Le prime pronunce che a livello europeo hanno fatto esplicito riferimento al principio di proporzionalità sono le sentenze della Corte di Giustizia CE del 29 novembre 1956, C-8/55, *Fédération Charbonnière de Belgique c. Alta Autorità*, e del 13 luglio 1962, C-19/61, *Mannesmann AG c. Alta Autorità*. Ma è solo a partire dagli

unionale⁷⁸, da ultimo con l'inserimento nel Trattato di Lisbona, ove: l'art. 5 dispone che «l'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità», così imponendo che l'azione dell'Unione debba limitarsi a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi perseguiti dai Trattati; l'art. 5 del Protocollo n. 2 specifica che «I progetti di atti legislativi sono motivati con riguardo ai principi di sussidiarietà e di proporzionalità», così indicando che in occasione della presentazione delle proposte di atti normativi il legislatore europeo è tenuto ad un onere motivazionale specifico in ordine alla sussistenza, tra l'altro, del principio di proporzionalità delle misure adottate.

L'inserimento del principio di proporzionalità all'interno del Trattato di Lisbona si riferisce espressamente alla sola attività degli organi unionali, ma la giurisprudenza ne ha assecondato negli anni la tendenza espansiva (c.d. *spill over effect*), tanto che tale principio è già da tempo pacificamente applicabile anche con riguardo alle misure legislative o amministrative adottate dagli Stati membri in esecuzione degli obblighi europei o con riguardo alle disposizioni che disciplinano eventuali ipotesi di deroga a favore degli Stati membri in relazione a libertà fondamentali previste dal Trattato (in questi casi sono pertanto i giudici nazionali a dovere verificare l'osservanza

anni settanta che la Corte di Giustizia, con la sentenza 17 dicembre 1970, C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft MBH*, si riferisce al principio di proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento comunitario. Affermazione poi più volte ribadita nelle pronunce degli anni successivi, tra cui possono citarsi senza pretese di completezza: Corte Giust. CE, 25 marzo 1981, C-61/1980, *Coöperatieve Stremsel*; Id., 7 settembre 2006, C-310/04, *Regno di Spagna c. Consiglio dell'Unione europea*; Corte Giust. UE, 22 dicembre 2008, C-336/07, *Kabel Deutschland*; Id., 12 gennaio 2010, C-229/08, *Colin Wolf*.

⁷⁸ Il principio di proporzionalità è stato per la prima volta inserito tra i principi fondamentali dell'Unione Europea nell'ambito del Trattato di Maastricht del 1992. In seguito, uno dei tredici protocolli del Trattato di Amsterdam del 1997 è stato dedicato all'applicazione dei principi di proporzionalità e sussidiarietà. Il protocollo da ultimo citato è stato poi nella sostanza trasfuso in uno dei protocolli del Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1° dicembre 2009.

del principio di proporzionalità con riguardo al singolo caso concreto)⁷⁹.

La tendenza espansiva del principio di proporzionalità ha trovato un ultimo stadio di sviluppo con l'adozione di specifiche disposizioni nazionali che impongono al legislatore e/o all'amministrazione di applicare in via generalizzata il principio di proporzionalità, quindi anche con riguardo alle materie non strettamente di rilevanza unionale: è in un certo senso anche il caso dell'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990, per quanto il richiamo al principio di proporzionalità non sia ivi effettuato in maniera esplicita ma per il tramite del riferimento ai principi dell'Unione Europea, tra cui va senza dubbio annoverato il principio di proporzionalità⁸⁰.

Nella sostanza, il principio di proporzionalità implica una ponderazione

⁷⁹ Difatti, una dopo l'altra, tutte le giurisdizioni nazionali hanno accettato di applicare il principio di proporzionalità con riguardo alle misure adottate in ossequio agli obblighi unionali, come segnalato da D.U. Galetta, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove autonomie*, 2005, p. 541 ss.

⁸⁰ Come anticipato, per taluna dottrina il principio di proporzionalità potrebbe trovare applicazione generalizzata negli ordinamenti interni degli Stati membri anche a prescindere dalla adozione di disposizioni normative contenenti un riferimento espresso a tale principio oppure, come nel caso della legge n. 241/1990, un rinvio ai principi dell'ordinamento europeo. In questo senso, cfr. U.D. Galetta, *La proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento*, in *Giorn. dir. amm.*, 2006, pp. 1109-1110, secondo cui «l'impatto del principio di proporzionalità comunitario è, a ben guardare, ben più ampio e pervasivo. Al punto che, a parere di chi scrive, al livello degli ordinamenti nazionali dei singoli Stati membri il principio di proporzionalità riveste ormai il rango di "principio generale", anche con riguardo alle materie non strettamente di rilevanza comunitaria. Il che [...] rappresenta una conseguenza inevitabile dell'applicazione del principio di eguaglianza, che osta all'applicazione di parametri diversi a situazioni analoghe (ad es. materie afferenti a settori analoghi d'intervento, l'uno di competenza comunitaria l'altro di competenza nazionale). E questa sarebbe la situazione nel caso in cui l'unica differenza fra due fattispecie fosse che, nell'un caso, si tratta di un provvedimento nazionale, mentre nell'altro caso di un provvedimento di diritto puramente interno. Ove si estenda il ragionamento prospettato, dall'ipotesi della disciplina positiva di singoli settori, al caso dei principi generali del diritto l'evidenza di questa affermazione appare ancora più chiara: i principi generali del diritto, infatti, non conoscono confini di materia quanto alla possibile estensione del loro ambito di applicazione».

di fatto relativa alla congruità del mezzo al fine in ordine alle misure adottate dalla pubblica amministrazione per il perseguimento degli interessi pubblici alla stessa affidati. Si tratta di una valutazione che riposa sull'esame delle circostanze fattuali che contraddistinguono la fattispecie concreta e che pertanto sfugge, di regola, a generali predeterminazioni.

4.3 Nell'ambito della disciplina positiva degli istituti in considerazione il principio di proporzionalità non trova riconoscimento espresso. Il tema si pone all'evidenza con riguardo ai provvedimenti cautelari positivi o di primo grado, che si risolvono nella apposizione di vincoli giuridici su beni/diritti del contribuente, in ordine ai quali l'implicita operatività del principio di proporzionalità si può in taluni casi apprezzare con riferimento al solo profilo quantitativo, vale a dire in termini di parametrizzazione della misura cautelare rispetto alla pretesa vantata dall'amministrazione.

Così, si osserva che relativamente ad alcune delle misure cautelari in esame il dato positivo consente all'amministrazione finanziaria di apporre un vincolo sui beni/diritti del contribuente in misura esattamente pari alla pretesa dalla stessa vantata: il riferimento è alle misure di sospensione dei pagamenti previste dall'art. 23 del D.lgs. n. 472/1997, dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 e dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972.

Nella prima l'amministrazione può sospendere i rimborsi cui il contribuente ha diritto se sono stati allo stesso previamente notificati atti di contestazione/irrogazione di sanzioni ovvero atti di accertamento di maggiori tributi, anche non definitivi, con la precisazione, giustappunto rilevante nel discorso che qui si conduce, per cui «la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo»: il che vuol dire che possono essere sospesi rimborsi per un importo non eccedente il *quantum* delle somme

dovute dal contribuente in forza dei richiamati atti impositivi/sanzionatori.

Similmente, l'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 consente all'amministrazione di bloccare il pagamento in favore del contribuente di importi superiori a cinquemila euro in presenza di somme iscritte a ruolo pari almeno a tale importo, circostanza cui consegue l'attivazione dell'agente della riscossione ai fini del pignoramento presso terzi di cui all'art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973; anche qui risulta evidente la intrinseca proporzionalità quantitativa della misura cautelare, stante il blocco dei pagamenti dovuti in favore del contribuente nei limiti di quanto iscritto a ruolo nei confronti dello stesso.

Analoga conclusione può trarsi con riguardo alla fattispecie prevista dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, ove la sospensione dei rimborsi Iva opera «fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati».

Un tale rigoroso rapporto di proporzionalità con la pretesa vantata dall'amministrazione non è invece rinvenibile nella disciplina positiva delle ulteriori misure cautelari qui in considerazione.

E' anzitutto il caso del c.d. fermo amministrativo di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, ove il riferimento alle «ragioni di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni» sembra persino ammettere che l'amministrazione possa sospendere pagamenti dovuti al contribuente in misura superiore al «controcredito» dalla stessa vantato (anche se, per quanto sopra visto, tale ipotesi andrebbe esclusa proprio perché eccedente quanto necessario per cautelare la posizione giuridica vantata dall'amministrazione).

Una situazione per certi versi simile alla precedente si riscontra anche con riguardo al fermo dei beni mobili registrati (art. 86 del d.P.R. n. 602/1973), ove le norme di riferimento non prevedono un raccordo tra il valore dei beni che possono essere vincolati dall'amministrazione finanziaria

e l'importo del credito per il quale si procede.

Mentre uno scenario composito si registra in materia di ipoteca dell'agente della riscossione (art. 77 del d.P.R. n. 602/1973), ove profili di coerenza della normativa con il principio di proporzionalità sono rinvenibili laddove (comma 1-bis) è stabilito che l'ipoteca non possa essere iscritta se l'importo complessivo del credito per il quale si procede non è almeno pari a ventimila euro: si tratta di una prescrizione normativa volta ad evitare il ricorso ad una misura fortemente invasiva della sfera giuridica del contribuente, quale è l'ipoteca su beni immobili, a fronte di somme da riscuotere di importo non considerevole. Ma al di fuori di questa casistica, che comunque copre fattispecie concrete piuttosto limitate, non vi sono ulteriori raccordi tra il valore dei beni che possono essere ipotecati dall'amministrazione finanziaria e l'importo del credito per il quale si procede (peraltro, l'ipoteca è iscritta *ex lege* per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito dell'amministrazione, come disposto dal comma 1 dell'art. 77). In queste ultime ipotesi si pone allora nuovamente l'esigenza che il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria venga esercitato nel rispetto del principio di proporzionalità, evitando i già segnalati abusi derivanti dalla apposizione del vincolo su un numero di beni immobili e per un valore sproporzionato rispetto all'importo della pretesa amministrativa oggetto di cautela.

Anche a livello giurisprudenziale, ad eccezione di alcune datate pronunce di merito⁸¹, il principio di proporzionalità riferito alle misure

⁸¹ Si vedano al riguardo: 1) in tema di fermo dei beni mobili registrati, Comm. Trib. Reg. Lazio 22 giugno 2011, n. 453 (annotata da P. Piciocchi, *Illegittimo il fermo amministrativo se i tributi sono di valore esiguo*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 174 ss.), ove si legge che «il fermo amministrativo impugnato in prime cure era relativo a otto veicoli a copertura di un credito di euro 62.160,54 accessori compresi. Allo stato attuale il credito ammonta ad euro 520,98. Risulta pertanto evidente [...] l'inesistenza dei presupposti per l'esercizio del potere amministrativo. [...] Ne consegue che è illegittimamente esercitato il potere di fermo amministrativo quando il valore dei beni sottoposti al provvedimento è sproporzionato rispetto al credito vantato»; 2) in tema

cautelari amministrative stenta a trovare pieno riconoscimento⁸²: allo stato, la giurisprudenza di vertice sembra attribuire cogenza a tale principio solo con specifico riferimento al comparto sanzionatorio, ove l'applicabilità del principio di proporzionalità è da lungo tempo riconosciuta⁸³.

di ipoteca, Comm. Trib. Reg. Lazio 7 settembre 2017, n. 5092 (annottata da D. Carnimeo, *L'iscrizione di ipoteca a tutela di crediti erariali ed i poteri del giudice tributario*, in *Boll. trib.*, 2018, p. 785 ss.), che così conclude: «Nella specie a fronte di un debito di poco più di cento mila euro, l'iscrizione è pari ad una somma che supera il milione di euro, lasciando così sussistere una sproporzione fra il credito erariale vantato e quello dei beni assoggettati all'iscrizione ipotecaria impugnata. La natura cautelare dell'istituto in esame induce a ritenere fondamentali i caratteri della proporzionalità e della ragionevolezza, pertanto se si supera il doppio dell'importo del credito, non solo si ha lesione dell'art. 77 dPR citato, ma si determina un eccessivo sacrificio vessando oltre misura il contribuente sì da configurare un possibile abuso del diritto, un eccesso di mezzi di tutela nei suoi riguardi, da parte dell'amministrazione creditrice» (similmente, anche Comm. Trib. Prov. Massa Carrara 30 luglio 2009, n. 250, annotata da P. Piciocchi, *L'abuso delle garanzie a tutela del credito tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 72 ss.).

⁸² Come dimostrano diverse pronunce con le quali sono state censurate le sentenze di secondo grado che avevano annullato i provvedimenti cautelari valorizzando il mancato rispetto del principio di proporzionalità. Si possono citare in proposito: Cass. 4 novembre 2022, n. 32506, che ha censurato la sentenza di secondo grado «avendo il giudice di appello ritenuto esistente una “soglia di debito” al di sotto della quale il fermo è illegittimo»; ma anche Cass. 21 settembre 2017, n. 22018, che ha confermato la sentenza di secondo grado «non prevedendo l'art. 86 cit. alcun limite di proporzionalità o di valore del credito tra i presupposti di applicabilità della misura».

⁸³ La Corte Costituzionale ha affermato in diverse pronunce che il principio di proporzionalità opera anche con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie: ad es., e recentemente, nelle sentenze 6 marzo 2019, n. 112, e 12 settembre 2019, n. 212, la Corte ha affermato che il principio di proporzionalità deve trovare applicazione con riferimento «alla generalità delle sanzioni amministrative». Anche la Corte di Cassazione ha fatto recentemente applicazione del principio di proporzionalità nelle seguenti pronunce in materia di sanzioni tributarie: Cass. 10 aprile 2023, n. 8722, con riguardo alla sanzione per omessa dichiarazione Iva, e Cass. 22 maggio 2022, n. 14908, in tema di sanzioni conseguenti alla violazione della normativa sui dazi doganali. Merita di essere segnalata anche la posizione della Corte di Giustizia UE, (sentenza 8 marzo 2022, C-205/20), secondo cui «anche laddove con riguardo ad una materia armonizzata sia lasciata agli Stati membri la discrezionalità nella disciplina del relativo sistema sanzionatorio, essi sono tenuti al rispetto del principio di proporzionalità che si impone agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione

4.4 Eppure, il quadro normativo tratteggiato in precedenza induce ad affermare che anche le misure cautelari amministrative di cui si discute devono operare in coerenza con il principio di proporzionalità, trattandosi di un principio regolatore dell'intera azione amministrativa che trova ingresso nell'ordinamento amministrativo-tributario per il tramite dell'art. 1 della legge n. 241/1990.

In linea generale, ciò vuol dire che l'amministrazione finanziaria, nell'esercizio del proprio potere cautelare, è legittimata ad apporre sui beni/diritti del contribuente i vincoli di volta in volta ammessi dalle norme di riferimento, ma a condizione che questi non eccedano quanto necessario ai fini del perseguimento dell'interesse pubblico ad essa affidato, consistente nell'acquisizione delle entrate tributarie riferibili al contribuente destinatario del provvedimento cautelare.

Vanno peraltro apprezzati plurimi profili di rilevanza del principio di proporzionalità con riguardo alle misure cautelari amministrative.

Esse devono anzitutto essere proporzionate sotto un profilo quantitativo, il quale assume rilievo sia nel senso che le misure cautelari singolarmente adottate devono essere paramtrate all'ammontare della pretesa vantata dall'amministrazione finanziaria che ne costituisce presupposto (proporzionalità quantitativa "interna"), sia con riguardo alla possibilità di cumulare tra loro più misure cautelari a tutela di una medesima pretesa amministrativa (proporzionalità quantitativa "esterna"). Ma oltre ai profili quantitativi rilevano anche profili qualitativi, dovendo la misura

della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili», giungendo alla conclusione «che il principio di proporzionalità è dotato di effetto diretto e può quindi essere invocato dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membri che l'abbia recepito in modo non corretto». Su queste ed altre pronunce si veda A. Salvati, *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023.

cautelare rispettare congiuntamente gli *standard* di idoneità, necessità ed adeguatezza di cui si compone il giudizio di proporzionalità propriamente inteso. Ciò da cui deriva che la misura cautelare concretamente adottata dall'amministrazione finanziaria abbia al contempo le seguenti caratteristiche: costituisca mezzo astrattamente idoneo per conseguire l'interesse sotteso all'adozione della misura cautelare (idoneità); sia, tra le diverse misure cautelari astrattamente idonee a tali fini, la meno invasiva possibile per il destinatario di essa (necessarietà); pur essendo, tra le diverse misure astrattamente idonee quella meno invasiva possibile per il soggetto destinatario della misura, in ogni caso non comporti per quest'ultimo un sacrificio sproporzionato rispetto all'utilità conseguita dall'amministrazione (adeguatezza).

Di tutte le predette valutazioni l'amministrazione deve fornire idonea motivazione nel corpo del provvedimento che dispone la misura cautelare, in forza dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente ma anche dell'art. 97 Cost.; d'altra parte, solo vincolando l'amministrazione alla motivazione risulta possibile valutare la proporzionalità dello strumento cautelare adottato e verificare l'eventuale pregiudizio subito o che potrebbe subire il contribuente, così consentendo all'autorità giurisdizionale di svolgere il sindacato di legittimità sul provvedimento emesso: l'amministrazione deve pertanto motivare il provvedimento esponendo le ragioni a fondamento di idoneità, necessità e adeguatezza della misura cautelare rispetto al fine da perseguire, così come i criteri sulla base dei quali ha ritenuto di adottare una misura cautelare piuttosto che un'altra, oppure le ragioni della adozione di una ulteriore misura cautelare rispetto ad un'altra disposta in precedenza in relazione alla medesima pretesa.

5. La non applicabilità del principio del contraddittorio preventivo.

5.1 Sotto altro profilo, la riferibilità anche alla materia tributaria dei principi e delle regole contenuti nella legge n. 241/1990 (fatte salve le eccezioni cui si è fatto cenno) consente di approfondire, sempre con specifico riferimento ai profili connessi all'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, una tematica che negli ultimi anni è al centro delle riflessioni degli studiosi ma anche di svariate pronunce della giurisprudenza, vale a dire il principio del contraddittorio preventivo (o endoprocedimentale), che si concretizza nella possibilità per il contribuente di essere ascoltato e di potere fornire il proprio apporto conoscitivo nella fase amministrativa precedente alla emissione del provvedimento.

Anche questo è un tema di ampia portata, che sarebbe un fuor d'opera affrontare *funditus* in questa sede, ove ci si limita a verificare se sia possibile o quanto meno auspicabile che l'adozione della misura cautelare amministrativa sia preceduta da una fase di contraddittorio preventivo tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Si tratta, peraltro, di una questione che la giurisprudenza della Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, ha già affrontato e positivamente risolto, nello specifico contesto delle misure cautelari amministrative che qui interessa indagare, con riferimento all'istituto dell'ipoteca dell'agente della riscossione di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, ravvisando nel preavviso di ipoteca normativamente previsto dal comma 2-bis proprio un'espressione del principio del contraddittorio preventivo⁸⁴ e richiamando a supporto della

⁸⁴ Il comma 2-bis prevede che l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva (comunemente conosciuta come preavviso di iscrizione d'ipoteca o preavviso di ipoteca) contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca. Tale obbligo di comunicazione preventiva è stato interpretato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le sentenze coeve nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014, come esplicitazione positiva del principio del

propria ricostruzione, stante la mancanza di una specifica disposizione al riguardo in materia tributaria, il referente normativo dato dall'art. 7 della legge n. 241/1990 ("Comunicazione di avvio del procedimento amministrativo"), vale a dire la disposizione fondamentale che regola la partecipazione del privato alla formazione dell'atto amministrativo⁸⁵.

contraddittorio endoprocedimentale, finalizzato a consentire al contribuente di potere interloquire con l'Amministrazione finanziaria prima che venga adottato l'atto autoritativo lesivo dei propri interessi. In particolare, nelle richiamate sentenze le Sezioni Unite si esprimono nei seguenti termini: «il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, comma 2, introdotto con D.L. n. 70 del 2011, che obbliga l'agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, non 'innova' (soltanto) – se non sul piano formale – la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha (anche e prima ancora) una reale 'valenza interpretativa', in quanto esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del 'contraddittorio endoprocedimentale' ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario». La predetta ricostruzione è stata poi più volte ribadita negli anni dalla Suprema Corte, tanto che questa interpretazione si è andata via via consolidando (si vedano, tra le tante, le seguenti pronunce: 14 giugno 2017, n. 14852; 21 aprile 2017, n. 10102; 31 marzo 2017, n. 8418; 26 febbraio 2019, n. 5577). A commento delle citate pronunce sono molti gli Autori che hanno enfatizzato il riconoscimento del principio del contraddittorio preventivo in una prospettiva sistematica. Si vedano, tra i tanti: F. Tundo, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, p. 945 ss.; A. Renda, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 593 ss.; M.V. Serranò, *Nullità dell'iscrizione ipotecaria in assenza di comunicazione preventiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 421 ss.

⁸⁵ L'art. 7 rientra nel Capo III della legge n. 241/1990, quindi nel perimetro applicativo della esclusione riferita ai procedimenti tributari, contenuta al successivo art. 13, comma 2. La disposizione sembra in prima battuta negare che nel diritto tributario si applichino le norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo. Tuttavia attenta dottrina ne ha prospettato, condivisibilmente, una

E proprio sulla scorta di tale indirizzo giurisprudenziale non manca in dottrina chi auspica una generalizzata applicabilità del contraddittorio preventivo anche in materia di misure cautelari amministrative, quale strumento utile al conseguimento nel caso concreto di un equilibrio tra i contrapposti interessi del contribuente (a non subire provvedimenti eccessivamente lesivi della propria sfera patrimoniale e personale) e dell'amministrazione finanziaria (a tutelare gli interessi economici dell'intera collettività esercitando il potere di acquisizione delle entrate tributarie ad essa attribuito dalla legge)⁸⁶.

diversa lettura. Si veda in proposito A. Guidara, *I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, p. 1097 ss., ove l'Autore rileva che la partecipazione al procedimento amministrativo, essendo finalizzata a consentire un migliore esercizio del potere amministrativo anche a garanzia del privato, costituisce un principio generale che non può essere escluso a priori, ma che in materia tributaria deve essere declinato facendo applicazione delle speciali disposizioni ivi dettate al riguardo, «con la conseguenza che in difetto di queste ultime, la partecipazione deve pur sempre essere garantita al contribuente, per le ragioni che si sono dette, ma con norme che vanno ricavate dal sistema, ossia tratte da principi e regole generali delle singole attività dell'amministrazione finanziaria e/o dell'azione amministrativa in generale». Ma già in precedenza lo stesso Autore (*Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 261) rilevava che «Scopo della partecipazione al procedimento amministrativo è quello di consentire un migliore esercizio del potere amministrativo, anche a garanzia del privato, grazie ad una più compiuta conoscenza dei fatti rilevanti e degli interessi coinvolti [...] Così intesa la partecipazione ha un evidente fondamento costituzionale, quantomeno nel principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost. Essa in presenza di esigenze preminenti può essere modulata diversamente dalla disciplina generale dettata nel capo III della legge 241/90 [...] Giammai, però, la partecipazione può essere esclusa a priori e in via generale, collidendo una simile soluzione con la finalizzazione pubblica delle potestà amministrative, delle quali in definitiva rischierebbe di minare la stessa giustificazione».

⁸⁶ Si esprime in questo senso B. Bellè, *Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2031, ove l'Autrice rileva che «il rischio di abusi o di provvedimenti abnormi non possa mai essere davvero scongiurato rivelandosi assai complesso assicurare al contempo la salvaguardia dei diritti individuali unitamente all'interesse generale alla continuità dell'impresa e la protezione degli interessi economici riconducibili all'intera

5.2 Le predette ricostruzioni, giurisprudenziali ma anche dottrinali, non tengono però in debita considerazione la cornice normativa in cui si inquadra l'obbligo di contraddittorio preventivo tra privato e pubblica amministrazione, con specifico riguardo all'art. 7 della legge generale sul procedimento amministrativo (come visto, richiamato dalla Corte di Cassazione a supporto della riconducibilità del preavviso di ipoteca nell'alveo del contraddittorio preventivo).

Nei suoi lineamenti essenziali, l'art. 7, comma 1, della legge n. 241/1990 prevede il generalizzato obbligo per l'amministrazione di comunicare l'avvio del procedimento amministrativo ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti, nonché a tutti coloro ai quali l'adozione del provvedimento possa arrecare pregiudizio. Per effetto della comunicazione di avvio del procedimento, il soggetto conosce dell'esistenza di un procedimento potenzialmente idoneo ad

collettività. [...] È in questa prospettiva, dunque, che si inserisce con una certa forza la necessità di interrogarsi sull'esigenza di un contraddittorio anticipato che divenga metodo, "via maestra", per pervenire alla soluzione più giusta, nella considerazione che solo uno scambio preventivo tra le parti possa favorire il conseguimento del difficile equilibrio che caratterizza questa delicata fase del rapporto contribuente/amministrazione». E proprio prendendo spunto dalla richiamata sentenza resa a Sezioni Unite n. 19667/2014 in materia di ipoteca, l'Autrice conclude come segue: «Ne discende, a mio sommo parere, che in materia di garanzie del credito, ogni volta che l'Amministrazione agisce discrezionalmente, si rende necessaria una fase preventiva di collaborazione e confronto tra le parti, tesa a trovare la soluzione più equa in ragione dei delicatissimi interessi in gioco. Ed infatti, la mancata attivazione del contraddittorio non potrebbe che comportare la violazione del diritto alla partecipazione al procedimento garantito dagli artt. 41 e 47 della Costituzione, e in ultima analisi dall'art. 2 Cost.», osservando peraltro che «D'altra parte, se il contraddittorio non venisse esteso a tutti i procedimenti che sfociano in provvedimenti a garanzia del credito, la previsione dell'art. 77 così come interpretato dalla Suprema Corte [...] finirebbe con il determinare una irragionevole disparità di trattamento nell'ambito di quegli atti cui è riconosciuta la medesima natura: garanzia e conservazione del credito; con conseguente violazione dell'art. 3 della nostra Costituzione».

incidere sulla propria sfera giuridica e può conseguentemente esercitare il proprio diritto alla partecipazione e al contraddittorio endoprocedimentale, per il tramite della presentazione di memorie e documenti che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare nell'ottica dell'assunzione del provvedimento conclusivo del procedimento. In questo senso, la comunicazione di avvio del procedimento risponde all'esigenza di provocare l'apporto collaborativo dei soggetti interessati, consentendo loro di prendere attivamente parte all'*iter* procedimentale⁸⁷.

Senonché, è la stessa legge sul procedimento amministrativo che porta a concludere nel senso della inapplicabilità dell'istituto del contraddittorio endoprocedimentale espresso nell'art. 7 della legge n. 241/1990 alle misure amministrative espressione del più generale potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, di cui qui si discute⁸⁸. Difatti, l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento *ex art. 7* della legge n. 241/1990

⁸⁷ Per maggiori approfondimenti sui profili generali dell'istituto della comunicazione di avvio del procedimento amministrativo, si veda D. Nardo, *la comunicazione di avvio del procedimento*, in A. Giordano (a cura di), *Il procedimento amministrativo tra regole e responsabilità*, Milano, 2021, p. 109 ss., ove l'Autrice evidenzia che l'istituto della partecipazione assolve anzitutto a una funzione collaborativa nell'interesse pubblico, in quanto la parte può rappresentare elementi che si inseriscono nel giudizio comparativo degli interessi pubblici e privati e consentono una migliore definizione dell'interesse pubblico. L'Autrice non manca inoltre di precisare che, per altro verso, la partecipazione svolge una funzione difensiva, dal momento che il soggetto interessato che partecipa al procedimento amministrativo può indurre l'amministrazione a non adottare quel provvedimento ovvero ad adottarlo ma con un contenuto diverso. Concludendo infine che «la partecipazione costituisce la 'chiave di volta' di tutto il procedimento amministrativo, in quanto garanzia di una azione amministrativa imparziale, che, in vista della miglior cura dell'interesse pubblico concreto, valuta i diversi interessi in gioco, pubblici e privati».

⁸⁸ Sul punto sia consentito rinviare a G. Ferlito, *L'ipoteca esattoriale tra contraddittorio preventivo e atto tipico impugnabile nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 187 ss.; Id., *La Cassazione ridisegna la sequenza procedimentale dell'ipoteca dell'agente della riscossione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022.

è soggetto ad alcune deroghe legislativamente previste e, tra queste ipotesi legali di esonero, si annoverano anche i provvedimenti cautelari⁸⁹. Le motivazioni di tale esclusione dall'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale sono all'evidenza da ricercare in ragioni legate a particolari esigenze di celerità del procedimento, che si presentano ogniqualvolta si presenti la necessità di disporre una misura cautelare, essendo questa per definizione finalizzata a soddisfare provvisoriamente l'interesse amministrativo sotteso all'attribuzione del relativo potere in attesa dell'adozione del provvedimento finale. E del resto se la misura cautelare tende a soddisfare in via provvisoria l'interesse erariale in attesa dell'adozione di statuizioni definitive, tale esigenza verrebbe chiaramente compromessa dalla previa comunicazione all'interessato dell'avvio del procedimento.

Ciò vale in generale per tutte le misure cautelari amministrative qui all'esame, riguardo alle quali si deve in definitiva concludere che non possa trovare applicazione l'istituto del contraddittorio preventivo.

6. La possibilità di concludere accordi tra contribuente ed amministrazione finanziaria aventi ad oggetto le misure cautelari amministrative.

6.1 Nel corso della trattazione si è osservato che, nelle diverse forme di esercizio del potere cautelare, l'amministrazione finanziaria può agire disponendo di ampi margini di discrezionalità. Con riguardo ai provvedimenti cautelari positivi o di primo grado (ipoteca, fermo dei beni mobili registrati, sospensioni dei pagamenti) si è altresì visto che tali profili di discrezionalità,

⁸⁹ Il comma 2 dell'articolo 7 prevede infatti che «Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari».

variamente riferibili ai profili dell'*an*, del *quando* e del *quid* dei provvedimenti cautelari di volta in volta interessati, derivano dall'inquadramento di essi all'interno dell'attività di riscossione coattiva dei tributi, ove è più sfumata l'incidenza della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* e sono conseguentemente ridotti i profili di vincolatezza dell'azione dell'amministrazione finanziaria: nella fase della riscossione non si determinano i presupposti e l'entità del tributo dovuto ma si acquisisce nei confronti del contribuente quanto già determinato dall'amministrazione finanziaria in fase accertativa nel rispetto del richiamato principio costituzionale.

Proprio gli ampi spazi di discrezionalità sopra evidenziati, di cui dispone l'amministrazione finanziaria nelle diverse manifestazioni di esercizio del potere cautelare, consentono di affrontare la collegata tematica relativa alla possibilità di concludere accordi tra contribuente e amministrazione su diversi aspetti attuativi delle misure cautelari in esame.

La trattazione di tale problematica nella presente parte del lavoro, dedicata alle disposizioni della legge n. 241/1990 applicabili alla materia tributaria, deriva dalla circostanza che nell'ordinamento giuridico tributario non si rinviene alcuna disposizione che ammetta o escluda esplicitamente la possibilità di concludere accordi tra contribuente e amministrazione finanziaria; mentre una tale disposizione è rinvenibile nella legge generale sul procedimento amministrativo, in particolare nell'art. 11 della legge n. 241/1990 (modificato dalla legge n. 15/2002), con la quale il legislatore ha introdotto una disciplina generale sugli accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento amministrativo, espressamente correlata alla determinazione del «contenuto discrezionale del provvedimento finale»⁹⁰.

⁹⁰ Il primo comma della disposizione in commento prevede difatti quanto segue: «In accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi,

Vero è che l'art. 13, comma 2, della legge n. 241/1990 sembra escludere l'applicabilità ai procedimenti tributari delle norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo di cui al capo III della legge stessa, tra cui appunto l'art. 11 della stessa legge. Ma, come anticipato, la dottrina che più ha approfondito la tematica degli accordi tra amministrazione e contribuente nel comparto del diritto tributario ha condivisibilmente rilevato che l'art. 13, comma 2, non può essere interpretato nel senso di escludere del tutto la partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari, essendo la partecipazione del privato al procedimento amministrativo un presupposto fondante della stessa azione amministrativa secondo i canoni costituzionali di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione⁹¹; con la

e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo».

⁹¹ Il riferimento è a S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 321, il quale osserva che la limitazione prevista dall'art. 13 della legge n. 241/1990 «è da intendere non nel senso di una totale preclusione alla possibilità che i contribuenti partecipino ai procedimenti tributari, ma piuttosto e soltanto in quello (appunto) del doversi a tal fine seguire le disposizioni specificamente tributarie, invece che le generali regole contenute nella legge n. 241/1990». Nello stesso senso si veda anche A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 261, il quale peraltro osserva che degli accordi tra amministrazione e cittadini si ammetteva l'esistenza anche già prima che intervenisse la legge n. 241/1990, con la conseguenza che «l'art. 11 della legge 241/90, laddove ammette gli accordi amministrativi, ha una valenza chiarificatrice e ricognitiva di quello che era già nel sistema, potendosi semmai riconoscere carattere innovativo alle “specificazioni” dettate dallo stesso articolo. Con la conseguenza che gli accordi erano e sono possibili anche nelle materie indicate dall'art. 13 della legge 241/1990, facendo naturalmente salve le “specificazioni” dettate dall'art. 11»; concludendo (pp. 267-268) nel senso che «[i]n definitiva l'art. 13, comma 2, della legge 241/90 deve correttamente intendersi non certo come esclusione della possibilità di accordi tra contribuenti e amministrazione finanziaria (e più in generale delle possibilità di partecipazione dei primi all'azione della seconda), ma come una deroga alla disciplina in proposito dettata dalla legge 241/90 (nell'art. 11 di essa), della quale esclude o limita l'applicazione, facendo così salva la specialità di principi e regole tributarie, cui rimanda. Sicché esso può dirsi inconfidente ai fini della possibilità di accordi amministrativi nel diritto tributario»; Id. *Gli accordi nella fase*

conseguenza che la previsione dell'art. 13, comma 2, della legge n. 241/1990 non esclude *tout court* l'applicazione in ambito tributario delle norme sulla partecipazione del privato al procedimento (capo III della stessa legge), tra cui rientra l'art. 11 sugli accordi amministrativi.

In definitiva, si deve concludere che nell'ordinamento tributario non si rinvencono ragioni ostative all'ammissibilità di moduli consensuali tra contribuente e amministrazione finanziaria, che peraltro potrebbero condurre ad un livello di soddisfacimento dell'attività di riscossione persino superiore rispetto a quello conseguibile attraverso l'esercizio del potere.

Resta fermo che tali potenziali accordi non devono porsi in contrasto con il principio di indisponibilità del tributo (e non possono quindi avere ad oggetto i profili di debenza del tributo e la quantificazione di esso)⁹². Anzi, è

della riscossione, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 347 ss.; Id., *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 847 ss.; M. Mauro, *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 145 ss.

⁹² Il principio di indisponibilità del tributo e la possibilità di accordi nel diritto tributario sono pertanto facce della stessa medaglia. Al riguardo si possono richiamare le illuminanti parole di S. La Rosa nella *Prefazione* al volume AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007: «Benché formalmente alternative, autorità e consenso sono di fatto fonti normalmente complementari delle regole che vanno a comporre gli ordinamenti giuridici. L'autorità si distingue infatti dalla tirannia perché trae la sua legittimazione dal consenso (diretto o indiretto) di quanti debbono subirne gli effetti; il consenso si traduce in regole giuridiche per l'esistenza di norme e attività autoritative che ne assicurano il rispetto [...]. In altri termini, le espressioni "autorità" e "consenso" identificano valori (l'etero e l'autoregolamentazione degli interessi) che, pur animando principi e regole diversi, sono comunque relativi; e la corretta focalizzazione dei modi e termini in cui essi di volta in volta si presentano, o si combinano, è molto importante ed utile proprio perché condiziona lo stesso inquadramento sistematico delle discipline positive [...]». Evidenzia che il potere tributario trova fondamento sul consenso dei consociati anche P. Boria, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, p. 501, il quale rileva che «il potere tributario costituisce un elemento qualificante del patto sociale che presiede alla coesistenza di più soggetti nell'ambito di una comunità, poiché rappresenta l'istituto giuridico (il potere) che consente l'acquisizione delle risorse finanziarie occorrenti alla sopravvivenza ed allo sviluppo della comunità stessa. [...] Il potere tributario può essere definito pertanto come una funzione della collettività preposta

proprio per tale ragione che gli accordi nel diritto tributario trovano terreno fertile nella fase della riscossione dei tributi, ove si registrano i rilevati, ampi spazi di discrezionalità amministrativa che bene si prestano ad accogliere una composizione dei diversi e particolari interessi che di volta in volta emergono tra contribuente e amministrazione finanziaria. E' anche vero che la possibilità di concludere accordi in sede di riscossione è ad oggi scarsamente utilizzata, sia dai contribuenti che dall'amministrazione; ma ciò pare più che altro dovuto a ragioni di carattere contingente, in particolare alle esigenze di automazione e standardizzazione che caratterizzano l'attività di riscossione nell'attuale cornice di una fiscalità di massa ed alla correlata mancanza di sedi istituzionalizzate di confronto tra contribuente e amministrazione in ordine alle modalità di adempimento delle entrate tributarie poste in riscossione⁹³. Tuttavia tale strumento potrebbe e dovrebbe essere implementato, perché potenzialmente idoneo a migliorare in maniera sensibile il livello di incisività dell'attività di riscossione, e quindi i concreti risultati di essa, nella misura in cui contempera le esigenze particolari dei contribuenti con quella di acquisizione del tributo.

Secondo la prevalente ricostruzione, si tratta di accordi di natura pubblicistica, in quanto nell'ambito di essi l'amministrazione finanziaria rimane pur sempre vincolata al solo perseguimento dell'interesse pubblico sotteso all'attribuzione del relativo potere: nell'ambito degli accordi amministrativi con il privato, all'amministrazione finanziaria è pur sempre riferibile una situazione giuridica soggettiva caratterizzata in termini di potestà, non rinunciabile o sostituibile con ponderazioni tipicamente

ad un obiettivo primario del vivere in comune, che vale come una sorta di pre-condizione dei processi di sussistenza e di crescita in quanto fornisce i mezzi dedicati per dare corso ai processi stessi».

⁹³ Cfr. ancora A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., specificamente pp. 257 ss.

privatistiche⁹⁴. Con la conseguenza che tali accordi soggiacciono pur sempre alle regole dell'azione amministrativa e ad essi si addiuvano a conclusione di procedimenti amministrativi, ponendosi tali accordi come alternativi/complementari ai provvedimenti amministrativi che vanno a sostituire/integrare.

Tali accordi amministrativi sono da tenere concettualmente distinti rispetto alle collaterali attività negoziali privatistiche delle quali l'amministrazione può comunque avvalersi quale soggetto dotato della generale capacità negoziale di diritto privato e che essenzialmente hanno ad oggetto garanzie negoziali offerte dal contribuente o da un terzo in favore dell'amministrazione finanziaria, sotto forma di cauzione, fideiussione bancaria, polizza assicurativa, ecc.

6.2 Sulla scorta delle considerazioni appena svolte, si vogliono adesso verificare i concreti spazi sussistenti per eventuali accordi tra contribuente e amministrazione finanziaria nell'ambito dei procedimenti amministrativi cautelari qui all'esame.

Anzitutto vi è da dire che tali accordi difficilmente potrebbero immaginarsi in una fase antecedente alla concreta adozione del provvedimento cautelare, stante la già rilevata non applicabilità dell'istituto

⁹⁴ In questo senso, si vedano ad esempio: G. Greco, *Accordi amministrativi tra provvedimento e contratto*, Torino, 2003, p. 99; F.G. Scoca, *Autorità e consenso*, in AA.VV., *Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, Milano, 2002, p. 21 ss.; P. Grauso, *Gli accordi della pubblica amministrazione con i privati*, Milano, 2007, p. 53 ss. Non mancano però ricostruzioni degli accordi tra amministrazione e privati in chiave privatistica. Si vedano ad esempio C. Maviglia, *Accordi con l'amministrazione pubblica e disciplina del rapporto*, Milano, 2002, e con specifico riferimento alla materia tributaria A.T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 154, la quale si riferisce a tali accordi parlando di «istituti negoziali, ammissibili laddove si tratta di regolare con modalità alternative a quelle unilaterali e pubblicistiche il profilo solutorio dell'obbligazione tributaria».

del contraddittorio preventivo alla materia delle misure cautelari amministrative, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990 (per cui l'amministrazione può emettere provvedimenti cautelari in difetto della comunicazione di avvio del procedimento); e difatti se l'esercizio del potere cautelare positivo o di primo grado dell'amministrazione finanziaria si assume giustificato dalla esigenza di apporre in tempi rapidi un vincolo giuridico su alcuni beni del contribuente in attesa dell'adozione del provvedimento finale, una eventuale fase di interlocuzione tra contribuente e amministrazione finanziaria, preliminare all'adozione della misura di cautela amministrativa, si porrebbe in chiara antitesi alla stessa finalità dello strumento cautelare.

Pertanto, ciò che può ragionevolmente ipotizzarsi è che tali accordi possano eventualmente concludersi a valle dell'adozione del provvedimento cautelare, laddove sia il contribuente a farsi parte attiva e a compulsare l'amministrazione finanziaria ad addivenire ad un accordo avente ad oggetto i vincoli già apposti sui propri beni/diritti a cautela del credito erariale.

Sicuramente terreno privilegiato per tali accordi aventi ad oggetto i provvedimenti cautelari sono l'ipoteca ed il fermo dell'agente della riscossione previsti dagli artt. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973, perché, lo si è visto, ivi sono maggiori gli spazi di discrezionalità dell'agire dell'amministrazione finanziaria, sotto diversi profili. Si potrebbero pertanto ipotizzare accordi che conducono alla eliminazione o alla rimodulazione del vincolo apposto su tutti o alcuni dei beni immobili e mobili registrati del contribuente, ad esempio a fronte della prestazione di garanzie diverse da parte del contribuente e/o dell'effettuazione di pagamenti parziali degli importi dovuti, ma anche della eventuale rinuncia ad azioni giudiziali pendenti avverso i medesimi provvedimenti cautelari o avverso i titoli su cui gli stessi trovano fondamento: le strade concretamente percorribili possono

essere molteplici e pertanto difficilmente schematizzabili, perché involgenti gli svariati profili di discrezionalità con cui si atteggia il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria riguardo alle misure del fermo e dell'ipoteca del d.P.R. n. 602/1973.

Paiono invece più ridotti gli spazi per eventuali accordi che riguardino quelle misure amministrative cautelari genericamente riunite sotto la definizione di sospensioni dei pagamenti (art. 69 del R.D. n. 2440/1923, e art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997; mentre con riguardo all'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 ed all'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 si è visto che l'amministrazione finanziaria ha margini di discrezionalità pressoché nulli), in ragione soprattutto della fungibilità del bene (somme di denaro) oggetto del provvedimento di fermo; per cui è ragionevole immaginare che eventuali accordi potrebbero al più riguardare la rimozione del provvedimento di sospensione a fronte della prestazione di altre garanzie da parte del contribuente⁹⁵.

7. Sulla possibilità di configurare in capo all'amministrazione finanziaria un potere cautelare generale.

7.1 L'analisi che si sta svolgendo, concernente la riferibilità ai provvedimenti cautelari dell'amministrazione finanziaria di talune disposizioni rinvenibili nella legge generale sul procedimento amministrativo, consente adesso di affrontare una ulteriore questione di ampia portata, con la quale si concluderà l'analisi dei profili sistematici del

⁹⁵ Come del resto espressamente previsto dalla prassi amministrativa. In specie, con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 33/E, è stato precisato (p. 11) che in alternativa alla sospensione del rimborso *ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, il contribuente può «garantire i carichi pendenti mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato», nonostante tale possibilità non sia contemplata dalla norma di riferimento.

potere cautelare in materia tributaria e si potrà conseguentemente proseguire, nei capitoli a venire, con l'analisi delle discipline riguardanti i diversi istituti in cui risulta tipizzato tale potere dell'amministrazione finanziaria. Si tratta peraltro di una questione speculare alla prossima analisi delle singole misure cautelari amministrative, e che pertanto risulta coerente affrontare appena prima della trattazione puntuale di queste, perché riguarda la verifica della possibilità di configurare in capo all'amministrazione finanziaria un potere cautelare di ordine generale, operante anche al di fuori del perimetro applicativo delle specifiche disposizioni di settore più volte richiamate; quindi un potere cautelare utilizzabile dall'amministrazione finanziaria anche in ipotesi non tipizzate.

Tale indagine assume particolare rilievo con riguardo alle misure cautelari amministrative positive o di primo grado, che si risolvono nella apposizione di un vincolo su beni/diritti del contribuente (ipoteca, fermo dei beni mobili registrati, sospensioni dei pagamenti) e per le quali le disposizioni tributarie di riferimento prevedono ambiti applicativi ben definiti. Mentre per quanto riguarda il potere cautelare di sospensione, che abbiamo definito negativo o di secondo grado perché incidente sugli effetti di provvedimenti amministrativi già emanati, si tratta di un potere che, lo si vedrà meglio nel prosieguo, ai sensi della stessa normativa tributaria (art. 2-quater del D.L. n. 564/1994) l'amministrazione finanziaria può esercitare in maniera ampia con riferimento a qualsiasi provvedimento precedentemente emesso; dal che deriva che il potere cautelare di sospensione che la legge attribuisce all'amministrazione finanziaria ha già di per sé carattere generale, nel senso che non paiono configurabili spazi per l'esercizio del potere in fattispecie ulteriori e diverse rispetto a quelle già contemplate dalla norma tributaria. Anzi, se si considera che il potere di sospensione è ricompreso nelle prerogative generali di autotutela dell'amministrazione, di esso non può che

ammetersi la generalizzata configurabilità in capo all'amministrazione già a prescindere da una specifica disposizione normativa attributiva di un siffatto potere, che solo interverrebbe a regolamentare specifici aspetti dell'esercizio del potere, come pure riconosciuto da lungo tempo nel diritto amministrativo⁹⁶.

⁹⁶ Risale agli inizi del '900 la discussione nel diritto amministrativo sulla configurabilità o meno in capo alla pubblica amministrazione di un potere di sospensione pur in mancanza di una specifica disposizione normativa attributiva di un siffatto potere. Secondo alcuni Autori, la cui tesi è poi divenuta prevalente, la sospensione degli atti amministrativi sarebbe ricompresa nelle prerogative generali di autotutela dell'amministrazione e non richiederebbe quindi una specifica attribuzione di legge; per altri, invece, il potere di sospensione costituirebbe un potere tipico esercitabile solamente in presenza di una specifica norma che espressamente lo preveda. A favore del riconoscimento di un tale potere in capo all'amministrazione a prescindere da una specifica attribuzione di legge, già E. Bonaiudi, *Della sospensione degli atti amministrativi*, Torino, 1908, ove l'Autore afferma (p. 36) che la sospensione degli atti amministrativi da parte dell'autorità pubblica «non solo trova facile giustificazione, ma è logica conseguenza delle funzioni che sono di spettanza della pubblica amministrazione e che si concretano nel raggiungimento del bene pubblico» e che quindi (p. 79) la sospensione dell'atto costituisce «una facoltà della pubblica amministrazione anche se non è espressamente consentita». Nello stesso senso, in tempi meno remoti, G. Pagliari, *La sospensione dell'atto amministrativo da parte dell'amministrazione*, in *Dir. e soc.*, 1982, ove si legge (p. 352): «posto che il potere di autotutela nelle sue diverse manifestazioni viene riconosciuto alla pubblica amministrazione indipendentemente da un'espressa statuizione di legge, anche il potere di sospensione, come potere costituente manifestazione del primo, deve considerarsi riconosciuto indipendentemente da una esplicita previsione legislativa dello stesso». Per la giurisprudenza a favore della sussistenza di un potere generale di sospensione degli atti amministrativi, anche in mancanza di una specifica disposizione attributiva del potere, si possono citare: T.A.R. Piemonte, 4 maggio 1982, n. 214, in *Trib. amm. reg.*, 1982, I, p. 1901; T.A.R. Lazio, 1° agosto 1984, n. 72, in *Trib. amm. reg.*, 1984, I, p. 2455. La successiva introduzione della legge generale sul procedimento amministrativo, recante l'art. 7, comma 2 (secondo cui «resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari»), è stato interpretato da taluna giurisprudenza come una esplicitazione del potere generale di sospensione sussistente in capo all'amministrazione: tra le tante pronunce, cfr. per la particolare chiarezza Cons. Stato 24 maggio 1995, n. 350, in *Foro amm.*, 1995, p. 874, ove si legge che «la questione dell'esistenza o meno nell'ambito dell'autotutela della P.A. di un potere generale di sospensione dei propri atti, variamente risolta in dottrina e in

7.2 La problematica della sussistenza di un potere cautelare generale in capo alla pubblica amministrazione è stata oggetto di approfondimento nel diritto amministrativo comune, ove indubbiamente il problema dell'ampiezza dei poteri cautelari configurabili in capo all'amministrazione si è posto (e tuttora si pone) con maggiore insistenza rispetto alla materia tributaria, per effetto della notevole rilevanza, in quel settore ordinamentale, degli interessi legittimi pretensivi vantati dai privati nei confronti della pubblica amministrazione, finalizzati all'ottenimento di provvedimenti ampliativi della propria sfera giuridica (mentre è noto che nella materia tributaria, se si escludono le fattispecie relative alle richieste di rimborso, nella quasi totalità dei casi il contribuente è portatore interessi oppositivi rispetto all'azione dell'amministrazione finanziaria).

Il referente normativo da cui occorre muovere l'analisi è dato dal già richiamato art. 7 della legge generale sul procedimento amministrativo (rubricato «Comunicazione di avvio del procedimento amministrativo»); il quale, dopo avere individuato i soggetti a cui la pubblica amministrazione è tenuta a comunicare l'avvio del procedimento amministrativo (comma 1), al successivo comma 2 prevede testualmente che «Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari»⁹⁷.

giurisprudenza, trova ora soluzione nell'art. 7, 2° comma, legge 7 agosto 1990, n. 241, secondo cui l'amministrazione ha la facoltà di adottare provvedimenti cautelari anche prima della comunicazione dell'avviso di inizio del procedimento» (nello stesso senso, Cons. Stato 9 ottobre 2003, n. 6038, in *Giur. it.*, 2004, p. 651). Al dibattito ha posto fine l'introduzione nella legge n. 241/1990 dell'art. 21-quater, comma 2, che ha introdotto nella legge generale sul procedimento amministrativo una specifica disposizione di carattere generale riferita al potere di sospensione amministrativa della pubblica amministrazione.

⁹⁷ Per semplicità di lettura si riporta integralmente di seguito il testo dell'art. 7

La questione interpretativa che ruota attorno al testo del citato art. 7 è la seguente: il comma 2 fa generico riferimento ai «provvedimenti cautelari» riferendoli alla competenza dell'autorità amministrativa, pertanto tale disposizione potrebbe essere interpretata – come è stata interpretata da taluna dottrina – nel senso di attribuire alla pubblica amministrazione un potere amministrativo cautelare di carattere generale, non limitato alla sospensione degli effetti di precedenti provvedimenti⁹⁸.

in commento: «1. Ove non sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento, l'avvio del procedimento stesso è comunicato, con le modalità previste dall'articolo 8, ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenirvi. Ove parimenti non sussistano le ragioni di impedimento predette, qualora da un provvedimento possa derivare un pregiudizio a soggetti individuati o facilmente individuabili, diversi dai suoi diretti destinatari, l'amministrazione è tenuta a fornire loro, con le stesse modalità, notizia dell'inizio del procedimento. 2. Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari».

⁹⁸ La questione verrà meglio approfondita subito nel prosieguo, ma valga rilevare sin da ora che in dottrina è controversa la possibilità di fondare sulla norma in commento un generale potere cautelare della pubblica amministrazione. In particolare, si discute se il riferimento dell'art. 7 comma 2 ai «provvedimenti cautelari» (al fine di escludere per tali provvedimenti l'obbligo della pubblica amministrazione di comunicare ai soggetti interessati l'avvio del procedimento amministrativo) debba essere interpretato come meramente ricognitivo dei provvedimenti amministrativi cautelari già previsti da specifiche disposizioni di legge oppure, al contrario, se esso configuri la base legale per il riconoscimento di un generale potere cautelare in capo alla pubblica amministrazione, sconosciuto prima dell'entrata in vigore della legge generale sul procedimento amministrativo. Quest'ultima tesi è in particolare sostenuta da F. Saitta, *Il potere cautelare della pubblica amministrazione. Tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Torino, 2003 [per una più recente conferma di tale tesi si veda, sempre dello stesso Autore: *Cautele amministrative e giurisdizionali*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, p. 260]. In particolare, l'Autore giunge alla predetta conclusione rilevando (p. 85) come «la norma esiste ed un qualche significato, quindi, deve pur averlo. Ora, non ci pare possa negarsi, analizzando senza preconcetti l'intero dettato dell'art. 7, che, se non si fosse voluto porre il fondamento di un nuovo potere cautelare generale delle pubbliche amministrazioni, risulterebbe del tutto superflua la previsione espressa, da parte del comma 2, di un'ulteriore ipotesi derogatoria all'obbligo di

La possibilità di fondare sull'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990 la configurabilità di un potere cautelare generale della pubblica amministrazione deve tuttavia fare i conti con un dato positivo scarno, che non specifica presupposti, modalità e limiti dell'esercizio di un siffatto potere. E proprio la mancanza di una sufficiente base normativa, che consenta di ritenere rispettati i principi di legalità e tipicità⁹⁹, costituisce il principale

comunicare l'avvio del procedimento, atteso che l'esigenza di garantire la tempestività dell'azione amministrativa in presenza di situazioni d'urgenza è già assicurata dal comma 1 dello stesso articolo. Non si vede, allora, per quale ragione ci si dovrebbe ostinare ad escludere che la norma abbia introdotto un potere cautelare generale, ergo a ritenere che essa abbia sostanzialmente descritto l'esistente». Precisando altresì (p. 99-100) che «non v'è ragione alcuna per immaginare, a priori, che i provvedimenti cautelari a cui genericamente allude l'art. 7, comma 2, legge n. 241 debbano consistere esclusivamente in misure intese a paralizzare l'efficacia di precedenti provvedimenti. [...] la generica previsione dell'art. 7, comma 2, legge n. 241 – che non parla affatto di sospensione dei provvedimenti amministrativi, ma utilizza una formula ben più ampia – non consente, a nostro avviso, di escludere in partenza che, ad es., la misura cautelare resa necessaria dall'urgenza di provvedere possa consistere nell'imposizione al privato di un *facere* specifico».

⁹⁹ Il principio di tipicità impone che l'amministrazione possa emettere solamente quei provvedimenti amministrativi, previsti dalla legge, che siano espressione delle funzioni alla stessa espressamente attribuite. La letteratura in materia di tipicità del provvedimento amministrativo è molto vasta. Per tutti, cfr. R. Villata - M. Ramajoli, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 35 e ss., ove gli Autori chiariscono che «Quando si precisa che i provvedimenti amministrativi sono dotati del carattere della tipicità con tale locuzione si intende evidenziare che la pubblica autorità può porre in essere solo i provvedimenti espressamente indicati dalle norme, può produrre soltanto i tipi di vicende previsti dalla legge» e che «[i]l carattere tipico dei provvedimenti amministrativi discende direttamente dalla circostanza che all'amministrazione sono conferiti poteri tipici, ciascuno rispondente ad una funzione specifica, e non già un potere innominato di disporre. Dal momento che il potere amministrativo e la sua manifestazione concreta rappresentata dal provvedimento amministrativo sono idonei ad incidere sulle situazioni giuridiche soggettive dei privati, a garanzia di questi ultimi sta il principio di tipicità. Pertanto, il fondamento della tipicità va ravvisato negli stessi principi costituzionali relativi allo svolgimento dell'attività amministrativa, primo tra tutti nel principio di legalità». Sull'argomento non possono non riportarsi altresì le parole di M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, cit., p. 244, secondo cui la tipicità «comporta una connessione, fissata dalle norme, tra i vari elementi dell'atto, e una predeterminazione, sempre normativa, degli effetti che esso può produrre».

argomento in base al quale la prevalente dottrina amministrativistica nega invece che la disposizione recata dall'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990, sia idonea a fondare un generale potere cautelare in capo alla pubblica amministrazione¹⁰⁰.

Ora, la dottrina favorevole alla tesi della configurabilità di un potere cautelare generale in capo all'amministrazione ha avanzato una lettura più elastica dei principi di legalità e di tipicità, in armonia con il mutato modello organizzativo della pubblica amministrazione, sempre più improntato ad una amministrazione che agisce con tempestività, nell'ottica del perseguimento

¹⁰⁰ Secondo tale orientamento, l'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990, avrebbe solamente la finalità di escludere il generalizzato obbligo dell'amministrazione di comunicare l'avvio del procedimento in caso di emissione di uno dei provvedimenti cautelari già previsti da specifiche disposizioni di legge. In questo senso, senza pretese di esaustività: F. Fuochi, *La Sospensione dell'atto amministrativo*, in *Digesto disc. pubbl.*, vol. XIV, Torino, 1999, p. 367, secondo cui l'interpretazione dell'art. 7 comma 2 della legge n. 241/1990 come norma «meramente ricognitiva di poteri già previsti e disciplinati da altre norme» sarebbe «più rispettosa del principio di legalità e di tipicità dell'azione amministrativa»; G. Greco, *L'atto amministrativo condizionato*, Padova, 1993, p. 581, secondo cui, per potere legittimamente fondare un generale potere cautelare della pubblica amministrazione, l'art. 7 comma 2 avrebbe dovuto contenere una disciplina molto più dettagliata, recante quanto meno la specificazione dei presupposti e dei limiti del potere cautelare, la relativa competenza ed il procedimento, mentre l'attuale versione della norma comporterebbe l'attribuzione alla pubblica amministrazione di «un potere discrezionale assoluto svincolato da qualsiasi limite»; P. Lazzara, *I poteri cautelari della Pubblica Amministrazione*, in R. Cioffi (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 1455, secondo cui l'art. 7, legge n. 241/1990, non sarebbe «affatto sufficiente a giustificare modalità atipiche della “cautela” in autotutela, attraverso cioè effetti giuridici non ricompresi nell'ambito del contenuto del potere». Diversa è la tesi di S. Villamena, *Il potere di sospensione amministrativa*, Torino, 2012, che focalizza l'attenzione sullo studio del potere di sospensione amministrativa e, con riferimento all'art. 7 comma 2, afferma (p. 198) che la disposizione costituirebbe «la conferma più evidente della generalizzazione del potere di sospensione, in quanto compreso nell'ampia categoria dei provvedimenti cautelari indicati», non facendo quindi riferimento alla possibilità di interpretare l'art. 7 comma 2 come disposizione fondante un generale potere cautelare della pubblica amministrazione, diverso dalla sospensione degli effetti un precedente provvedimento.

degli obiettivi prefissati con il migliore uso possibile dei mezzi disponibili: in quest'ottica, si è in particolare affermato che, ai fini del rispetto dei predetti principi di legalità e di tipicità, l'attribuzione legislativa di un potere non implica necessariamente l'individuazione puntuale di tutti i suoi elementi, potendo la disciplina essere integrata con il ricorso ai principi generali dell'ordinamento¹⁰¹. Secondo questa impostazione, allora, il potere cautelare generale della pubblica amministrazione, basato sull'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990, sarebbe rispettoso del principio di tipicità dell'azione amministrativa nella misura in cui venga esercitato nell'osservanza di presupposti, modalità e limiti ricavati dai principi generali così come elaborati dalla giurisprudenza¹⁰².

¹⁰¹ Cfr., anche per gli ampi riferimenti ivi contenuti relativamente alla rivisitazione dottrinale dei principi di legalità di tipicità, F. Saitta, *Il potere cautelare della pubblica amministrazione*, cit., pp. 65 e ss., ove l'Autore sostiene che (p. 91) «[d]al punto di vista dell'esegesi dell'art. 7, comma 2, legge n. 241, può dirsi, quindi, che l'esigenza di un'azione amministrativa "efficace" e la conseguente necessità di dotare l'amministrazione di strumenti all'uopo adeguati giustificano un'interpretazione "funzionalistica" della norma anzidetta», e che (p. 79) «[s]e si coglie l'importanza che i principi dell'ordinamento hanno quale componente del principio di legalità, percependo la loro funzione di contemperamento e/o limite della capacità del legislatore, si può avere un approccio corretto al problema interpretativo che ci occupa: l'obiettivo lacunosità della disciplina del potere cautelare contenuta nell'art. 7, comma 2, legge n. 241 non rappresenta più un ostacolo insormontabile alla tesi che rinviene in tale norma il fondamento di un potere cautelare generale, potendo la disciplina stessa essere rimpinguata facendo ricorso, appunto, ai suddetti principi».

¹⁰² Cfr. ancora, anche per i richiami dottrinali e di giurisprudenza ivi contenuti, F. Saitta, *Il potere cautelare della pubblica amministrazione*, cit., pp. 101 e ss., ove, in sintesi, l'Autore precisa che il rispetto dei predetti principi impone: 1) la sussistenza di «concrete ragioni di interesse pubblico» e la sussistenza «di ragioni d'urgenza» che giustificano l'adozione della misura cautelare (p. 103); 2) il rispetto del principio generale del "minimo mezzo", che impone all'amministrazione di arrecare il minor pregiudizio possibile alle posizioni soggettive che interferiscono con l'interesse pubblico (p. 104); e 3) il carattere della temporaneità della misura cautelare, da valutare secondo i parametri della ragionevolezza e proporzionalità, dato che «una misura cautelare, proprio perché tende a garantire un interesse nell'attesa di un successivo accertamento, dev'essere proporzionale a questo e,

7.3 Si rilevano tuttavia non poche difficoltà ad accogliere la predetta tesi, ancor più ove si ritenga di farne applicazione nella materia tributaria, che qui maggiormente interessa indagare. E ciò non solo a causa della vaghezza dei richiamati principi generali cui dovrebbe conformarsi l'azione dell'amministrazione finanziaria nell'adozione delle misure cautelari amministrative di cui si discute. Vi è infatti da considerare che la richiamata lettura "elastica" dei principi di legalità e tipicità, fornita con riferimento al potere cautelare amministrativo basato sull'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990, si giustifica laddove del provvedimento cautelare possa avvantaggiarsi, oltre che l'amministrazione, anche il privato, in un'ottica di contemperamento degli interessi che tipicamente contraddistingue il comparto del diritto amministrativo¹⁰³. Ma risulta fin da subito evidente come invece la medesima ottica non possa contraddistinguere i provvedimenti cautelari positivi o di primo grado nella materia tributaria, visto che essi sono univocamente finalizzati alla soddisfazione dell'interesse pubblico ad una più probabile e/o spedita riscossione dei tributi.

dunque, essere contenuta nei limiti di tempo strettamente necessari per la sua protezione, senza gravare in modo eccessivo sulle situazioni giuridiche che provvisoriamente comprime» (p. 107).

¹⁰³ Ciò è stato ribadito anche di recente da F. Saitta, *Cautele amministrative e giurisdizionali*, cit., ove l'Autore afferma (p. 269) che «al di là di ciò che si è soliti pensare, un equilibrato esercizio del potere cautelare da parte della pubblica amministrazione può giovare anche al privato: in altri termini, come ho provato a dimostrare all'epoca, se è vero che "parlando di provvedimenti cautelari si vuol mettere in evidenza che si tratta di provvedimenti non a vantaggio del privato [...] bensì di una "cautela" volta a proteggere in primo luogo l'amministrazione o, meglio, gli interessi di cui è essa è portatrice", è pur vero che anche il cittadino "può trovarsi ad avere bisogno di una tutela di questo tipo"». La citazione riportata dall'Autore nel testo è di U. Pototschnig, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, cit., p. 1470. Già A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, cit., p. 352, affermava che «una potestà cautelare si può riconoscere, in mancanza di una disposizione di legge [...] quando l'interesse della pubblica amministrazione coincida con quello del privato, e non quando vi sia contrasto».

Con questo non si vuole certo dire che, a livello di principio, non possa ritenersi configurabile un potere cautelare generale in capo all'amministrazione finanziaria, ma l'importanza della materia richiederebbe una disciplina positiva maggiormente dettagliata, in assenza della quale non sembrano superabili gli ostacoli frapposti, *in primis*, dal principio di legalità e di tipicità dell'azione amministrativa.

Sembra quindi di doversi concludere nel senso che nell'ordinamento giuridico tributario attualmente vigente non sia configurabile un potere cautelare "generale" in capo all'amministrazione finanziaria, che consenta alla stessa di adottare misure cautelari amministrative travalicando i confini sostanziali e procedurali imposti dalle specifiche disposizioni di settore.

Il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria deve allora essere declinato diversamente in funzione della diversa tipologia di cautela amministrativa rispondente all'interesse pubblico di volta in volta in considerazione: con riguardo alle misure cautelari positive o di primo grado, consistenti nella apposizione di un vincolo su beni e/o diritti del contribuente, il potere cautelare amministrativo si estrinseca seguendo i puntuali moduli procedurali stabiliti dalla legge, con conseguente divieto per l'amministrazione finanziaria di vincolare i beni del contribuente con strumenti e modalità diversi da quelli espressamente tipizzati dal legislatore; su un piano diverso, si pone il potere cautelare negativo o di secondo grado consistente nella sospensione amministrativa di precedenti provvedimenti, con un ambito applicativo generalizzato già insito nella norma tributaria di riferimento.

Come anticipato, i capitoli che seguono saranno dedicati all'approfondimento delle specifiche disposizioni che disciplinano le misure cautelari in cui si manifesta il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria. Proseguendo nell'impostazione che si è fino ad ora privilegiata,

che muove dal generale per poi scendere nel particolare, si ritiene allora di cominciare l'analisi proprio dal potere cautelare di sospensione degli effetti di precedenti provvedimenti amministrativi, in quanto misura di più ampia portata, per poi proseguire con l'approfondimento degli istituti espressione del potere cautelare positivo o di primo grado, che verranno trattati dando precedenza a quelli che partecipano di una funzione conservativa dei beni oggetto del vincolo cautelare, vale a dire l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati, proseguendo poi con l'analisi delle diverse disposizioni unitariamente catalogabili tra le misure di sospensione dei pagamenti in favore del contribuente.

CAPITOLO III

**IL POTERE CAUTELARE NEGATIVO DI SOSPENSIONE DEGLI
EFFETTI DI UN PRECEDENTE PROVVEDIMENTO**

1. Premessa.

Il potere cautelare di sospensione degli effetti di precedenti atti è disciplinato in materia tributaria dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994¹⁰⁴. Esso presenta diversi caratteri di specificità rispetto alle altre misure cautelari amministrative previste dall'ordinamento tributario, di cui sono stati sopra anticipati alcuni profili e che verranno più dettagliatamente approfondite nel prosieguo.

Anzitutto, mentre la manifestazione di quelle misure consiste nella apposizione di un vincolo su beni e/o diritti del contribuente, il potere cautelare di sospensione si manifesta nella neutralizzazione degli effetti di un

¹⁰⁴ Le disposizioni che regolano la sospensione amministrativa in esame sono state introdotte in un secondo momento nel corpo dell'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994, in particolare per mezzo dell'art. 27 della legge 18 febbraio 1999, n. 28. Si tratta in specie dei commi 1-bis, 1-quater e 1-quinquies, che qui di seguito si riportano per semplicità di lettura: «1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. [...] 1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza. 1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato».

precedente provvedimento, in funzione dell'eventuale revoca/annullamento di esso e per il periodo di tempo necessario alla conclusione del procedimento di revisione (risultano così integrati i requisiti di strumentalità e provvisorietà che abbiamo visto essere i tratti distintivi della cautela). Sotto questo profilo, l'esercizio del potere cautelare di sospensione consente all'amministrazione finanziaria di non dare esecuzione a provvedimenti che potrebbero risultare illegittimi/infondati, così anticipando gli effetti dell'eventuale e successivo ritiro dell'atto.

È inoltre già stato anticipato che il potere di sospensione è un potere "polisenso", potendo riguardare provvedimenti sia ampliativi sia limitativi della sfera giuridica del contribuente. E in funzione della diversa tipologia di provvedimento su cui la sospensione esplica i propri effetti, diversa sarà la situazione giuridica soggettiva (e, quindi, i connessi strumenti di tutela) riferibile al contribuente destinatario della sospensione, il quale: sarà portatore di un interesse oppositivo ove la sospensione intervenga su un precedente provvedimento a sé favorevole (si potrebbe pensare, ad esempio, alla sospensione di un provvedimento di attribuzione di una agevolazione fiscale, disposta in vista della eventuale e successiva revoca della misura agevolativa); mentre avrà tutto l'interesse ad ottenere il provvedimento di sospensione cautelare amministrativa relativamente ad atti a sé sfavorevoli quali tipicamente sono i provvedimenti espressione della funzione di attuazione dei tributi affidata all'amministrazione finanziaria.

Alle peculiarità appena evidenziate va ulteriormente aggiunto che, in linea generale, al potere di sospensione è stata dedicata una attenzione limitata da parte della dottrina tributaria, mentre studi più approfonditi sull'argomento sono rinvenibili nel diritto amministrativo (che con il diritto tributario condivide molteplici principi, oltre ad essere entrambi parte del più ampio *genus* del diritto pubblico) ove, lo si è già anticipato, fin da tempi risalenti la

sospensione amministrativa è stata oggetto di articolate riflessioni dottrinali nonché di pronunce giurisprudenziali; e ove pure ne sono stati maggiormente indagati i rapporti con il potere di autotutela dell'amministrazione e si riscontra una specifica disposizione in materia di sospensione amministrativa (l'art. 21-quater, comma 2, della legge n. 241/1990) con la quale occorre operare un coordinamento.

Per tutte queste ragioni il tema del potere cautelare di sospensione in materia tributaria non è di semplice approccio. Pertanto, si ritiene opportuno operare preliminarmente un inquadramento sistematico della sospensione amministrativa in esame avuto riguardo a fattispecie contigue di sospensione amministrativa presenti nell'ordinamento; ad esito di tale approfondimento, si procederà ad analizzare compiutamente la normativa di riferimento contenuta nell'art. 2-quater ed a scrutinare i profili di tutela configurabili in capo al contribuente, soprattutto nelle ipotesi, ove maggiori sono i profili problematici, in cui questi vanta un interesse all'ottenimento del provvedimento sospensivo da parte dell'amministrazione finanziaria, quindi nelle ipotesi in cui la sospensione si innesti su precedenti provvedimenti amministrativi tributari che si risolvono in una compressione della sfera giuridica del contribuente.

2. Il potere cautelare di sospensione quale *species* del più ampio *genus* delle fattispecie sospensive amministrative.

La sospensione cautelare prevista dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 si inquadra nel più ampio *genus* delle sospensioni amministrative previste dall'ordinamento giuridico tributario, tra le quali si annoverano alcune fattispecie contermini, principalmente la sospensione di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 602/1973 e quella dell'art. 1, commi 537-453, della legge della

legge 24 dicembre 2012, n. 228¹⁰⁵.

Rispetto ad esse, la sospensione prevista dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 si caratterizza per un diverso e più ampio perimetro applicativo, nonché per essere l'unica sospensione amministrativa espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.

Un raffronto tra le diverse fattispecie sospensive in esame consente di meglio apprezzare ampiezza e contorni della fattispecie di sospensione di cui all'art. 2-quater.

2.1 La prima forma di sospensione amministrativa che viene in considerazione in questo raffronto è quella prevista dall'art. 39 del d.P.R. n. 602/1973¹⁰⁶, rubricato «Sospensione amministrativa della riscossione», ove la sospensione si riferisce espressamente al ruolo ma, a seguito dell'importante riforma della concentrazione della riscossione nell'accertamento operata con l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. dalla legge 30 luglio 2012, n. 122), in materia di imposte sui redditi, Irap e Iva, deve ritenersi applicabile anche all'avviso di accertamento esecutivo¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Esistono nell'ordinamento anche altre fattispecie di sospensione amministrativa (ad esempio la sospensione della riscossione prevista a fronte di situazioni eccezionali dall'art. 19-bis del D.P.R. n. 602/1973; ecc.) che hanno però carattere molto settoriale e presentano conseguentemente un ambito applicativo molto ristretto, su cui qui non si può indugiare.

¹⁰⁶ Il cui testo si riporta di seguito per semplicità di lettura: «1. Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione. 2. Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del 4,5 per cento annuo».

¹⁰⁷ Tale conclusione deriva dall'art. 29, comma 1, lett. g), del D.L. n. 78/2010, ai sensi del quale: «ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente

Qui la sospensione è concessa dallo stesso ente che ha emesso l'atto ed è sinteticamente caratterizzata dai seguenti elementi¹⁰⁸: occorre che sia stato presentato ricorso avverso il ruolo o avverso l'avviso di accertamento

comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) [i.e. gli avvisi di accertamento esecutivi, n.d.r.] ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma». L'importante modifica normativa data dalla introduzione nell'ordinamento degli avvisi di accertamento esecutivi è stata oggetto di numerosi commenti, per lo più critici, tra i quali si vedano senza pretese di esaustività: E. Marellò, *L'accertamento esecutivo: ambito di applicazione e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, p. 966 ss.; S. La Rosa, *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 577 ss.; A. Giovannini, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 22 ss.; F. Tesauro, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, p. 965 ss.; A. Carinci, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 165 ss.; Id., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo irrocervo tributario)*, in C. Glendi - V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 47-50, ove l'Autore si dimostra molto critico nei confronti della riforma, sul presupposto che «[l']obiettivo della novella, di concentrare la riscossione nell'accertamento, allo scopo di velocizzare e rendere più efficiente l'esazione delle somme vantate, è stato conseguito, in effetti, semplicemente innestando, sul "ceppo" dell'avviso di accertamento, elementi e caratteri ad esso estranei, tipici degli atti – ruolo e cartella – le cui funzioni si volevano spostare sull'accertamento», cosicché «si è finito per riprodurre, con il nuovo avviso di accertamento, soluzioni proprie del ruolo e della cartella; trascurando, con ciò, il fatto che queste sono congegnate, ed appaiono giustificate e coerenti, per atti connotati in modo univoco sul piano funzionale e posti al termine di una sequenza articolata di atti e momenti diversi: non quindi per un atto che, oltre ad assolvere plurime funzioni, resta l'unico in cui si esaurisce l'attuazione del tributo»; sottolineando da ultimo le incertezze derivanti dal «carattere mobile del termine per adempiere», stante il fatto che esso «è qui individuato in misura non fissa, ossia nei tradizionali 60 giorni dalla notifica dell'atto, bensì mobile, mediante un rinvio al termine per impugnare l'avviso», il quale può essere sospeso per l'operare di diversi istituti contemplati dall'ordinamento tributario (sospensione feriale dei termini, avvio della procedura di accertamento con adesione, ecc.).

¹⁰⁸ Sulle caratteristiche ed i presupposti della sospensione ex art. 39 del d.P.R. n. 602/1973, si veda per tutti A. Guidara, *Commento all'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. Consolo - C. Glendi (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 1155 e ss.

esecutivo; non deve sussistere un fondato pericolo per la riscossione (pertanto, se tale condizione sussiste, la disposizione impone che la sospensione non venga concessa oppure sia revocata); l'eventuale sospensione concessa ha effetto fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado; ove l'esito del ricorso confermi l'atto impositivo, sono dovuti interessi compensativi nella misura del 4,5% annuo per tutta la durata della sospensione (mentre va da sé che, ove il ricorso abbia un esito favorevole al contribuente, il ruolo o l'avviso di accertamento vengono meno e così anche il provvedimento di sospensione dei loro effetti).

La sospensione della riscossione prevista dall'art. 39, limitata agli atti impositivi in contestazione avanti al giudice tributario, è espressione di un potere amministrativo che si connota per una evidente discrezionalità, che emerge già dal testo della disposizione (*“l'ufficio delle entrate ... ha facoltà di disporla in tutto o in parte ...”*) e che si esprime principalmente nella scelta se concedere o meno la sospensione ed eventualmente per quale importo.

Pur essendo l'art. 39 espressione di potere amministrativo, tale istituto manca della natura cautelare rilevante ai fini della presente indagine; ciò emerge ove si consideri che tale fattispecie di sospensione non è finalizzata all'adozione di un successivo provvedimento amministrativo di cui intende anticipare gli effetti¹⁰⁹.

E peraltro si tratta di una disposizione con un ambito applicativo piuttosto limitato, visto che la sospensione in esame: non può riguardare

¹⁰⁹ Nello stesso senso cfr. ancora A. Guidara, *Commento all'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973*, cit., ove l'Autore conclude (p. 1073) che «la sospensione ex art. 39, d.p.r. n. 602/1973 si connota come un *tertium genus* di sospensione; e il fatto che sia dovuto un interesse (del 4,5% annuo) per tutto il periodo di sospensione sulle somme sospese che risultassero dovute, depone nel senso che siffatto provvedimento non è altro che una agevolazione di pagamento – sospende l'efficacia del titolo della riscossione e differisce il pagamento – al pari della rateazione ex art. 19, d.p.r. n. 602/1973».

provvedimenti diversi dal ruolo o dall'avviso di accertamento esecutivo; non può essere disposta qualora i predetti atti impositivi non siano stati impugnati; non può essere concessa, ed eventualmente va revocata, nell'ipotesi in cui l'amministrazione valuti la sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione; opera limitatamente al primo grado di giudizio avanti al giudice tributario.

2.2 L'altra fattispecie di sospensione amministrativa di frequente applicazione è disciplinata dall'art. 1, commi 537-453, della legge n. 228/2012, ove è previsto che l'agente della riscossione debba immediatamente sospendere la riscossione delle somme iscritte a ruolo o allo stesso affidate a fronte della presentazione di una dichiarazione da parte del contribuente con la quale venga documentata l'esistenza di situazioni (puntualmente elencate nel comma 538)¹¹⁰ che rendano non dovuto il pagamento¹¹¹.

Anche qui, si è in presenza di una fattispecie di sospensione piuttosto limitata nei contorni, perché operante solamente in presenza delle circostanze puntualmente elencate dalla legge e, peraltro, solo su iniziativa del contribuente, che dà il via alla procedura inoltrando la dichiarazione ivi

¹¹⁰ Tali situazioni possono essere originarie (quali la prescrizione o l'avvenuto pagamento delle somme antecedente alla formazione del ruolo) o sopravvenute (sgravi, decisioni giurisdizionali di annullamento del titolo; pagamenti successivi alla formazione del titolo).

¹¹¹ Le successive fasi della procedura prevedono che: entro i successivi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione, la stessa venga trasmessa all'ente creditore per una verifica delle circostanze ivi indicate, verifica che si conclude con la comunicazione al debitore dell'esito dell'esame della dichiarazione e con una comunicazione all'agente della riscossione in merito alla sospensione/allo sgravio/alla conferma del debito (comma 539); se non viene fornita una risposta nel termine di 220 giorni dalla presentazione della dichiarazione del contribuente, le somme iscritte a ruolo o affidate all'agente della riscossione sono annullate di diritto (comma 540).

prevista corredata dalla relativa documentazione di supporto.

Ma ciò che più rileva ai presenti fini è che la sospensione amministrativa ivi prevista, pur se connotata da una funzione di cautela rispetto al successivo provvedimento conclusivo della procedura che conferma o estingue il debito tributario, non può essere annoverata tra i provvedimenti espressione di potere amministrativo, trattandosi di una sospensione *ex lege*, quindi automaticamente operante per effetto di legge, alla presenza delle circostanze elencate nel comma 538 della richiamata disposizione.

2.3 Passando adesso alla fattispecie di sospensione amministrativa prevista dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994, che qui maggiormente interessa, già da una preliminare analisi della normativa di riferimento emerge che la stessa si caratterizza, rispetto alle precedenti, per un più ampio ambito applicativo.

Qui infatti: la sospensione è concessa dallo stesso ufficio che ha emesso l'atto, anche di propria iniziativa; quanto ai presupposti, il potere di sospensione è esercitabile ove l'amministrazione finanziaria ritenga sussistenti ragionevoli dubbi sulla legittimità e/o sulla fondatezza dell'atto, quindi in funzione di un possibile, seppure non necessario, ritiro di esso in autotutela; non vi è una predeterminazione normativa dei provvedimenti interessati dalla sospensione.

Diversamente dalle forme di sospensione amministrativa sopra analizzate, la sospensione di cui all'art. 2-quater presenta i caratteri tipici del provvedimento espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria: difatti qui il provvedimento sospensivo è dall'amministrazione concesso (d'ufficio o su istanza del contribuente) in vista dell'eventuale annullamento in autotutela del provvedimento (strumentalità), così

anticipandone la neutralizzazione degli effetti, e per il periodo necessario all'adozione della decisione sull'annullamento (provvisorietà)¹¹².

3. Il generalizzato ambito applicativo del potere cautelare di sospensione in materia tributaria.

Si è già notato che le disposizioni che regolano il potere dell'amministrazione finanziaria di sospendere in via cautelare gli effetti di precedenti atti amministrativi sono inserite nell'art. 2-quater, commi 1-bis, 1-quater e 1-quinquies, del D.L. n. 564/1994, quindi nel corpo normativo recante la disciplina dell'autotutela in materia tributaria.

Anzi, la stessa formulazione dell'art. 2-quater, comma 1-bis, incardina la sospensione amministrativa all'interno del potere di autotutela, in un rapporto che, mutuando la terminologia processualistica, si potrebbe definire di continenza, ove il potere di autoannullamento dell'atto "contiene" quello di sospensione degli effetti dell'atto medesimo («Nel potere di annullamento o di revoca ... deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato»); e questa è probabilmente anche la ragione per la quale a tale fattispecie di sospensione è stata dedicata una limitata attenzione da parte della dottrina tributaria, la quale si è maggiormente concentrata sul più ampio potere di autotutela¹¹³.

¹¹² Identifica la sospensione prevista dal comma 1-bis come un provvedimento cautelare anche P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, pp. 288-289, secondo cui: «La sospensione è, infatti, accordata in funzione del successivo possibile, anche se non necessario, annullamento al fine di anticiparne e garantirne appieno gli effetti sin dal momento della richiesta». Precisando altresì (cfr. nota 56) che «anche la Ris. n. 21/E del 7 febbraio 2007 [...] ha espressamente qualificato il potere di sospendere l'efficacia dell'atto come potere strumentale a quello di annullamento».

¹¹³ Vi è peraltro da considerare, guardando solamente ai lavori monografici in

Il comma 1-bis introduce un potere di sospensione cautelare di carattere generale, in forza del quale l'amministrazione finanziaria, che può annullare/revocare un qualsivoglia provvedimento dalla stessa emesso e ritenuto illegittimo/infondato, può altresì temporaneamente sospenderne gli effetti. Si tratta certamente di una previsione opportuna per diversi motivi: anzitutto perché, sotto un profilo storico, si inserisce in un contesto di progressivo rafforzamento del potere dell'amministrazione finanziaria di riesaminare i propri atti (potere espressamente attribuitole con il D.L. n. 564/1994); poi perché, proprio in ragione dell'avvenuta positivizzazione del potere di autoannullamento dei propri atti, sarebbe stato incongruo non tipizzare la possibilità per l'amministrazione finanziaria di esercitare il potere di sospensione, che comunque è meno intenso (intervenendo solo al livello

materia di autotutela, che alcuni di essi sono stati pubblicati prima che l'art. 2-quater fosse modificato includendovi le disposizioni in materia di sospensione degli effetti dell'atto. È il caso dei lavori di D. Stevanato, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, e di V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999. Nel lavoro di P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., successivo alla richiamata modifica normativa del 1999, si rinviene il seguente passaggio riferito al potere di sospensione: «Si tratta della trasposizione in sede sostanziale di quel potere che viene comunemente espresso in sede processuale quale potere del giudice (di sospendere l'efficacia dell'atto) naturalmente ricompreso in quello di decidere il merito della controversia: allo stesso modo l'amministrazione fin., la quale può annullare un provvedimento (illegittimo), ne può temporaneamente sospendere l'efficacia al fine di impedire che, nell'attesa del provvedimento di annullamento, si producano gli effetti pregiudizievoli e non emendabili dati dalla sua provvisoria esecuzione». Sull'ampia tematica dell'autotutela in materia tributaria meritano di essere richiamati anche i seguenti lavori: M.A. Galeotti Flori, *Il principio della autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 657 ss.; S. La Rosa, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1148 ss.; P. Russo, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 552 ss.; M. Stipo, *Osservazioni in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 705 ss.; S. Muscarà, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Agg., 1996. Per il diritto amministrativo si ricordano le seguenti voci enciclopediche: F. Benvenuti, *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IV, 1959, p. 537 ss.; G. Coraggio, *Autotutela*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, 1988; G. Ghetti, *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in: *Dig. Disc. Pubbl.*, 1987.

della efficacia del provvedimento) rispetto al potere di autotutela; infine, e in connessione con il precedente profilo, perché la mancanza di un riferimento normativo avrebbe inevitabilmente comportato la reiterazione, anche nella materia tributaria, del dibattito che ha interessato il comparto del diritto amministrativo, cui già si è fatto cenno, sulla possibilità di configurare o meno in capo alla pubblica amministrazione un potere di sospensione nonostante la mancanza di una specifica disposizione normativa attributiva di un siffatto potere¹¹⁴.

La portata generalizzata del potere di sospensione previsto dal comma 1-bis dell'art. 2-quater trova fondamento in diversi elementi.

Anzitutto – lo si è già anticipato in termini generali – il comma 1-bis non contiene una specificazione della tipologia di provvedimenti potenzialmente interessati dalla sospensione; se ne deve trarre la conclusione che, così come l'amministrazione finanziaria può ritirare qualsivoglia provvedimento, allo stesso modo ne può temporaneamente sospendere gli effetti, per evitare che l'atto potenzialmente illegittimo/infondato possa *medio tempore* produrre effetti pregiudizievoli e non emendabili. Oggetto della sospensione, quindi, può essere ogni provvedimento in cui si esplica la funzione di attuazione dei tributi affidata all'amministrazione finanziaria, quindi sia provvedimenti ampliativi della sfera giuridica del contribuente quanto provvedimenti limitativi di essa; e tra i provvedimenti limitativi, non solamente quelli *stricto sensu* impositivi, ma anche provvedimenti sanzionatori e quelli inquadrabili nella fase della riscossione coattiva dei tributi; perfino le stesse misure cautelari amministrative positive o di primo

¹¹⁴ La Corte di Cassazione, con la sentenza 17 dicembre 2003 n. 19380, ha precisato che laddove il comma 1-bis prevede che nel potere di annullamento o revoca «deve intendersi compreso» il potere di disporre la sospensione dell'atto, sottintende una chiara valenza di interpretazione autentica, con la conseguenza che il potere di sospensione deve ritenersi attribuito all'amministrazione finanziaria fin dall'introduzione della normativa sull'autotutela.

grado (ipoteche, fermi dei beni mobili, sospensioni dei pagamenti) potrebbero quindi essere cautelatamente sospese in attesa di una successiva decisione dell'amministrazione finanziaria in merito al possibile ritiro dell'atto.

Inoltre, il potere di sospensione è espressamente previsto (dai successivi commi 1-quater e 1-quinquies, che dettano alcune regole specifiche al riguardo) per i provvedimenti per i quali è ancora pendente il termine per la proposizione del ricorso nonché per quelli già impugnati e pendenti in giudizio; ma non possono esservi dubbi sul fatto che la sospensione operi anche relativamente a provvedimenti divenuti definitivi, vuoi per mancata impugnazione vuoi a seguito di pronuncia giurisdizionale passata in giudicato, in particolare per effetto del rinvio al comma 1 contenuto nel comma 1-bis, il quale (rinvio) vale proprio a precisare che in linea di principio l'amministrazione finanziaria può esercitare il potere di autotutela (e di sospensione) «anche [...] in caso di non impugnabilità» dell'atto, quindi anche in relazione ad atti divenuti definitivi¹¹⁵.

4. Profili interpretativi afferenti al potere cautelare di sospensione: competenza, presupposti, limiti.

Si è visto che il comma 1-bis regola il potere di sospensione con una disposizione dalla formulazione molto stringata la quale, riguardo ai presupposti per l'adozione del provvedimento di sospensione, richiede solamente la sussistenza di un collegamento funzionale tra la sospensione

¹¹⁵ Ma dato che la sospensione di cui all'art. 2-quater è ammessa in funzione dell'eventuale eliminazione dell'atto in autotutela, va ricordato che l'autotutela non può essere esercitata «per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria» (art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37), risultando così possibile il ritiro dell'atto (e quindi la sospensione cautelare di esso), purché per motivi diversi da quelli risolti in favore dell'amministrazione finanziaria con autorità di giudicato.

medesima e l'esercizio del potere di autotutela relativo all'atto. Ciò impone di indugiare su alcuni profili che non trovano esplicita regolamentazione nel corpo della disposizione normativa in esame, ma che è possibile ritrarre dal sistema.

In primo luogo, il comma 1-bis si riferisce testualmente al «potere di disporre la sospensione», quindi alla sospensione quale esercizio di potere da parte dell'amministrazione finanziaria; ciò implica senza dubbio che l'amministrazione possa adottare il provvedimento sospensivo a seguito di un procedimento avviato d'ufficio. Pur tuttavia, non si vedono ragioni per non ammettere la possibilità per il contribuente di sollecitare l'emissione del provvedimento di sospensione (ciò porta ad interrogarsi su eventuali profili di tutela dell'interesse del contribuente all'ottenimento del provvedimento sospensivo, su cui *infra*), che anzi risulta confermata dalla normativa in materia di autotutela, la quale all'art. 5 del D.M. n. 37/1997¹¹⁶ espressamente disciplina la possibilità per il contribuente di stimolare l'esercizio del potere di annullamento dell'atto; e se il contribuente può assumere l'iniziativa per l'attivazione del procedimento di autotutela, questi dovrebbe parimenti potere sollecitare l'amministrazione finanziaria all'adozione del provvedimento sospensivo, viepiù considerato che la sospensione è prevista come funzionale all'autotutela. Peraltro, trattandosi di procedimenti amministrativi tra loro autonomi, per quanto funzionalmente collegati, il contribuente potrà certamente attivarli sia congiuntamente sia con richieste autonome.

Sotto altro profilo, non viene precisato quale sia l'autorità competente in ordine alla adozione del provvedimento di sospensione. Ma trattandosi di

¹¹⁶ La disposizione in esame prevede difatti che «[l]e eventuali richieste di annullamento o rinuncia all'imposizione [...] avanzate dai contribuenti sono indirizzate agli uffici di cui all'art. 1; in caso di invio di richiesta ad ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente».

un provvedimento di secondo grado, non può che conseguire l'attribuzione alla stessa competenza amministrativa il cui esercizio ha originato il provvedimento di primo grado interessato dalla sospensione.

Ancora, il comma 1-bis non indica puntualmente gli elementi che legittimano l'esercizio del potere di sospensione, specificando solo che la sospensione può operare relativamente all'atto che appaia illegittimo o infondato; e si deve quindi interpretare nel senso che la sospensione può operare fino a che non sia portata a conclusione la procedura di annullamento o revoca del provvedimento, ad esito della quale la sospensione viene necessariamente meno, vuoi perché il provvedimento è annullato o revocato, e la sospensione rimane assorbita dall'annullamento o dalla revoca dell'atto, vuoi perché di contro il provvedimento viene confermato e, di conseguenza, la sospensione cautelare non ha più ragione di permanere e va revocata (in tal caso l'esternazione dell'attività procedimentale dell'amministrazione si realizza con il solo provvedimento di revoca della sospensione, non anche con un provvedimento confermativo dell'atto né tanto meno con l'adozione di un nuovo provvedimento dal contenuto analogo a quello in precedenza notificato al contribuente e fatto oggetto di verifica).

Epperò, se dal comma 1-bis emerge in maniera chiara l'esigenza di un collegamento funzionale tra sospensione amministrativa ed autotutela, non altrettanto può dirsi relativamente al raccordo temporale tra i due procedimenti. Occorre in altri termini chiedersi se il provvedimento sospensivo presuppone necessariamente, oppure no, la previa pendenza del procedimento di autotutela. Al predetto quesito potrebbe darsi risposta avuto riguardo alla *ratio* del potere di sospensione cautelare, consistente nella rilevata esigenza di tutelare l'interesse pubblico ad inibire l'esecuzione di un provvedimento potenzialmente illegittimo/infondato in funzione del riesame di esso. Ciò porta a suggerire che la temporanea inibizione degli effetti del

provvedimento non debba necessariamente presentare caratteri di incidentalità rispetto al procedimento di riesame dell'atto; in altri termini, non si vedono ragioni per non consentire all'amministrazione finanziaria di sospendere *prima facie* gli effetti del provvedimento potenzialmente illegittimo/infondato, per poi formalizzare, in un momento successivo, l'apertura di un procedimento di autotutela.

5. Le sequenze procedurali (ordinaria e derogatorie) in cui si articola il potere cautelare di sospensione.

Sulla base di quanto rilevato con riferimento all'ambito applicativo del comma 1-bis dell'art. 2-quater, emerge che il potere cautelare di sospensione si sviluppa ordinariamente secondo una sequenza procedimentale articolata in due momenti: un primo momento rappresentato dall'adozione della sospensione amministrativa, giustificata dalla potenziale illegittimità/infondatezza del provvedimento di primo grado; cui fa seguito, a conclusione del procedimento di autotutela, l'emissione di un ulteriore provvedimento amministrativo, alternativamente dato o dall'annullamento/revoca dell'atto oppure, ove questo sia confermato, dalla revoca del provvedimento di sospensione amministrativa.

Questo schema attuativo di base subisce alcune deroghe espressamente previste dal medesimo art. 2-quater, in particolare dai commi 1-quater e 1-quinquies.

5.1 Iniziando l'analisi dal comma 1-quater, esso dispone che «in caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza».

La disposizione prende a riferimento l'ipotesi in cui la sospensione

amministrativa del provvedimento di primo grado, funzionale all'eventuale annullamento in autotutela di esso, venga concessa in pendenza di giudizio. E già qui può individuarsi una prima differenza rispetto alla fattispecie sospensiva generale contemplata dal comma 1-bis, dato che la previa impugnazione dell'atto prevista dal comma 1-quater presuppone che oggetto della sospensione sia un provvedimento limitativo della sfera giuridica del contribuente (perché, se si trattasse di un provvedimento ampliativo, il contribuente non avrebbe alcun interesse ad impugnarlo); mentre il comma 1-bis non pone alcuna limitazione al riguardo, ben potendo la sospensione amministrativa indirizzarsi verso un provvedimento favorevole al contribuente (si è già fatto l'esempio della sospensione di un provvedimento di attribuzione di una agevolazione fiscale) in vista della sua eventuale eliminazione.

Sotto il profilo procedimentale, il comma 1-quater prevede che la sospensione amministrativa interinalmente concessa venga meno con la pubblicazione della sentenza del giudice tributario; sempre che, si può aggiungere, non si sia nel frattempo concluso il procedimento amministrativo di riesame dell'atto, ipotesi nella quale si riproporrebbe la sequenza procedimentale ordinariamente prevista dal comma 1-bis, ove al provvedimento provvisorio di sospensione fa seguito il nuovo provvedimento assunto a conclusione del procedimento di autotutela: la sequenza procedimentale "derogatoria" prevista comma 1-quater, ove i due momenti essenziali si identificano nella sospensione e nel deposito della pronuncia giurisdizionale, si pone quindi con carattere di recessività rispetto alla sequenza ordinaria, intervenendo *ex lege* ove quest'ultima non giunga a compimento per la mancata assunzione, entro il termine di deposito della sentenza, della decisione amministrativa definitiva in merito al ritiro ovvero alla conferma del provvedimento sospeso.

Nel comma 1-quater riecheggia una dinamica procedimentale già ben conosciuta nell'ambito del processo tributario, ove la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, concessa dall'autorità giurisdizionale a fronte di specifica richiesta del contribuente ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, viene assorbita dalla emanazione della pronuncia giurisdizionale, che pertanto si configura quale esito di una valutazione giuridica sull'atto, seppure non definitiva, ritenuta più approfondita e quindi prevalente rispetto al provvedimento interinalmente emesso.

5.2 Il comma 1-quinquies regola l'ipotesi in cui la sospensione cautelare venga concessa dall'amministrazione finanziaria ancora prima che il contribuente abbia instaurato il giudizio avanti al giudice tributario (pertanto anche questa fattispecie riguarda provvedimenti in relazione ai quali il contribuente manifesta un interesse oppositivo), così disponendo: «La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato».

Il procedimento previsto dal comma 1-quinquies presenta profili di notevole peculiarità, essendo ivi stabilito che la sospensione amministrativa cautelare dell'atto cessi (sempre che non intervenga l'annullamento integrale di esso in autotutela) con la notifica da parte dell'amministrazione finanziaria di un nuovo atto modificativo o confermativo di quello sospeso, che il contribuente potrà impugnare anche unitamente al precedente: di regola quindi il provvedimento di sospensione amministrativa concesso anteriormente alla presentazione del ricorso giurisdizionale non viene meno per effetto della emissione di un ulteriore provvedimento di secondo grado

conclusivo del procedimento di autotutela (come nel comma 1-bis), né di una pronuncia del giudice tributario (come nel comma 1-quater), bensì per effetto della emissione di un nuovo provvedimento di primo grado, che deve essere emesso anche se confermativo del precedente ed avverso il quale il contribuente può presentare ricorso¹¹⁷.

¹¹⁷ La possibilità di emettere un provvedimento confermativo del precedente richiama la problematica della reiterazione del provvedimento approfondita nel diritto amministrativo, ove è stata tracciata la distinzione tra provvedimento meramente confermativo, ritenuto non impugnabile, e provvedimento di conferma in senso proprio, avverso il quale sarebbe possibile presentare ricorso. La rilevata distinzione è ben riassunta da diverse pronunce rese dalla giurisprudenza amministrativa, la quale ha precisato che allo scopo di stabilire se un atto amministrativo è meramente confermativo o di conferma in senso proprio occorre verificare se l'atto successivo è stato adottato o meno senza una nuova istruttoria e una nuova ponderazione degli interessi, precisandosi in particolare che «non può considerarsi meramente confermativo rispetto ad un atto precedente l'atto la cui adozione sia stata preceduta da un riesame della situazione che aveva condotto al precedente provvedimento, giacché solo l'esperimento di un ulteriore adempimento istruttorio, sia pure mediante la rivalutazione degli interessi in gioco e un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata, può dare luogo a un atto propriamente confermativo in grado, come tale, di dare vita ad un provvedimento diverso dal precedente e quindi suscettibile di autonoma impugnazione»; mentre «ricorre [...] l'atto meramente confermativo quando l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione» (così, Cons. Stato 12 febbraio 2015, n. 758; ma anche, Id. 14 aprile 2014, n. 1805). Di recente, con la sentenza 18 luglio 2022, n. 22453, la Corte di Cassazione ha fatto applicazione di tali principi (richiamando i precedenti del Consiglio di Stato sopra riportati) anche in materia tributaria, con riguardo ad una fattispecie in cui il contribuente ha impugnato un provvedimento di diniego emesso dall'ufficio a fronte di una seconda richiesta di rimborso presentata allorquando il contribuente stesso aveva già ricevuto un primo rifiuto espresso di rimborso. Questo il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte: «Nel giudizio tributario, costituisce atto autonomamente impugnabile, ai sensi dell'art. 19 DLgs. 31 dicembre 1992 n. 546, il diniego di rimborso che non sia meramente confermativo di un precedente provvedimento di diniego, ma pervenga ad una conferma delle determinazioni già assunte a seguito di un supplemento istruttorio e contenga un'autonoma rivalutazione dell'istanza originaria, sulla base di un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata; ricorre invece un atto meramente confermativo, non autonomamente impugnabile, quando l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame, si limiti a dichiarare l'esistenza

L'articolazione procedimentale stabilita dalla norma in commento non sembra lasciare spazi per ipotesi ricostruttive alternative: a fronte della sospensione amministrativa concessa prima della presentazione del ricorso giurisdizionale sorge in capo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di emettere un nuovo provvedimento sostitutivo del precedente. Ne discende che eventuali deviazioni da tale schema applicativo integrerebbero una ipotesi di illegittimità dell'operato dell'amministrazione finanziaria, come, si potrebbe ipotizzare, nell'ipotesi in cui la sospensione cautelare inizialmente concessa venga successivamente revocata ancorché prima dello spirare del termine per l'impugnazione del provvedimento.

La predetta dinamica procedimentale è storicamente frutto di particolari esigenze contingenti¹¹⁸, che tuttavia non hanno trovato esplicitazione nel testo

di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione». Nella dinamica procedimentale dell'art. 2-quater, comma 1-quinquies, del D.L. n. 564/1994, alla sospensione amministrativa del provvedimento consegue necessariamente un procedimento di riesame del provvedimento stesso, pertanto il successivo atto, in quanto esito di una nuova ponderazione amministrativa, deve annoverarsi, seguendo la sopra delineata distinzione, tra gli atti confermativi in senso proprio.

¹¹⁸ Il comma 1-quinquies costituisce la risposta legislativa alla vicenda delle "cartelle pazze" risalente all'anno 1998. In breve, accadde allora che l'amministrazione finanziaria emise, sulla base di procedure automatizzate, milioni di cartelle di pagamento caratterizzate da errori nella determinazione dell'imposta. L'enorme massa di cartelle viziate rendeva impossibile un loro tempestivo riesame puntuale da parte delle strutture dell'amministrazione; allo stesso tempo, però, non vi era certezza che tutte le cartelle fossero erronee e pertanto non era percorribile la strada rappresentata da un annullamento generalizzato degli atti e dalla successiva nuova emissione delle cartelle emendate dai vizi. In questo contesto, il rischio era quello di ingolfare ulteriormente l'operatività delle allora commissioni tributarie con la presentazione di un numero elevatissimo di ricorsi dall'esito pressoché scontato in favore dei contribuenti, cui peraltro sarebbe conseguita con tutta probabilità la condanna alle spese a carico dell'amministrazione finanziaria per importi considerevoli. Il comma 1-quinquies è intervenuto su questo assetto di interessi, prevedendo la sterilizzazione degli effetti del provvedimento presumibilmente viziato fino a che non fosse emesso un nuovo atto avverso il quale il contribuente avrebbe potuto presentare ricorso. Per un primo commento alla disposizione introdotta al comma 1-quinquies dell'art. 1-quater del D.L. n. 564/1994, si vedano:

normativo; cosicché il comma 1-quinquies, nonostante le rilevate peculiarità, costituisce ad oggi norma di sistema, per quanto scarsamente utilizzata.

La finalità della norma sembra quella di consentire all'ente impositore di non dovere svolgere il riesame del provvedimento potenzialmente illegittimo/infondato nel ristretto termine di sessanta giorni previsto dalla legge per l'impugnazione dell'atto da parte del contribuente: tale obiettivo viene conseguito adottando un meccanismo procedimentale che, con l'adozione della sospensione amministrativa, soddisfa l'interesse immediato del contribuente a non subire gli effetti del provvedimento, contestualmente consentendogli l'accesso alla tutela giurisdizionale tramite l'impugnazione del nuovo provvedimento, frutto di una più approfondita istruttoria, anche congiuntamente a «l'atto modificato o confermato» che ne costituisce presupposto¹¹⁹.

S. Muscarà, *Art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ovvero, dopo le cartelle pazze, le norme bizzarre*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 55 ss.; R. Lupi, *Sospensione dei termini per impugnare: in quale misura l'Amministrazione finanziaria può gestire i propri poteri?*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 845 ss.; C. Glendi, *Cartelle pazze e remissione in termini*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1595 ss.

¹¹⁹ In proposito si veda S. Muscarà, *Art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ovvero, dopo le cartelle pazze, le norme bizzarre*, cit., p. 37, il quale osserva che «se è vero che l'Amministrazione deve necessariamente far seguire l'atto sospeso da un ulteriore atto (al limite confermativo), ne consegue che l'atto impugnabile non è più quello emesso ma quello (necessario e sostitutivo) che l'amministrazione finanziaria dovrà emettere, sicché quello sospeso non è più, di per sé, atto impugnabile ma atto spogliato per legge non solo degli effetti meramente esecutori ma anche di quelli sostanziali (che saranno, in prosieguo, esercitati dal nuovo atto). Per effetto della norma commentata, dunque, si deve ritenere che un provvedimento impositivo, allorché venga sospeso, dismette la natura provvedimentoale per divenire un atto mero senza efficacia sostanziale alcuna; costituisce, al più, atto prodromico dell'atto impugnabile». In termini analoghi si esprime P. Rossi, *L'autotutela*, in A. Carinci - T. Tassani (a cura di), *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, p. 335: «E' quindi sostenibile, alla luce della disposizione citata, che il provvedimento di sospensione, oltre a neutralizzare gli effetti esecutivi del provvedimento impositivo, privi anche il contribuente dell'interesse ad agire (art. 100 c.p.c.) al fine di impugnare l'atto. Perché se è previsto dal citato comma 1-quinquies che l'amministrazione deve necessariamente far seguire l'atto sospeso da un ulteriore

Piuttosto, gli spazi di operatività del meccanismo sospensivo previsto dal comma 1-quinquies andrebbero meglio valutati in rapporto alla attuale tendenza dell'amministrazione finanziaria consistente nell'esercitare, anche in corso di giudizio, il potere di autotutela positiva/sostitutiva¹²⁰, con l'annullamento del precedente atto e la contestuale emissione di un nuovo provvedimento emendato dai vizi di cui era affetto il precedente¹²¹. Vi è da

atto (anche solo confermativo), ne consegue che l'atto da impugnare non è più quello emesso, ma quello (necessario e sostitutivo) che l'ufficio dovrà emanare (con la conseguenza che quello sospeso è un atto privato per legge non solo degli effetti esecutori, ma anche di quelli sostanziali)». *Contra* F. D'Ayala Valva, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 174, ove l'Autore osserva che: «La norma non dice se la sospensione dell'efficacia comporti anche la sospensione dei termini per l'impugnativa giurisdizionale; in assenza si deve ritenere che, in ogni caso, l'atto debba essere impugnato nei termini. [...] poiché la sospensione, precaria, degli effetti dell'atto non copre l'area dell'interesse del contribuente il suo diritto alla difesa ed ad un giusto e celere processo non può essere limitato o impedito dall'emissione di un atto solo sospensivo dell'efficacia di altro atto; fin tanto che l'atto non venga definitivamente annullato l'interesse alla declaratoria di illegittimità di quest'ultimo permane e, quindi, il ricorso potrà essere, in ogni caso, ritualmente proposto».

¹²⁰ Si deve a V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., p. 60, la distinzione tra forme di autotutela positiva e forme di autotutela negativa, distinte a seconda degli effetti prodotti sull'atto oggetto di riesame: nell'autotutela negativa il precedente atto viene in tutto o in parte meno, con effetti favorevoli per il contribuente; mentre nell'autotutela positiva, da esercitarsi entro il termine di decadenza dell'attività accertativa dell'amministrazione finanziaria, l'atto viene annullato e contestualmente sostituito con un nuovo provvedimento emendato da vizi.

¹²¹ La rilevata tendenza dell'amministrazione finanziaria non si limita ad esercitare il potere di autotutela positiva per emendare il precedente atto da vizi formali, ma si spinge fino a ritenere ammissibile la modifica, per mezzo del nuovo provvedimento, dell'entità e dell'esistenza della pretesa fiscale inizialmente esercitata. Nonostante i numerosi dubbi sollevati al riguardo dalla dottrina, secondo cui ciò sarebbe in insanabile contrasto con la regolamentazione del potere di accertamento integrativo contenuta all'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 602/1973, che subordina la riforma del precedente atto impositivo alla «sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi», l'orientamento della giurisprudenza è nel senso di considerare legittimo il *modus operandi* dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo si può citare, tra le tante, la sentenza della Corte di Cassazione 21 marzo 2018 n. 7033, che ha ritenuto «legittimo il comportamento dell'amministrazione finanziaria che annulli

dire che tale ultimo *modus operandi*, innestandosi all'interno di un procedimento giurisdizionale pendente, evita che l'amministrazione finanziaria debba necessariamente emettere un nuovo provvedimento anche qualora gli esiti del riesame conducano ad una conferma integrale del precedente atto, eliminando sotto questo profilo una duplicazione di attività amministrativa.

D'altro canto, la sostituzione del provvedimento in corso di causa non eliminerebbe l'ormai intervenuta incisione della situazione giuridica soggettiva del contribuente destinatario dell'azione dell'amministrazione; incisione i cui effetti sostanziali sono più o meno considerevoli a seconda del

un avviso di accertamento, già notificato al contribuente e, nell'esercizio del potere generale di autotutela, diverso dal potere previsto da D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, lo sostituisca con un nuovo avviso, nel rispetto del presupposto temporale, da un lato, della mancata formazione del giudicato sull'accertamento emesso dall'amministrazione (D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287), e dall'altro, della mancata scadenza del termine decadenziale fissato per l'esercizio del potere di accertamento tributario dalle singole leggi d'imposta». Si veda anche, per una più ampia motivazione e per i numerosi richiami a propri precedenti ivi contenuti, Cass., 20 ottobre 2011, n. 21719, di cui si ritiene utile riportare alcuni passaggi essenziali, ove il potere dell'amministrazione finanziaria di esercitare l'autotutela positiva nei predetti termini è giustificata rilevando, schematicamente: «- che l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetto "ex tunc" l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva [...]; - che il rimedio della "autotutela sostitutiva" differisce dal potere di integrazione dell'atto impositivo in quanto quest'ultimo presuppone la esistenza di un precedente valido atto di imposizione, mentre il primo richiede quale condizione necessaria la eliminazione (anche implicita nel caso in cui l'atto riformato riproduca lo stesso contenuto dell'atto sostituito: Corte Cass. 5[^] sez. 3.8.2007 n. 17119) del precedente atto impositivo illegittimo od infondato; - che la riforma dell'atto impositivo non è limitata ai soli vizi formali, ma può estendersi a "tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto" (sic Corte Cass. 5[^] sez. 23.2.2010 n. 4272); - che il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e del divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (cfr. Corte Cass. 5[^] sez. 16.7.2003 n. 11114; Corte Cass. 5[^] sez. 20.11.2006 n. 24620), nonché del diritto di difesa del contribuente».

momento in cui interviene l'annullamento dell'atto (si pensi agli obblighi di pagamento provvisori in corso di giudizio, ma anche all'adozione delle misure cautelari amministrative quali l'ipoteca o il fermo dei beni mobili registrati) e dai quali potrebbero emergere eventuali profili di responsabilità dell'amministrazione dovuti alla esecuzione di un provvedimento poi rivelatosi illegittimo/infondato.

Da qui l'evidenza di perduranti spazi di operatività per la sospensione amministrativa concessa anteriormente alla scadenza del termine per l'impugnazione dell'atto, la cui adozione preluderebbe alla successiva procedura di riesame da concludersi con la notificazione dei provvedimenti sostitutivi ritenuti opportuni, secondo lo schema procedimentale previsto dal comma 1-quinquies dell'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994.

6. L'interesse del contribuente all'ottenimento della sospensione amministrativa: profili problematici e possibilità di tutela.

6.1 Si è già rilevato che la sospensione amministrativa prevista dall'art. 2-quater, comma 1-bis, del D.L. n. 564/1994 può intervenire non solamente in relazione a provvedimenti limitativi della sfera giuridica del contribuente, ma anche, per quanto sia meno frequente, con riguardo a provvedimenti che di contro siano ampliativi di essa, determinando nell'uno o nell'altro caso differenti situazioni giuridiche soggettive in capo al contribuente destinatario del provvedimento sospensivo.

In particolare la sospensione di un provvedimento ampliativo (si è fatto l'esempio della sospensione di un provvedimento di attribuzione di una agevolazione fiscale) ingenera nel contribuente un interesse oppositivo, con riferimento al quale l'attivazione della tutela giurisdizionale avanti la giudice tributario non pare denegabile, stante il carattere esclusivo della giurisdizione

tributaria in materia di tributi ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, e la riconducibilità del provvedimento sospensivo nell'alveo dell'art. 19, comma 1, lett. h), quale fattispecie di «diniego» o di «revoca di agevolazioni», essendo la sospensione di una agevolazione corrispondente sotto il profilo sostanziale ad una revoca temporanea della stessa.

Maggiori profili di problematicità presenta invece la situazione opposta, che peraltro è quella che ricorre con maggiore frequenza nella pratica, in cui la sospensione intervenga su un precedente provvedimento ablativo: in tali casi il contribuente ha tutto l'interesse all'ottenimento del provvedimento di sospensione, in quanto avente l'effetto di sterilizzare l'esecutività dell'atto, esprimendo quindi verso di esso un interesse di carattere pretensivo; e ciò anche laddove il contribuente abbia inoltrato all'amministrazione finanziaria una istanza di annullamento in autotutela del provvedimento, stante l'efficacia non sospensiva della richiesta di autotutela e la mancanza di termini *ad hoc* entro i quali l'amministrazione deve fornire riscontro all'istanza medesima.

Diventa a questo punto attuale il quesito che ci si era posti in apertura del presente capitolo, vale a dire se, ed eventualmente a quali condizioni, il contribuente possa pretendere dall'amministrazione finanziaria l'adozione del provvedimento di sospensione; dovendosi altresì valutare quali possano essere gli strumenti di tutela attivabili nell'ipotesi di mancata concessione del provvedimento sospensivo¹²².

6.2 Va sin da subito rilevato che l'interesse del contribuente ad ottenere il provvedimento di sospensione dell'atto impositivo presenta alcuni profili di problematicità derivanti dall'inquadramento sistematico che di tale

¹²² Sull'argomento, sia consentito il rinvio a G. Ferlito, *L'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell'atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 309 ss.

sospensione viene fatto nell'ambito del richiamato art. 2-quater, comma 1-bis, del D.L. n. 564/1994 ove, è già stato rilevato, la sospensione amministrativa è testualmente incardinata all'interno del potere di autotutela, secondo un rapporto di continenza. Difatti, secondo questa prospettiva, l'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa subisce le stesse limitazioni alla tutela imposte dalla giurisprudenza formatasi in materia di riesame dell'atto¹²³, a fronte delle quali, nell'attuale assetto normativo, il contribuente rimane di fatto privo di effettiva tutela¹²⁴.

¹²³ Basti qui richiamare la sentenza della Corte Costituzionale 13 luglio 2017 n. 181, con la quale la Corte ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale avanzate nei confronti: 1) dell'art. 2-quater, comma 1-bis, del D.L. n. 564/1994, «nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza»; 2) dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, «nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo», rispetto agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost. Testualmente, la Corte Costituzionale ha affermato che «l'autotutela tributaria costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali, sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente. Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso»; e ancora «l'assenza del dovere di provvedere non è sotto altri profili costituzionalmente illegittima, e non sussiste dunque un interesse giuridicamente protetto a ottenere una decisione amministrativa espressa sull'istanza di autotutela». Il principio è stato in seguito ribadito dalla Corte di Cassazione con alcune pronunce, tra cui l'ordinanza 21 febbraio 2018 n. 4160.

¹²⁴ Le richiamate posizioni su cui si è attestata la giurisprudenza in materia di autotutela sono criticabili e difatti sono state ampiamente criticate dalla dottrina, essenzialmente sul presupposto che nella materia tributaria l'azione dell'amministrazione manca dei caratteri della discrezionalità amministrativa propriamente intesa e quindi la disciplina dell'autotutela tributaria si caratterizza in termini di doverosità, non essendovi la necessità di valutare un interesse pubblico ulteriore a quello del ripristino della legalità consistente nella giusta imposizione. Per tutti, cfr. Miriam Allena, *L'annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018, la quale mette in evidenza che «[l]a disciplina dell'autotutela tributaria non fa alcun riferimento al carattere discrezionale del potere [...] Emerge dunque,

Epperò, dato che le disposizioni contenute nella legge generale sul procedimento amministrativo trovano applicazione (con alcune specifiche eccezioni di cui si è dato conto) anche in relazione all'attività dell'amministrazione finanziaria, potrebbe al proposito essere validamente valorizzato il disposto dell'art. 21-quater, comma 2, della legge n. 241/1990, la cui prima proposizione recita: «L'efficacia ovvero l'esecuzione del provvedimento amministrativo può essere sospesa, per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario, dallo stesso organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge»¹²⁵. Tale disposizione ha introdotto nella legge generale sul procedimento amministrativo l'istituto della sospensione del provvedimento amministrativo da parte della pubblica amministrazione, prevedendone autonomi presupposti rispetto a quelli stabiliti dalla medesima legge con riguardo all'annullamento d'ufficio dell'atto (art. 21-nonies)¹²⁶.

già sul piano normativo, la non necessità della valutazione di un interesse pubblico ulteriore rispetto a quello al ripristino della legalità o, detto in altri termini, emerge che la valutazione dell'interesse pubblico (ossia, l'interesse a una imposizione che sia innanzitutto 'giusta') qui non è disgiunta, ma coincide con il riscontro della illegittimità di un dato provvedimento. Del resto, nella materia tributaria sono difficilmente enucleabili interessi pubblici diversi da quello al rispetto della legge e a che tutti concorrano alle spese pubbliche 'in ragione della loro capacità contributiva', salvo a voler immaginare un interesse pubblico al conseguimento in ogni caso da parte dell'erario del maggior gettito possibile, pure ove non dovuto».

¹²⁵ Tra i primi commenti conseguenti alla introduzione dell'art. 21-quater nella legge generale sul procedimento amministrativo, si veda per tutti la puntuale analisi di G. Pagliari, *Contributo allo studio della sospensione amministrativa dell'efficacia o dell'esecuzione del provvedimento amministrativo (art. 21 quater L. 7 agosto 1990 n. 241 e s.m.i.)*, in *Riv. ammin. Rep. it.*, 2006, p. 393 ss.

¹²⁶ E del resto attenta dottrina non ha mancato di evidenziare i tratti distintivi della sospensione amministrativa rispetto all'autotutela. Si veda U. Pototschnig, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, cit., p. 1458, ove l'Autore osserva che la sospensione di un provvedimento amministrativo non determina solamente effetti preclusivi alla prosecuzione di una determinata attività, ma a ben guardare opera anche "in positivo", comportando di per sé talune modificazioni nella situazione sostanziale interessata dal provvedimento: «sospendendo l'atto e intervenendo su di esso come fanno l'annullamento e la revoca, la sospensione opera allo stesso tempo anche positivamente, innovando la disciplina sostanziale, per gli

Peraltro, nonostante l'art. 21-quater, comma 2, si riferisca alle condizioni per l'adozione della sospensione da parte dell'amministrazione, non si vedono ragioni per non ammettere la possibilità per il contribuente di sollecitare l'emissione del provvedimento di sospensione con la presentazione di una specifica istanza¹²⁷.

Sulla base di quanto prospettato, potrebbe allora ipotizzarsi che la presentazione di un'istanza di sospensione amministrativa adeguatamente motivata e documentata comporti l'apertura di un vero e proprio procedimento amministrativo i cui esiti potrebbero essere sottoposti al vaglio giurisdizionale. Difatti i due parametri che disciplinano l'adozione del provvedimento di sospensione amministrativa ai sensi dell'art. 21-quater, comma 2, della legge n. 241/1990 (i.e. le «gravi ragioni», quale presupposto per l'accesso alla sospensione, ed il «tempo strettamente necessario», quale limite temporale della sospensione), contribuiscono a vincolare la decisione

effetti diretti ed indiretti che si producono di rimbalzo a seguito della sospensione». Da qui la conclusione dell'Autore per cui la sospensione non è «un evento riconducibile sempre nella sfera dell'autotutela (e quindi risolvibile applicando i principi della revoca e dell'annullamento). Si tratta invece di provvedimenti che sono esplicitazione di autarchia e che sono rivolti dunque al raggiungimento di interessi pubblici concreti». Ma già E. Bonaiudi, *Della sospensione degli atti amministrativi*, cit., p. 36, evidenziava talune importanti differenze sotto il profilo sostanziale tra la sospensione ed il potere di autotutela (*sub specie* del potere di revoca), rilevando che «pur se la sospensione costituisce un provvedimento meno radicale in confronto alla revoca, ciò non esclude che tale provvedimento abbia importanza giuridica e politica non inferiore a quella [...] non devesi dimenticare che interesse precipuo dei cittadini è quello della certezza del diritto. Ora, mentre la revoca ponendo nel nulla l'atto, dà questa certezza, la sospensione per contro la diminuisce [...] e rende di necessità incerti i rapporti di diritto che da detto atto traggono origine, fino a quando la sospensione non venga a cessare».

¹²⁷ In questo senso anche S. Villamena, *Il potere di sospensione amministrativa*, cit., p. 158, che correttamente evidenzia come «non sempre la sospensione determinata da 'gravi ragioni' produce effetti *sfavorevoli* nei confronti del privato cui è destinata, potendo riguardare sia provvedimenti *vantaggiosi* sia provvedimenti *svantaggiosi*. Per questa ragione la sospensione prevista all'art. 21 *quater* l. n. 241/1990 può essere anche richiesta dallo stesso destinatario dell'atto» (enfasi originale).

dell'amministrazione finanziaria al rispetto di precisi criteri per la concessione della misura richiesta. Sotto questo profilo la richiesta di sospensione amministrativa non si discosta molto dai procedimenti di dilazione del debito tributario, essendosi in ogni caso in presenza di una richiesta di agevolazione temporale in ordine all'adempimento del debito tributario¹²⁸.

Ora, gli esiti dei procedimenti di dilazione dei debiti tributari sono pacificamente riconosciuti dalla giurisprudenza come tutelabili avanti la giurisdizione tributaria quali fattispecie di «diniego» o di «revoca di agevolazioni», ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992¹²⁹. Pertanto, considerate le sopra evidenziate convergenze tra le due tipologie di procedimento (di dilazione e di sospensione amministrativa), tali approdi relativi alle istanze di dilazione potrebbero essere mutuati ai fini della tutela del contribuente avverso l'eventuale provvedimento di diniego della richiesta di sospensione amministrativa dell'atto impositivo.

¹²⁸ Anzi, si può notare che proprio la normativa sulle dilazioni di pagamento *ex* art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, nella versione risultante dal rinnovamento dell'istituto operato nel 1999 (a seguito delle modifiche apportate dall'art. 7 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46) e rimasta in vigore, seppure con qualche modifica di dettaglio, fino a tutto l'anno 2007 (quando sono intervenute le modifiche dell'art. 36 del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, conv. dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31), contemplava la possibilità per l'agente della riscossione di concedere al contribuente in temporanea situazione di obiettiva difficoltà «la sospensione della riscossione per un anno e, successivamente, la ripartizione del pagamento». Così confermando che nel sistema non si ravvisano limiti intrinseci alla possibilità per il contribuente di ottenere una sospensione amministrativa delle attività di riscossione per un periodo di tempo limitato, anche in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi ed anche a prescindere dall'attivazione di un procedimento di riesame dell'atto.

¹²⁹ Cass. SS.UU. 1° luglio 2010, n. 15647; Id. 30 marzo 2010, n. 7612; Id. 14 marzo 2011, n. 5928.

CAPITOLO IV

IL POTERE CAUTELARE POSITIVO CON EFFETTI CONSERVATIVI DELLA GARANZIA DEL CREDITO: L'IPOTECA ED IL FERMO DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

1. Profili comuni degli istituti dell'ipoteca e del fermo dell'agente della riscossione.

Mentre il potere cautelare negativo o di secondo grado configurabile in capo all'amministrazione finanziaria si esaurisce, per quanto visto, nel potere di sospensione degli effetti di precedenti provvedimenti amministrativi, a diversi esiti conducono i provvedimenti cautelari che abbiamo definito positivi o di primo grado, i quali comportano l'apposizione di un vincolo giuridico su beni/diritti del destinatario del provvedimento.

Si è anticipato che rientrano in questa categoria concettuale i provvedimenti di adozione dell'ipoteca o del fermo dei beni mobili registrati, ma anche quelli ove la cautela dell'amministrazione incide su pagamenti dalla stessa dovuti in favore del contribuente, bloccandone l'erogazione.

L'analisi di tali provvedimenti prenderà le mosse dall'approfondimento degli istituti dell'ipoteca e del fermo dei mobili registrati, in ordine ai quali il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, lo si è visto, si esprime sotto molteplici profili con un elevato grado di discrezionalità (in particolare in relazione all'*an*, al *quando* e al *quid* del provvedimento cautelare), facendo emergere specifiche esigenze di tutela del contribuente.

Peraltro, l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati, disciplinati rispettivamente dagli art. 77¹³⁰ e dall'art. 86¹³¹ del d.P.R. n. 602/1973, presentano profili di similarità, dal contesto storico in cui sono stati entrambi introdotti nella loro attuale configurazione (coincidente con la profonda riforma dell'attività di riscossione operata con il D.Lgs. n. 46/1999) alla fase procedimentale nella quale operano (appunto, la fase di riscossione coattiva dei tributi), ma anche diversi profili interpretativi che relativamente a tali

¹³⁰ A norma del quale: «1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. 1-bis. L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro. 2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione. 2-bis. L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1».

¹³¹ Il quale così dispone: «1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza. 2. La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione. 3. Chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'articolo 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285. 4. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo».

istituti si sono posti e tuttora si pongono. Le due misure cautelari all'esame condividono persino il presupposto legittimante la loro adozione, così che non è affatto raro – e del resto la legge non dispone in senso contrario – che vengano adottate congiuntamente a cautela della medesima pretesa tributaria, sollevando le già evidenziate problematiche applicative in ordine al rispetto del principio di proporzionalità.

Si impone pertanto in via preliminare una breve trattazione unitaria, rinviando al prosieguo del lavoro la più puntuale analisi delle specificità che caratterizzano ciascun istituto.

Si è già detto che entrambe le misure operano nella fase della riscossione del tributo e difatti la loro esecuzione è affidata all'agente della riscossione, che può ricorrervi in presenza di un titolo certo, liquido ed esigibile, dato dal ruolo¹³² o dall'avviso di accertamento esecutivo non pagati nei termini di legge¹³³. Si tratta quindi di istituti che intervengono in una fase in cui la pretesa fiscale è già formata ed anzi esiste un titolo esecutivo¹³⁴ che

¹³² Sulla funzione e l'evoluzione del ruolo nell'ambito del procedimento di attuazione del tributo, si veda A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

¹³³ Sia l'art. 77 che l'art. 86 prevedono che, decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per l'adozione del provvedimento cautelare. Si è già osservato che a seguito della concentrazione della riscossione nell'accertamento il riferimento al ruolo e alla cartella di pagamento va ora esteso anche agli avvisi di accertamento esecutivi; precisandosi al riguardo che, ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. b), del D.L. n. 78/2010, l'affidamento in carico delle somme all'agente della riscossione si ha «decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento», il quale a sua volta coincide con «il termine di presentazione del ricorso» ai sensi della precedente lett. a) del medesimo articolo. Come attentamente rilevato da A. Carinci, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo irrocervo tributario)*, cit., p. 53, quest'ultimo termine individua «uno spazio temporale di improcedibilità assoluta per l'Agente, che quindi non potrà, prima del suo completo decorso procedere in alcun modo, né al pignoramento né all'ipoteca o al fermo (artt. 77 ed 86 del d.P.R. n. 602/73), ma neppure alle azioni cautelari e conservative previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore (ex art. 49 del d.P.R. n. 602/73)».

¹³⁴ Ai sensi dell'art. 50, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973, l'inutile decorso del

giustifica l'esercizio di più ampi e penetranti poteri da parte dell'amministrazione finanziaria, che può ricorrere all'adozione di misure cautelari e, in ultima istanza, all'esecuzione forzata. Ciò consente all'agente della riscossione di ricorrere al fermo ed all'ipoteca senza la previa autorizzazione da parte dell'autorità giurisdizionale (come invece avviene per l'ipoteca ed il sequestro conservativo previsti dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, e più in generale per l'ipoteca nel diritto comune), ponendo il contribuente nella posizione di eventualmente contestare la legittimità dei provvedimenti tramite impugnazione *ex post* degli stessi avanti l'autorità giurisdizionale.

Si tratta in entrambi i casi di provvedimenti tesi ad evitare che il contribuente possa disfarsi dei propri beni (immobili e mobili registrati) rendendo di fatto vana la pretesa erariale: da qui gli effetti di conservazione della garanzia del credito cui si è fatto cenno. Tale risultato è però conseguito con le differenti modalità che contraddistinguono i due istituti: l'ipoteca

termine per il pagamento delle somme recate dalla cartella di pagamento (e ora dell'avviso di accertamento esecutivo) legittima l'agente della riscossione a procedere ad esecuzione forzata. Il ruolo o l'avviso di accertamento esecutivo non devono possedere il carattere della definitività, dato che il d.P.R. n. 602/1973 non prevede tale requisito ai fini della formazione del titolo esecutivo che legittima l'agente della riscossione a porre in essere azioni cautelari ed esecutive. Ciò che unicamente rileva è che le somme richieste in pagamento con la cartella (che incorpora il ruolo) o con l'avviso di accertamento esecutivo non siano pagate nei termini di legge, ben potendo l'atto impositivo essere *medio tempore* oggetto di impugnazione avanti l'autorità giurisdizionale. Tale impostazione è stata criticata da alcuna dottrina (G. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 187), secondo cui l'attivazione dei poteri autoritativi dell'agente della riscossione dovrebbe essere riservata soltanto alla riscossione di somme basate su titoli definitivi. Non sembra tuttavia che la soluzione normativamente accolta contrasti con i principi dell'ordinamento, ben potendo il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità (e fatto salvo il limite della ragionevolezza), individuare i presupposti ritenuti sufficienti per la valida formazione del titolo esecutivo che consente all'amministrazione di promuovere azioni cautelari ed esecutive sul patrimonio del contribuente.

attribuisce all'agente della riscossione il diritto di essere soddisfatto in via preferenziale sul ricavato dalla vendita del bene immobile, oltre a quello di procedere ad esecuzione forzata anche sul bene che sia stato nel frattempo trasferito a terzi (art. 2808 c.c.); il fermo, invece, è finalizzato a rendere più semplice l'apprensione di beni che per definizione possono essere di difficile reperibilità (beni mobili registrati), pertanto opera imponendo sugli stessi un vincolo di inutilizzabilità presidiato da uno specifico apparato sanzionatorio.

La concreta operatività e l'efficacia di entrambe le misure è garantita dall'attribuzione all'agente della riscossione di penetranti poteri istruttori, tramite i quali conosce della consistenza del patrimonio mobiliare e immobiliare del soggetto nei confronti del quale procede e che evidenziano una volta di più la posizione privilegiata dell'agente della riscossione rispetto al creditore comune¹³⁵.

2. Ipoteca e fermo quali provvedimenti amministrativi espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria.

¹³⁵ Brevemente: 1) l'art. 35, comma 25, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), ha introdotto la possibilità per l'agente della riscossione di accedere alla sezione dell'anagrafe tributaria ove sono inseriti i dati identificativi di tutti i soggetti che intrattengano rapporti con intermediari finanziari o che effettuino operazioni di natura finanziaria; 2) ai sensi dell'art. 35, comma 26, del D.L. n. 223/2006, l'agente della riscossione può accedere a tutti gli altri dati rilevanti in possesso di soggetti pubblici e privati, presentando apposita richiesta, con facoltà di prendere visione ed estrarre copia degli atti riguardanti i beni del debitore e dei soggetti coobbligati; 3) ai sensi dell'art. 35, comma 25-bis, del D.L. n. 223/2006, in caso di morosità nel pagamento di importi superiori a venticinquemila euro, e previa autorizzazione del direttore generale, l'agente della riscossione può esercitare i poteri previsti agli artt. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del d.P.R. n. 633/1972, effettuando accessi, ispezioni e verifiche presso locali adibiti in tutto o in parte all'esercizio di attività imprenditoriali o professionali, al fine di acquisire copia della documentazione comprovante l'importo dei crediti di cui i soggetti morosi sono titolati nei confronti di terzi (chiara è qui la finalizzazione del procedimento all'attivazione del pignoramento presso terzi di cui all'art. 72 del d.P.R. n. 602/1973).

Fin dalla loro introduzione nell'ordinamento¹³⁶, non vi è mai stata unità di vedute in merito alla natura giuridica dell'ipoteca e del fermo dell'agente della riscossione. Tali incertezze, alimentate dalla collocazione di tali istituti nella striscia di confine tra la formazione del titolo esecutivo e l'esecuzione forzata, si sono polarizzate attorno a due grandi scenari alternativi.

Secondo l'orientamento maggioritario¹³⁷, il fermo e l'ipoteca avrebbero

¹³⁶ Nei loro lineamenti attuali di fondo, entrambe le misure in considerazione sono state introdotte nell'ambito della riforma della disciplina della riscossione, avvenuta con il D.Lgs. n. 46/1999. Gli artt. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973 sono stati in seguito modificati con il D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, fino a giungere alla loro attuale configurazione a seguito delle modifiche apportate con il D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (conv. dalla legge 9 agosto 2013, n. 98). Nella sua originaria formulazione il fermo era regolato dall'art. 91-bis del d.P.R. n. 602/1973, che tuttavia fondava la misura su presupposti applicativi sotto vari aspetti diversi da quelli attuali. Per quanto riguarda l'ipoteca, prima dell'introduzione dell'art. 77 ad opera del D.Lgs. n. 46/1999 era prevista dall'ordinamento solamente la forma di ipoteca "giurisdizionale" dettata dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 (tuttora vigente), che a sua volta ha preso il posto dell'originaria misura prevista dall'art. 26 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

¹³⁷ Senza pretese di esaustività, dato l'elevato numero di contributi sul tema, si vedano: G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 202, il quale conclude che il fermo e l'ipoteca, pur avendo differente efficacia, hanno natura cautelare, posto che la loro funzione è conservativa della garanzia patrimoniale; Id., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 778 ss.; L. Del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 433, ove l'Autore sostiene la natura cautelare del fermo e dell'ipoteca evidenziando che la loro funzione prioritaria è quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione; dello stesso Autore si veda anche *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 211 ss., ove l'Autore rileva come «l'ipoteca ed il fermo previsti dal decreto sulla riscossione abbiano natura e funzione cautelare, sia pure con tutte le peculiarità proprie dei procedimenti cautelari settoriali, specificamente introdotti e disciplinati tenendo conto dell'interesse fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto Fisco-contribuente, dell'assetto della riscossione tributaria ecc.»; A. Guidara, *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'Agente della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 1083, il quale sottolinea la strumentalità del fermo e dell'ipoteca rispetto all'esecuzione forzata e conclude nel senso che trattasi «di misure cautelari amministrative perché adottate dalla pubblica Amministrazione in applicazione di poteri amministrativi all'uopo

natura cautelare, con alcune peculiarità derivanti dall'attivazione di tali strumenti da parte di un soggetto (l'agente della riscossione) cui è attribuito un potere autoritativo. In particolare, seppure con variegata sfumature, si attribuisce a tali strumenti natura cautelare rispetto alla esecuzione forzata, essendo gli stessi finalizzati a conservare la garanzia del credito tributario impedendo al contribuente di spogliarsi del proprio patrimonio in vista di una eventuale, successiva espropriazione dei beni.

L'altro orientamento, invalso soprattutto nella giurisprudenza, ritiene invece che il fermo e l'ipoteca costituirebbero atti funzionali ad anticipare gli effetti dell'esecuzione forzata, o quanto meno atti "coercitivi" volti ad indurre l'adempimento spontaneo da parte del contribuente, ma comunque privi di funzione cautelare¹³⁸; e non mancano posizioni intermedie, quanto meno con

conferite per prima e meglio tutelare i propri interessi con provvedimenti amministrativi impugnabili innanzi l'Autorità giurisdizionale»; C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016, p. 80. La stessa amministrazione finanziaria si è espressa a favore della natura cautelare dell'ipoteca e del fermo dell'agente della riscossione, leggendosi nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° ottobre 2013, n. 52/E, che: 1) l'ipoteca *ex art. 77* configura una «garanzia reale che in Concessionario, prima dell'inizio dell'espropriazione forzata, può iscriverne sui beni del debitore e dei coobbligati, sulla base di un'autonoma valutazione e al fine di assicurare il risultato della sua attività»; 2) il fermo dei beni mobili registrati costituisce «un provvedimento di natura cautelare che impedisce, durante il periodo in cui opera, l'utilizzo e la libera disponibilità del bene».

¹³⁸ Il citato filone giurisprudenziale è stato inaugurato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con due pronunce del 2006 (31 gennaio 2006, n. 2053; 23 giugno 2006, n. 14701) nelle quali la Corte ha concluso che il fermo dei beni mobili registrati costituirebbe un atto preordinato all'esecuzione forzata. Alle predette pronunce ne sono seguite diverse altre dello stesso tenore, anche con riferimento all'ipoteca (Cass. SS.UU. 24 marzo 2009, n. 7034; Id. 19 marzo 2009, n. 6594; Id. 15 giugno 2009, n. 13930). Tale orientamento è via via venuto meno a seguito del già richiamato inserimento di ipoteca e fermo nell'elenco degli atti impugnabili previsto dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, essendo stata la novella interpretata come volontà del legislatore di escludere il fermo e l'ipoteca dalla sfera dell'esecuzione forzata. Da allora, nella giurisprudenza sembra in via di consolidamento l'opinione per cui fermo e ipoteca introdurrebbero una procedura «alternativa» all'esecuzione forzata (si vedano: Cass. 13 dicembre 2018, n. 32243; Id. 28 febbraio 2018, n. 4571; Id. 20 gennaio 2021, n. 993); soluzione, questa, che tuttavia tradisce persistenti difficoltà di

riguardo all'ipoteca¹³⁹.

Invero, e come già in parte anticipato, non pare possano sussistere dubbi sulla natura cautelare del fermo e dell'ipoteca dell'agente della riscossione, trattandosi di provvedimenti amministrativi espressione del più ampio potere cautelare dell'amministrazione finanziaria¹⁴⁰. Ciò trova fondamento nel

sistematizzazione di tali istituti, sia perché l'ordinamento non disciplina procedimenti che si pongono in alternativa all'esecuzione forzata, sia perché un tale inquadramento dovrebbe condurre a riaffermare la giurisdizione del giudice dell'esecuzione. In dottrina, escludono la natura cautelare del fermo e/o dell'ipoteca, evidenziandone la natura di atti strumentali all'esecuzione forzata o di atti di esecuzione indiretta: G. Boletto, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 532 ss.; D. Stevanato, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento spontaneo?*, in *Dial. trib.*, 2005, p. 1143 ss.; M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 15 ss; S. Cannizzaro, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in A. Comelli - C. Glendi (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2010, p. 171 ss.; Id., *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 607 ss.; Id., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013, p. 80 e ss. nonché p. 155 ss., in cui il fermo dei beni mobili registrati viene inquadrato come una «misura di esecuzione indiretta», in quanto «strumento autonomo di coazione finalizzato all'esecuzione indiretta del credito», mentre l'ipoteca, pur non potendosi ascrivere tra le misure coercitive indirette in senso stretto, assumerebbe una «funzione coercitiva» per indurre il contribuente al pagamento.

¹³⁹ Si veda B. Bellè, *Garanzie del credito tributario ed effettività della cautela del contribuente*, cit., p. 1999, ove l'Autrice conclude che «a me pare, che la disciplina contenuta nell'art. 77, più volte richiamato, non ci conduca all'individuazione di una natura univoca dell'istituto, giacché emergono specificità difficilmente riconducibili ad un *unicum*».

¹⁴⁰ La stessa natura provvedimentoale dell'ipoteca dell'art. 77 è peraltro messa in dubbio da S. Cannizzaro, *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 263, secondo cui «La norma di cui all'art. 77 non prevede, ai fini della costituzione della garanzia ipotecaria, il compimento di ulteriori atti rispetto a quelli ordinariamente previsti per l'iscrizione di ipoteca, conseguentemente è da escludere che tale iscrizione debba essere legittimata dall'emissione di un apposito provvedimento. E' il ruolo, in questo caso, il provvedimento che viene ad assumere la funzione di titolo per l'iscrizione e la *ratio* della disposizione normativa può essere ritrovata, come avviene generalmente per le ipoteche legali, nella tutela che la legge accorda ai crediti in relazione alla loro causa e soprattutto alla prevalenza dell'interesse pubblico». Sempre della stessa Autrice, si veda anche *Il fermo e*

seguito ordine di ragioni: si tratta di atti che si inseriscono nel solco della più ampia attività amministrativa di riscossione dei tributi, con la finalità di agevolarne l'esito positivo; sono idonei ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del contribuente, da cui la natura provvedimento; si pongono in rapporto di provvisorietà e strumentalità rispetto ad un potenziale successivo atto, rappresentato dal pignoramento dei beni, a seguito del quale non hanno più ragione di esistere. Dovendosi in definitiva escludere sia una funzione esecutiva, giacché l'esecuzione forzata tributaria inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.c.), sia una funzione *lato sensu* sanzionatoria, sovente attribuita a tali misure dalla giurisprudenza¹⁴¹ ma che a tacer d'altro male si concilia con l'attribuzione di una funzione di questo genere all'agente della riscossione¹⁴²; e poco importa che fermo ed ipoteca possano avere l'effetto di indurre il contribuente al pagamento spontaneo del proprio debito (con il fine di evitare l'espropriazione del bene), perché ciò che rileva è che tali misure sono assunte nell'ottica della conservazione della garanzia

l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi, cit., pp. 122-123, ove su analoghi presupposti si conclude che «la richiesta di iscrizione da parte del concessionario non può che qualificarsi come mero atto».

¹⁴¹ Nella giurisprudenza più recente della Suprema Corte si veda ad esempio l'ordinanza 4 novembre 2022, n. 32506, in materia di fermo dei beni mobili registrati, ove la Corte si riferisce a tale misura qualificandola come «puramente affittiva volta a indurre il debitore all'adempimento»; nello stesso senso Cass. 8 novembre 2018, n. 28528.

¹⁴² A. Guidara, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1509, nota 30, evidenzia che: «E' da escludere una funzione sanzionatoria o para-sanzionatoria (per inosservanza dell'obbligo di pagamento) dell'ipoteca ex art. 77 D.P.R. 602/1973: essa eccederebbe i limiti fissati dalla legge delega per la riforma della riscossione; esulerebbe dai compiti dell'agente della riscossione; l'"irrogazione" dell'ipoteca" sarebbe difficilmente conciliabile con principi e regole che disciplinano l'attività sanzionatoria in materia tributaria (ma anche amministrativa); anche a considerare l'ipoteca in esame una "sanzione civile", sarebbe difficile rinvenirvi una funzione risarcitoria e piuttosto essa si esporrebbe a censure analoghe a quelle che portarono nel 1992 alla declaratoria di incostituzionalità del fallimento fiscale».

patrimoniale del contribuente in vista della potenziale, successiva espropriazione.

In quanto provvedimenti amministrativi, il fermo e l'ipoteca devono essere dotati di un congruo sostrato motivazionale che soddisfi le prescrizioni di legge, in particolare l'art. 7 della legge n. 212/2000 (che richiama l'art. 3 della legge n. 241/1990), così da consentire al destinatario della misura di verificare la legittimità dei presupposti su cui la stessa si fonda, ma anche per consentire al giudice eventualmente adito di potere esercitare il proprio sindacato giurisdizionale sul provvedimento impugnato. I pochi presupposti cui la legge subordina l'adozione di tali misure fanno sì che i relativi obblighi motivazionali gravanti sull'agente della riscossione siano comunque piuttosto attenuati, occorrendo che il provvedimento indichi: il credito per il quale si procede; gli atti (ruolo o avviso di accertamento esecutivo) che costituiscono titolo per la riscossione; i beni del contribuente sottoposti alla misura cautelare; ma per le ragioni più sopra ampiamente esposte, i principi regolatori della materia impongono che il provvedimento cautelare espliciti le valutazioni operate dall'amministrazione in punto di proporzionalità della misura, con particolare riguardo ai criteri di idoneità, necessarietà e adeguatezza della misura adottata.

3. Problematiche attuali di tutela del contribuente rivenienti dal riparto di giurisdizione sulle opposizioni all'ipoteca ed al fermo.

Le richiamate incertezze sulla natura giuridica del fermo e dell'ipoteca hanno determinato, in passato, analoghi dubbi ai fini della individuazione dell'autorità giurisdizionale cui affidare le opposizioni avverso i provvedimenti in esame.

In un primo momento la giurisprudenza aveva individuato nel giudice

ordinario l'autorità competente a decidere sulle controversie in esame¹⁴³: tale conclusione era supportata dalla qualificazione del fermo e dell'ipoteca quali «atti preordinati e funzionali all'esecuzione forzata», la quale induceva a concludere che la relativa tutela giurisdizionale dovesse configurarsi di fronte al giudice ordinario nelle forme dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602/1973.

Come anticipato, a seguito dell'intervento diretto del legislatore nel 2006, avvenuto per mezzo dell'art. 35, comma 26-quinquies), del D.L. n. 223/2006, le controversie in materia di fermo e di ipoteca aventi ad oggetto somme dovute a titolo di tributi sono state espressamente attribuite alla cognizione del giudice tributario tramite l'inserimento delle lettere e-bis) ed e-ter) nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992: la modifica normativa, oltre a porsi in linea con la graduale estensione della giurisdizione tributaria (avviata dal legislatore con la legge 28 dicembre 2001, n. 448¹⁴⁴, ma proseguita anche grazie dall'attività interpretativa della giurisprudenza, che sempre più ha ampliato le maglie degli atti impugnabili avanti al giudice tributario¹⁴⁵), ha certamente avuto il

¹⁴³ Con riferimento alla giurisprudenza amministrativa, cfr. Cons. Stato 13 settembre 2005 n. 4689. Per quanto concerne la giurisprudenza civile, si vedano le già richiamate ordinanze dalla Corte di Cassazione rese a Sezioni Unite: n. 2053/2006 e n. 14701/2006, in tema di fermo dei beni mobili registrati; n. 7034/2009 e n. 13930/2010, in tema di ipoteca.

¹⁴⁴ Con l'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001, la giurisdizione tributaria è stata estesa, a decorrere dal 1° gennaio 2002, a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati.

¹⁴⁵ Una esaustiva panoramica dell'evoluzione espansiva della giurisdizione tributaria è fornita da M. Basilavecchia, *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, p. 75, ove l'Autore conclude che lo stato attuale della giurisdizione tributaria «deriva da due importanti e convergenti effetti espansivi, quello del legislatore, che ha generalizzato la competenza su tutti i tributi di qualsiasi tipo [...] e quello della giurisprudenza, soprattutto delle Sezioni Unite, che ha fatto delle Commissioni tributarie il plesso giurisdizionale deputato in via esclusiva alla decisione di tutte – o quasi – le controversie tributaria: due soli limiti sono normativamente fissati e appaiono ineludibili, quello dell'esecuzione forzata – e delle

pregio di fare chiarezza in merito ad una situazione di incertezza che avrebbe potuto in concreto privare il contribuente del diritto alla tutela giurisdizionale.

Prendendo atto della richiamata modifica normativa, anche la Corte di Cassazione ha mutato il proprio orientamento, affermando più volte, nel rispetto della giurisprudenza costituzionale¹⁴⁶, il principio secondo cui le impugnazioni del fermo e dell'ipoteca vanno proposte dinnanzi al giudice tributario nella misura in cui il provvedimento si fonda su pretese di natura tributaria; dovendosi invece adire il giudice ordinario negli altri casi¹⁴⁷.

procedure concorsuali – sul versante del riparto con il giudice ordinario, e quello degli atti generali e delle altre competenze riservate al giudice amministrativo dal codice del processo amministrativo. Quella tributaria è così diventata in ogni senso e sotto ogni profilo una giurisdizione esclusiva, autosufficiente, al cui centro la tutela è assicurata, sia a posizioni di diritto soggettivo, sia a posizioni di interesse legittimo, ogni qual volta le amministrazioni si esprimano determinando un conflitto con soggetti passivi di obblighi tributari».

¹⁴⁶ Il riferimento è anzitutto a Corte Cost. 14 marzo 2008, n. 64, ma il principio è stato ribadito dalla Corte a più riprese, ad esempio nella sentenza 11 febbraio 2010, n. 39.

¹⁴⁷ Il principio è stato affermato per la prima volta dalla Suprema Corte a Sezioni Unite con la pronuncia 5 giugno 2008, n. 14831, cui hanno fatto seguito, tra le tante: Cass. SS.UU. 7 luglio 2014, n. 15425; Id., 18 ottobre 2012, n. 17844; Id. 19 gennaio 2010, n. 679. Si segnala però che secondo Cass. SS.UU. 5 maggio 2014, n. 9568, la controversia relativa al fermo dei beni mobili registrati appartiene alla giurisdizione ordinaria, anche in relazione a crediti di natura tributaria, laddove l'amministrazione finanziaria abbia riconosciuto formalmente l'inesistenza della pretesa fiscale fondante il fermo, stante che in tali casi la controversia riguarda un mero indebito oggettivo di diritto comune. E' ulteriormente curioso notare come, nonostante la soluzione per via legislativa della problematica sulla giurisdizione nelle controversie in materia di fermo e di ipoteca, ancora per alcuni anni successivi alla novella la giurisprudenza, anche della stessa Corte di Cassazione, ha di fatto continuato a configurare tali istituti come preordinati all'esecuzione forzata. Ciò è avvenuto, anzitutto, laddove si è affermata l'applicabilità, anche al fermo ed all'ipoteca, dell'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602/1973, in particolare ritenendo che, decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'agente della riscossione può procedere all'iscrizione del fermo o dell'ipoteca solamente dopo avere notificato l'intimazione di pagamento, così come previsto per l'espropriazione (in questo senso, ancora nel 2011, Comm. Trib. Prov. Roma, 28 marzo 2011, n. 137, nonché Comm. Trib. Prov. Aosta, 13 gennaio 2011, n. 7). Oppure allorquando la stessa Corte di Cassazione, pur con riferimento a crediti di natura non tributaria, ha stabilito la

Una soluzione di questo genere, seppure risolutiva delle problematiche in tema di riparto di giurisdizione, lascia tuttavia insolte alcune questioni pratiche laddove i provvedimenti di fermo e di ipoteca siano disposti con riferimento a somme di diversa natura, tributaria e non tributaria; in questi casi, nonostante alcune ipotesi ricostruttive a sostegno di una impugnazione unitaria avanti al giudice tributario¹⁴⁸, l'opposizione al fermo ed all'ipoteca va contemporaneamente presentata davanti a giudici diversi (dovendosi

competenza inderogabile del Tribunale a decidere delle controversie in materia di fermo e ipoteca, così qualificando l'impugnazione quale opposizione all'esecuzione ex art. 615, comma 2, c.p.c., e rigettando l'opposta tesi per cui si tratterebbe di una ordinaria causa di accertamento, soggetta alle regole generali che individuano la competenza del giudice civile per materia e per valore (Cass. SS.UU. 12 ottobre 2011, n. 20931; Id. 20 giugno 2012, n. 10147; Id. 27 novembre 2012, n. 21068).

¹⁴⁸ Si veda al riguardo S.M. Messina, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, cit., p. 353 ss., ove l'Autore rileva che «il dato letterale e sistematico sembra andare nel senso della possibilità di riconoscere al giudice tributario una giurisdizione sulle controversie concernenti l'iscrizione dell'ipoteca o del provvedimento di fermo senza che rilevi la natura del credito da garantire. Allorché si impugnino queste misure la questione del credito, per così dire, sottostante non è più determinante. Le misure *de quibus* vengono adottate in un momento in cui il diritto di credito dell'amministrazione finanziaria o dell'Ente creditore si è consolidato ed è, quindi, definitivo» ed inoltre «sono assunte in maniera indistinta ed unitaria con riferimento alla pretesa complessivamente indicata nella cartella [...] Queste considerazioni sembrano ridurre sensibilmente la portata della tesi che si fonda sul limite della materia ex art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992»; rilevando altresì (p. 357, nota 59) che «Ai sensi degli artt. 77 e 86 del DPR n. 602/1973, il presupposto per l'assunzione di tali misure è individuato nel decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Il riferimento sembra essere costituito, non dal singolo debito di natura tributaria, ma, in maniera indistinta, dalla cartella, che può contenere pretese di varia natura». *Contra*, e condivisibilmente, C. Glendi, *"Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di "translatio"*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 990, ove l'Autore osserva che l'intervento legislativo di cui all'art. 35, comma 26-quinquies, del D.L. n. 223/2006, non ha apportato alcuna modifica all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, in materia di giurisdizione tributaria, limitandosi ad intervenire sull'art. 19; il che significa che con tale intervento si sono volute disciplinare solamente le controversie sulle ipoteche e sui fermi relativi a crediti tributari, senza toccare in alcun modo le controversie concernenti fermi ed ipoteche attinenti a crediti di natura diversa da quella tributaria.

considerare logicamente autonome le diverse richieste di pagamento sottostanti la misura cautelare, anche ove unitariamente recate dalla medesima cartella di pagamento) dando luogo ad una frammentazione della tutela giurisdizionale che ben potrebbe risolversi in decisioni tra loro contrastanti, oltre a comportare un aggravio di spese ed oneri per il contribuente.

Ma anche prescindendo da questo scenario, i problemi rivenienti dal citato riparto di giurisdizione emergono in tutta la loro evidenza con riferimento alla tutela cautelare, dato che nessuna delle autorità giurisdizionali adite può riconoscere una sospensione piena del provvedimento di fermo o di ipoteca impugnato, potendo ciascuna decidere per la sola parte relativa alle somme rientranti nella propria giurisdizione. Con la conseguenza che, a fronte di provvedimenti di fermo e di ipoteca emessi in relazione a somme di diversa natura, la piena tutela cautelare è allo stato subordinata all'ottenimento di tanti provvedimenti di sospensione quanti sono i giudici coinvolti, ad esito di iter processuali autonomi, ciascuno caratterizzato da differenti tempistiche.

4. L'ipoteca dell'agente della riscossione: a) inquadramento civilistico dell'istituto.

Quanto al contenuto ed ai relativi effetti, l'ipoteca dell'agente della riscossione di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973 non si discosta dal modello previsto dal codice civile per la generalità delle iscrizioni ipotecarie, ragion per cui pare utile, prima di esaminare la disciplina prevista dalla normativa tributaria, rilevare quanto segue a titolo di breve inquadramento civilistico dell'istituto.

L'ipoteca è disciplinata dall'art. 2808 c.c., che attribuisce al creditore

ipotecario il diritto di seguito, ossia il diritto ad espropriare anche nei confronti di terzi acquirenti il bene sul quale l'ipoteca è costituita (*ius distrahendi*), nonché il diritto di prelazione, ossia il diritto ad essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (*ius prelationis*)¹⁴⁹.

Per queste sue caratteristiche l'ipoteca offre al creditore una elevata sicurezza di soddisfacimento del proprio credito: da un parte il diritto di seguito vincola il bene ipotecato al potere espropriativo del creditore, che può soddisfarsi su di esso senza essere pregiudicato da eventuali atti di disposizione del proprietario del bene (ma nemmeno dai trasferimenti di proprietà dovuti in ipotesi di successione *mortis causa*); dall'altra parte il diritto di prelazione consente al creditore di soddisfarsi sul ricavato dell'espropriazione del bene ipotecato a preferenza dei creditori chirografari (non assistiti da garanzie reali o privilegi). Si tratta dunque di un mezzo molto efficace a disposizione del creditore per la conservazione della garanzia patrimoniale, che inevitabilmente finisce con il comprimere la circolazione del bene ipotecato, stante il rischio per il potenziale acquirente di subire l'aggressione patrimoniale da parte del creditore ipotecario.

Trattandosi di una misura fortemente invasiva della sfera giuridica del debitore, la disciplina codicistica prevede l'adozione dell'ipoteca, oltre che per concessione volontaria, in forza di un titolo esecutivo (legale o giudiziale)

¹⁴⁹ Ai sensi dell'art. 2808, comma 1, c.c.: «L'ipoteca attribuisce al creditore il diritto di espropriare, anche in confronto del terzo acquirente, i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione». In materia di ipoteca nel diritto civile mantengono importanza fondamentale le opere di: G. Gorla - P. Zanelli, *Del pegno. Delle ipoteche (Art. 2784 – 2899)*, in F. Galgano (a cura di), *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, Bologna, 1992, p. 198 ss.; A. Ravazzoni, *Le ipoteche*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2006; P. Boero, *Le ipoteche*, in *Giur. sistematica di dir. civ. e comm.*, Torino, 1999; M. Fragali, voce *Ipoteca (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, p. 740 ss..

già formato, a tutela di crediti che siano pertanto certi sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*.

Ai sensi dell'art. 2808, comma 3, c.c., l'ipoteca prevista dal codice civile può quindi avere fonte legale, giudiziale o volontaria (distinzione, questa, su cui si tornerà nel paragrafo seguente), e può avere ad oggetto (art. 2810, commi 1 e 2¹⁵⁰) beni immobili in commercio (con conseguente esclusione dei beni demaniali e di quelli facenti parte del patrimonio pubblico indisponibile), taluni diritti reali di godimento (usufrutto, superficie, enfiteusi¹⁵¹), le rendite dello Stato ed i beni mobili registrati (navi, aeromobili, autoveicoli) secondo le leggi che li riguardano: sotto entrambi i profili (fonte dell'ipoteca e beni ipotecabili) l'ipoteca dell'agente della riscossione di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973 presenta talune specificità che verranno opportunamente indicate nel prosieguo.

Quale che sia la fonte dell'ipoteca, il titolo ipotecario deve essere iscritto nei pubblici registri (art. 2808, comma 2): l'iscrizione è eseguita dal

¹⁵⁰ Secondo la dottrina prevalente l'elencazione dei beni ipotecabili contenuta nell'art. 2810 c.c. è da considerarsi tassativa, non suscettibile di interpretazione analogica, ed integrabile solamente da disposizioni contenute in leggi speciali. Si vedano per tutti G. Gorla - P. Zanelli, *Del pegno. Delle ipoteche (Art. 2784 – 2899)*, cit., p. 227.

¹⁵¹ Rappresentando una garanzia per l'eventuale e futura azione esecutiva, l'ipoteca può colpire solamente beni che possono essere oggetto di tale azione, vale a dire beni che possono essere ceduti. E se si considera che per espressa previsione dell'art. 1024 c.c. «I diritti di uso e di abitazione non si possono cedere o dare in locazione», si comprende perché l'elencazione dei beni suscettibili di ipoteca di cui all'art. 2810 c.c. non comprenda tali diritti reali di godimento. Nei rari casi in cui è stata chiamata ad esprimersi sull'argomento, la giurisprudenza tributaria ha confermato l'impossibilità per l'agente della riscossione di iscrivere ipoteca su tali diritti. Si veda ad esempio Comm. Trib. Prov. Bari, 25 giugno 2010, n. 133 (con nota di P. Piciocchi, *Il diritto di abitazione non è ipotecabile*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3585), che in materia di diritto di abitazione conclude: «il diritto di abitazione non può essere oggetto di ipoteca, in ossequio al divieto di alienazione di cui all'art. 1024 c.c.; né l'ipotecabilità di tale diritto è ricompresa nell'elencazione di cui all'art. 2810 c.c. o prevista da leggi speciali».

conservatore dei registri immobiliari ed ha valore costitutivo in quanto condizione necessaria al sorgere del diritto, nel senso che è solo a partire dall'iscrizione che l'ipoteca si costituisce e "prende grado" sul bene ai sensi dell'art. 2852 c.c.¹⁵²

In presenza di più creditori ipotecari, la preferenza è data al credito garantito da ipoteca di grado anteriore, ciò significando che il creditore che per primo ha iscritto ipoteca ha diritto a vedere integralmente soddisfatto il proprio credito sul bene ipotecato, spettando il residuo ai creditori di grado successivo fino ad esaurimento del valore del bene ipotecato ovvero dei creditori ipotecari. La graduatoria delle ipoteche è determinata in base alla successione temporale delle iscrizioni ipotecarie: ciò che conta non è quindi il momento di concessione dell'ipoteca ma il momento nel quale viene eseguita la formalità dell'iscrizione. L'antiorità di una iscrizione rispetto ad un'altra è accertata mediante il numero d'ordine col quale l'ipoteca è iscritta (art. 2853 c.c.): è quindi il numero d'ordine che determina il grado dell'ipoteca.

I principali caratteri dell'ipoteca sono espressamente indicati dall'art. 2909 c.c. nella specialità (comma 1) e nella indivisibilità (comma 2): la specialità indica che, ai fini della valida costituzione di ipoteca, siano necessariamente individuate la somma di denaro da garantire ed il bene su cui insisterà l'ipoteca; mentre l'indivisibilità comporta che la garanzia «sussiste per intero su tutti i beni ipotecati, su ciascuno di essi e sulle loro parti»¹⁵³.

¹⁵² Ai sensi del quale «l'ipoteca prende grado dal momento della sua iscrizione». In dottrina (C.M. Bianca, *Diritto civile*, VII, *Le garanzie reali e la prescrizione*, Milano, 2012, p. 397) si precisa che «l'iscrizione dell'ipoteca è la forma di pubblicità che condiziona legalmente l'esistenza del diritto di ipoteca. Essa è una forma di pubblicità costitutiva: senza l'iscrizione non vi è diritto di ipoteca [...] Appare allora appropriato indicare in questa formalità una *condizione legale* dell'ipoteca cioè una condizione necessaria di efficacia del titolo costitutivo dell'ipoteca» (enfasi originale).

¹⁵³ Così che: il perimento di alcuno dei beni ipotecati o di una loro parte non

A questi caratteri specifici dell'ipoteca si aggiunge quello dell'accessorietà rispetto al credito garantito. L'ipoteca è difatti costituita ed esiste in funzione della garanzia di un credito, pertanto accede (è accessoria) al credito stesso¹⁵⁴. Ciò comporta che tutte le vicende che incidono sul diritto di credito si riverberano sull'ipoteca (si pensi ad esempio alla estinzione del credito garantito per intervenuto pagamento, che comporta inevitabilmente l'estinzione dell'ipoteca) e proprio in ragione di tale rapporto dinamico il codice civile disciplina gli istituti della riduzione, della estinzione e della cancellazione dell'ipoteca, che costituiscono formalità eseguite dal conservatore dei registri immobiliari a fronte del consenso del creditore o, in mancanza, per ordine giudiziale¹⁵⁵.

comporta una limitazione della garanzia, che continua a gravare per intero sul residuo; la divisione del bene o dei beni non dà luogo al frazionamento dell'ipoteca, che continua a gravare per intero su ciascuna parte divisa. Come rilevato dalla dottrina (si veda per tutti C.M. Bianca, *Diritto civile*, VII, *Le garanzie reali e la prescrizione*, cit., p. 328), il carattere della indivisibilità dell'ipoteca costituisce un rafforzamento della garanzia ispirato a ragioni pratiche di tutela del creditore, ma non ne costituisce un attributo essenziale; pertanto, le parti possono volontariamente derogarvi, limitando la costituzione dell'ipoteca su una singola porzione dell'immobile o prevedendo la facoltà per il proprietario dell'immobile di alienare determinate porzioni dell'immobile sottraendole al vincolo della garanzia; così come il creditore ipotecario può acconsentire a che sulle parti del bene immobile singolarmente alienate l'ipoteca gravi per una frazione del credito originariamente iscritto.

¹⁵⁴ Il trasferimento del credito comporta quindi anche il trasferimento dell'ipoteca, con il cessionario del credito che di conseguenza subentra nel diritto di ipoteca. L'ipoteca, invece, non può essere trasferita senza il credito al quale accede.

¹⁵⁵ La riduzione dell'ipoteca è l'atto mediante il quale si diminuisce la somma originariamente iscritta o si restringe l'ipoteca ad una parte soltanto dei beni ipotecati (art. 2872 ss., c.c.). Si tratta di una possibilità prevista dalla legge al ricorrere di specifiche fattispecie, le più comuni delle quali consistono: nella notevole eccedenza, rispetto al credito garantito, della somma iscritta (eccedente per più di un quinto) o del valore dei beni ipotecati (eccedente per più di un terzo); oppure nel pagamento parziale del debito originario per non meno di un quinto. L'estinzione e la cancellazione dell'ipoteca vanno tenute concettualmente distinte: una volta estinta, ad esempio per il venire meno del credito garantito, l'ipoteca non vale più a garanzia del credito per il quale è stata iscritta; ma nonostante l'estinzione, l'ipoteca potrebbe

Si deve però evidenziare che ai sensi dell'art. 2884 c.c. «La cancellazione deve essere eseguita dal conservatore, quando è ordinata con sentenza passata in giudicato o con altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti»: quindi, al di là di alcuni non risolutivi tentativi della giurisprudenza di forzare il dato normativo¹⁵⁶, se non vi è il consenso del creditore la disciplina del codice civile prevede la cancellazione dell'ipoteca solo per effetto di sentenza passata in giudicato che contenga nel dispositivo uno specifico ordine in questo senso, non essendo idoneo a tali fini un provvedimento provvisoriamente esecutivo, il quale consente invece

risultare ancora iscritta nel registro immobiliare perché non ancora materialmente cancellata dai registri immobiliari, continuando a costituire un intralcio alla circolazione giuridica del bene e quindi un pregiudizio per il proprietario del bene immobile. La cancellazione dell'ipoteca consiste quindi nella eliminazione definitiva di tutte le formalità iscritte nei registri immobiliari. Si può quindi dire che la cancellazione dell'ipoteca dal registro immobiliare comporta sempre l'estinzione dell'ipoteca, ma non vale il contrario. Le cause di estinzione dell'ipoteca (tra le quali è prevista, appunto, la cancellazione della stessa dai registri immobiliari) sono elencate all'art. 2878 c.c.: «L'ipoteca si estingue: 1) con la cancellazione dell'iscrizione; 2) con la mancata rinnovazione dell'iscrizione entro il termine indicato dall'art. 2847; 3) con l'estinguersi dell'obbligazione; 4) col perimento del bene ipotecato, salvo quanto è stabilito dall'art. 2742; 5) con la rinuncia del creditore; 6) con lo spirare del termine a cui l'ipoteca è stata limitata o col verificarsi della condizione risolutiva; 7) con la pronuncia del provvedimento che trasferisce all'acquirente il diritto espropriato e ordina la cancellazione delle ipoteche».

¹⁵⁶ Il riferimento è a Comm. Trib. Prov. Milano ord. 11 ottobre 2017, n. 3572 (con nota critica di C. Glendi, *Ultroneità della tutela cautelare innominata ex art. 700 c.p.c. nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 72), che ha accolto la richiesta di tutela cautelare d'urgenza formulata dal contribuente ex art. 700 c.p.c. ordinando al conservatore dei registri immobiliari la cancellazione di ipoteche iscritte a fronte di atti impositivi/sanzionatori che erano stati oggetto di sospensione giudiziale nei relativi giudizi d'impugnazione. Ma può citarsi anche la più datata ordinanza 7 agosto 1998 resa dal Tribunale di Milano, con la quale il giudice, anche qui ad esito di un procedimento di urgenza ex art. 700 c.p.c., ha ordinato al creditore che aveva richiesto l'iscrizione ipotecaria di prestare il consenso alla cancellazione. In entrambi i casi la soluzione adottata non è – come indicato nel testo – risolutiva perché impone (in un caso al conservatore, nell'altro al creditore) una obbligazione di *facere* a carattere infungibile, la cui ricaduta sul piano della attuazione del diritto è, in caso di rifiuto dell'adempimento, il risarcimento del danno.

di agire per la riduzione dell'ipoteca¹⁵⁷. In mancanza di una autonoma e diversa regolamentazione ivi contenuta, tale assetto trova applicazione anche all'ipoteca dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1972, con la conseguenza che la cancellazione dell'ipoteca si impone a seguito dell'annullamento definitivo del titolo su cui si fonda (ruolo o avviso di accertamento esecutivo) oppure dello stesso provvedimento di adozione dell'ipoteca¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Tale ultima conclusione si ritrae dal disposto dell'art. 2877, comma 2, c.c. («Se la riduzione è stata ordinata con sentenza, le spese del giudizio sono a carico del soccombente [...]»), il quale non prevede il passaggio in giudicato della pronuncia quale condizione per potere conseguire la rettifica quantitativa dell'iscrizione ipotecaria. Ciò è stato confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza 14 dicembre 2017, n. 271, la quale, dichiarando non fondata la questione di costituzionalità (anche) del citato articolo per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., ha anzi precisato come il riferimento alla «sentenza» contenuto nell'art. 2877 c.c. «non sia preclusivo della possibilità di ordinare la riduzione con provvedimento cautelare, avente la forma dell'ordinanza, poiché la locuzione “sentenza” dovrebbe piuttosto essere intesa come “provvedimento conclusivo del procedimento”, indipendentemente dalla forma in concreto da esso assunta».

¹⁵⁸ Il che peraltro si pone in linea con quella giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. 12 aprile 2022, n. 11908) che nega la possibilità di attivare il giudizio di ottemperanza per l'esecuzione delle sentenze concernenti la restrizione/cancellazione dell'ipoteca dell'art. 77, sul presupposto che, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, l'immediata esecutività delle sentenze tributarie sarebbe limitata ai casi disciplinati dagli artt. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 («restituzione del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla commissione tributaria») e 69 del medesimo decreto («sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali»), tra i quali non rientrano le sentenze che accolgono l'impugnazione dei provvedimenti di adozione delle misure cautelari amministrative, la cui esecutività è rinviata al momento del passaggio in giudicato. Si veda al riguardo F. Picciaredda, *Applicabili ai processi pendenti le norme successive all'atto dell'iscrizione ipotecaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 462, secondo cui dal richiamato articolato normativo si deve concludere «che le decisioni riguardanti prestazioni infungibili, oppure un obbligo di *facere* non sono immediatamente esecutive». Su questi aspetti si veda anche S. Cannizzaro, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 133 (ma anche «Annullamento» dell'ipoteca e cancellazione dell'iscrizione, in *Corr. trib.*, 2016, p. 2129 ss.), ove l'Autrice evidenzia che la normativa di diritto comune «comporta una eccessiva ed ingiustificata disparità di trattamento [...] talché l'agente potrebbe iscriverne sulla base del titolo esecutivo – anche nel caso in cui si ancora controversa

Anche se, pur a fronte del passaggio in giudicato della pronuncia da cui dovrebbe conseguire la cancellazione dell'ipoteca, ben potrebbe accadere che l'agente della riscossione rimanga inerte in ordine a tale adempimento, con conseguenti problematiche in termini di tutela del contribuente il quale (salvo l'azione civilistica per il risarcimento del danno) avrebbe come unico rimedio quello di attivarsi in via amministrativa con la presentazione di un'apposita istanza ed in seguito di proporre ricorso avverso il diniego (se non avverso il silenzio) di cancellazione dell'ipoteca; e nonostante non constino precedenti al riguardo, ben si può immaginare che una tale iniziativa processuale incontrerebbe le più sopra segnalate limitazioni alla tutela imposte dalla giurisprudenza formatasi in materia di riesame in autotutela dell'atto¹⁵⁹.

5. (Segue): b) l'ipoteca dell'agente della riscossione quale *quantum genus* di ipoteca.

Si è visto che l'ipoteca prevista dal codice civile può avere fonte legale, giudiziale o volontaria (ai sensi dell'art. 2808, comma 3), ma l'ipoteca dell'agente della riscossione si discosta significativamente da ciascuno dei tre modelli civilistici; tanto che, anticipando la conclusione cui si perverrà subito nel prosieguo, può a ragione sostenersi che l'ipoteca dell'agente della

la pretesa sostanziale - mentre il contribuente non potrebbe ottenere la cancellazione, se non attendendo il passaggio in giudicato della sentenza»; auspicando *de iure condendo* un intervento normativo che consenta la cancellazione dell'ipoteca anche in forza di sentenza non definitiva, sulla scorta di quanto previsto dal sistema normativo che regola l'istituto dell'ipoteca "giurisdizionale", vale dire l'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, il cui comma 7, lett. c), prevede che la misura cautelare perde efficacia a seguito di sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso proposto dal contribuente avverso l'atto impositivo o sanzionatorio sulla cui base il giudice tributario ha concesso l'iscrizione di ipoteca, e che la predetta sentenza (anche non passata in giudicato) «costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca».

¹⁵⁹ Si vedano in particolare le osservazioni riportate al Cap. III, §6.

riscossione costituisce una fattispecie di ipoteca a sé stante¹⁶⁰.

Non costituisce anzitutto una ipotesi di ipoteca legale, prevista dall'art. 2817 c.c.¹⁶¹, perché di questa il legislatore prevede l'iscrizione automatica *ex lege* al fine di rafforzare l'adempimento di specifiche obbligazioni previste dalla legge, essenzialmente derivanti da atti di trasferimento dei beni immobili su cui la garanzia è apposta; mentre l'ipoteca dell'agente della riscossione manca di un atto di trasferimento che si ponga quale presupposto della apposizione della garanzia e, in ogni caso, richiede l'attivazione del soggetto creditore.

Allo stesso modo, l'ipoteca dell'art. 77 non rientra tra le ipotesi di ipoteca giudiziale di cui all'art. 2818 c.c.¹⁶², dato che questa ha lo scopo di rafforzare l'adempimento di una obbligazione pecuniaria che ha titolo in un

¹⁶⁰ Che la tripartizione civilistica sia inidonea a ricomprendere tutte le fattispecie di ipoteca previste dall'ordinamento è opinione diffusa in dottrina. Per la dottrina civilistica, si veda per tutti C.M. Bianca, *Diritto civile*, VII, *Le garanzie reali e la prescrizione*, cit., p. 395, ove l'Autore prende atto che «disposizioni di leggi speciali hanno introdotto la figura dell'ipoteca iscritta in base ad un atto amministrativo». In materia tributaria, l'autonomia dell'ipoteca dell'agente della riscossione rispetto alla tripartizione dell'art. 2808 c.c. è sostenuta da A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 229, ove l'Autore conclude che «forse sarebbe più corretto parlare di un'ipoteca (legale) *sui generis* o di una ipoteca amministrativa, integrando così la classificazione civilistica». Si vedano anche: S.M. Messina, *I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro-fisco*, in C. Glendi - V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., p. 561; L. Del Federico, *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., p. 222.

¹⁶¹ Di seguito il disposto dell'art. 2817 c.c.: «Hanno ipoteca legale: 1) l'alienante sopra gli immobili alienati per l'adempimento degli obblighi che derivano dall'atto di alienazione; 2) i coeredi, i soci e altri condividenti per il pagamento dei conguagli sopra gli immobili assegnati ai condividenti ai quali incombe tale obbligo; 3) lo Stato sopra i beni dell'imputato e della persona civilmente responsabile, secondo le disposizioni del codice penale e del codice di procedura penale».

¹⁶² L'art. 2818 c.c. sancisce quanto segue: «1. Ogni sentenza che porta condanna al pagamento di una somma o all'adempimento di altra obbligazione ovvero al risarcimento dei danni da liquidarsi successivamente è titolo per iscrivere ipoteca sui beni del debitore. 2. Lo stesso ha luogo per gli altri provvedimenti giudiziali ai quali la legge attribuisce tale effetto».

provvedimento giudiziario; mentre l'ipoteca dell'agente della riscossione prescinde da qualsivoglia provvedimento dell'autorità giurisdizionale ed è espressione di potere cautelare dell'amministrazione finanziaria, potendo l'agente della riscossione ricorrervi sulla base di un titolo certo, liquido ed esigibile, tipicamente il ruolo o l'avviso di accertamento esecutivo.

Ancora, l'ipoteca volontaria prevista dall'art. 2821 c.c.¹⁶³ è concessa, anche unilateralmente, dal soggetto debitore e ne presuppone, quindi, la partecipazione volontaria; mentre, all'evidenza, l'ipoteca qui all'esame difetta del tutto dell'adesione del contribuente, che invece si trova a subire passivamente l'iscrizione ipotecaria.

Su queste basi l'ipoteca dell'agente della riscossione si impone come figura di ipoteca del tutto autonoma rispetto a quelle previste dal codice civile; il che è ormai pacificamente riconosciuto anche dalla giurisprudenza, che parla apertamente di un *quartum genus* di ipoteca¹⁶⁴, facendo conseguire a tale sistematizzazione talune ulteriori specificità dell'ipoteca *ex art. 77*

¹⁶³ Di seguito il testo dell'art. 2821, comma 1, c.c.: «L'ipoteca può essere concessa anche mediante dichiarazione unilaterale. La concessione deve farsi per atto pubblico o per scrittura privata, sotto pena di nullità».

¹⁶⁴ Tra le tante si veda, per la chiarezza, Cass. 9 aprile 2015, n. 7140, ove si legge: «Questa Corte ha ritenuto (Cass. 1° marzo 2012, n. 3232; 3 aprile 2014, n. 7868) che l'iscrizione di ipoteca, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, sugli immobili del debitore e dei coobbligati al pagamento dell'imposta non è riconducibile all'ipoteca legale prevista dall'art. 2817 c.c., né all'ipoteca giudiziale prevista dall'art. 2818 c.c., ma si fonda su provvedimento amministrativo. Esaminato il sistema della garanzia ipotecaria nel Codice civile e le tre diverse tipologie contemplate [...] la citata sentenza ha osservato come l'ipoteca all'esame non possa essere ricondotta a nessuna di queste tre figure, ma costituisce un *quartum genus*: la volontaria perché evidentemente difetta il consenso dell'altra parte, la legale in quanto iscritta in modo automatico su beni immobili oggetto di negoziazione a rafforzamento dell'adempimento delle obbligazioni, la giudiziale perché avente titolo in un provvedimento cui la legge riconosce tale effetto, laddove la richiesta di iscrizione ipotecaria ai sensi del citato art. 77, non è sorretta da provvedimento giudiziale ma, piuttosto, da provvedimento amministrativo». Si vedano anche Cass. 9 aprile 2015, n. 7075 e, più recentemente, Cass. 27 ottobre 2020, n. 23661.

rispetto alla disciplina delle ipoteche di diritto comune¹⁶⁵.

All'ipoteca dell'agente della riscossione va in particolare attribuita natura amministrativa, non solo in ragione del titolo su cui trova fondamento (ruolo o avviso di accertamento esecutivo), ma anche in considerazione del fatto che si tratta di un atto che si inserisce nel solco della più ampia attività amministrativa di riscossione dei tributi, con la finalità di agevolare l'esito

¹⁶⁵ Il riferimento è alla circostanza per cui, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (si vedano tra le tante: Cass. 8 marzo 2018, n. 5561; Id. 9 aprile 2015, n. 7140; Id. 30 aprile 2014, n. 7868; Id. 5 marzo 2012, n. 3397; Id. 18 maggio 2012, n. 7911), l'ipoteca dell'agente della riscossione non può essere suscettibile di revoca in sede fallimentare, stante il fatto che l'art. 67, comma 1, n. 4, della legge 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), ora art. 166 del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), prevede (al ricorrere delle condizioni ivi stabilite) la revocabilità delle sole ipoteche giudiziali o volontarie, mentre l'ipoteca dell'art. 77 non può essere ricompresa in nessuna di queste categorie. Particolarmente chiara sul punto è la pronuncia della Suprema Corte 5 marzo 2012, n. 3397, che per prima ha affermato tale principio, ove si legge che «quel che interessa rilevare in questa sede è: che la L. Fall., art. 67, comma 1, n. 4, stabilisce fra l'altro, e ricorrendo le ulteriori condizioni, la revocabilità delle sole ipoteche giudiziali e volontarie; che l'ipoteca D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, non può essere compresa in alcuna delle due categorie sopra indicate; che conseguentemente la stessa non può essere suscettibile di revoca in sede fallimentare»; giustificandosi ulteriormente tale conclusione in forza della specialità di cui gode il credito erariale, dimostrata dal fatto che: «L'art. 89, del D.P.R. in esame dispone infine che i pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria prevista dalla L. Fall., art. 67, così venendosi a confermare in modo estremamente significativo il regime eccezionale e derogatorio che il legislatore ha voluto assicurare all'Amministrazione Finanziaria, in forza delle finalità pubblicistiche della sua attività, individuabili nella necessità di favorire l'adempimento del debito fiscale e di assicurare, per quanto possibile, la più pronta riscossione delle entrate erariali». Tale orientamento della Suprema Corte è stato criticato dalla dottrina (Piciocchi P., *Le diverse ragioni che portano a non escludere l'ipoteca fiscale dalla revocatoria fallimentare*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 772) la quale, attribuendo natura esemplificativa e non tassativa all'elenco di cui all'art. 67, l. fall., ha osservato che la revocabilità degli atti che incidono sulla massa fallimentare dovrebbe essere sempre ammessa salve specifiche esclusioni disposte dal legislatore (tra le quali non è prevista l'ipoteca dell'agente della riscossione), giungendosi diversamente, di fatto, alla creazione per via giurisprudenziale di un nuovo privilegio speciale in favore dell'agente della riscossione oltre a quelli già stabiliti dal codice civile, in violazione del principio di riserva di legge operante in materia.

positivo dell'attività di esazione. Si tratta pertanto, come già visto, di un provvedimento amministrativo, dato che l'ipoteca dell'agente della riscossione è idonea ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del contribuente, in particolare limitando la circolazione del bene sul quale insiste (e quindi riducendone il valore) a prescindere dal consenso del contribuente stesso, così rendendo esplicita una posizione di supremazia dell'amministrazione finanziaria¹⁶⁶.

6. (Segue): c) presupposti, limiti e coordinamento con l'espropriazione immobiliare.

6.1 Ai sensi del comma 1 dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento (previsto dall'art. 50, comma 1, del medesimo decreto) «il ruolo costituisce titolo per l'iscrizione dell'ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede». Come già anticipato, nonostante l'espresso riferimento al ruolo ed alla cartella di pagamento, la disciplina va ora coordinata con le disposizioni [art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. n. 78/2010] che a decorrere dal 1° luglio 2011 hanno parzialmente soppresso il sistema della riscossione a mezzo ruolo ed hanno attribuito efficacia esecutiva agli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi, Irap e Iva; pertanto,

¹⁶⁶ Una conferma, seppure indiretta, della natura provvedimentoale dell'ipoteca è ricavabile dalla analoga natura attribuibile al fermo dei beni mobili registrati (art. 86 del d.P.R. n. 602/1973), che costituisce l'altra misura a disposizione dell'agente della riscossione per garantire e facilitare l'esazione dei tributi: nel fermo l'espressione del momento autoritativo emerge in maniera ancora più marcata, se si considera che il provvedimento di fermo, che non ha un referente nella normativa civilistica, opera imponendo sui beni mobili registrati un vincolo di inutilizzabilità (presidiato da uno specifico apparato sanzionatorio) e ne limita la circolazione giuridica rendendo inopponibili all'Amministrazione eventuali atti di disposizione.

oltre che in base al ruolo, l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca anche in base ad avvisi di accertamento esecutivi non pagati nel termine di legge.

L'iscrizione ipotecaria da parte dell'agente della riscossione è tuttavia ammessa solamente per crediti di importo complessivo pari ad almeno ventimila euro, come espressamente stabilito dalla seconda parte del comma 1-bis¹⁶⁷.

6.2 In alcune ipotesi stabilite dalla legge, l'iscrizione di ipoteca è prevista quale condizione di procedibilità per l'eventuale espropriazione immobiliare ed è pertanto "necessaria" affinché l'agente della riscossione possa avviare l'azione esecutiva, con tutto ciò che ne consegue in termini di possibilità per il contribuente di opporsi all'espropriazione ove l'ipoteca non sia stata previamente iscritta oppure sia stata mantenuta per un termine inferiore a quello previsto dalla legge.

La prima fattispecie di ipoteca necessaria è recata proprio dall'art. 77, il cui comma 2 dispone che, ove il credito per il quale si procede non supera il 5% del valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 79¹⁶⁸, l'agente

¹⁶⁷ Limite introdotto dall'art. 3, comma 5, lett. d), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. dalla legge 26 aprile 2012, n. 44).

¹⁶⁸ Il quale (dopo le modifiche apportate dall'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) sancisce: «1. Il prezzo base dell'incanto è pari all'importo stabilito a norma dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, moltiplicato per tre. 2. Se non è possibile determinare il prezzo base secondo le disposizioni del comma 1, il concessionario richiede l'attribuzione della rendita catastale del bene stesso al competente ufficio del territorio, che provvede entro centoventi giorni; se si tratta di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, il prezzo è stabilito con perizia dell'ufficio del territorio». Ricordandosi che ai sensi del richiamato art. 52, comma 4, del d.P.R. n. 131/1986: «Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale

della riscossione è tenuto ad iscrivere ipoteca prima di sottoporre il bene ad esecuzione e può procedere all'espropriazione quando siano decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione ipotecaria: si tratta all'evidenza di una disposizione di favore per il contribuente, che consente allo stesso di evitare l'immediata espropriazione di un immobile di valore grandemente superiore rispetto alla pretesa erariale, nell'ottica della estinzione del debito nel termine dilatorio concesso dalla legge.

Un'altra fattispecie di ipoteca necessaria ai fini dell'espropriazione è recata dall'art. 76¹⁶⁹ del d.P.R. n. 602/1973 (rubricato «Espropriazione immobiliare») e si inserisce in un contesto normativo che impone diverse limitazioni all'azione esecutiva immobiliare dell'agente della riscossione rispetto al creditore ordinario¹⁷⁰.

risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48».

¹⁶⁹ La attuale versione della norma, risultante dalle modifiche introdotte da ultimo con l'art. 52, comma 1, lett. g), del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (conv. dalla legge 9 agosto 2013, n. 98), dispone quanto segue: «Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, l'agente della riscossione: a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente; [...] b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto. 2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore dei beni, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1».

¹⁷⁰ Le predette limitazioni rispondono anzitutto a criteri di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, essendo finalizzate ad evitare l'avvio di procedure espropriative dai costi certamente superiori agli importi potenzialmente

Su tali limitazioni non si può qui indugiare, potendosi brevemente osservare che l'agente della riscossione non può procedere ad espropriazione: in primo luogo, con riferimento all'unico immobile di proprietà del debitore che sia destinato ad uso abitativo e ove il debitore risieda anagraficamente, purché non avente caratteristiche "di lusso"¹⁷¹ [(comma 1, lett. a)]; ma anche, sotto altro profilo, se il valore dei beni oggetto dell'esecuzione, determinato ai sensi del già richiamato art. 79 del d.P.R. n. 602/1973 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede¹⁷², è

realizzabili. Ma rilevano anche ragioni di carattere politico e socio-economico, volendosi maggiormente garantire, quasi bilanciare, la posizione del contribuente con riguardo alle azioni esecutive dell'agente della riscossione, che nell'ambito della disciplina dell'esecuzione forzata tributaria gode di svariate prerogative, ove solo si consideri che: ai sensi dell'art. 49, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973, l'agente della riscossione può procedere ad espropriazione forzata per il recupero delle somme ad esso affidate in base a ruoli o avvisi di accertamento esecutivi, che costituiscono titolo esecutivo; ai sensi del comma 3 del medesimo art. 49 le funzioni che nel codice di rito sono demandate agli ufficiali giudiziari sono qui esercitate dagli ufficiali della riscossione; in generale, la vendita dei beni pignorati è effettuata mediante pubblico incanto a cura del medesimo agente della riscossione, senza necessità di autorizzazione dell'autorità giudiziaria e l'incanto è tenuto e verbalizzato dall'agente della riscossione (artt. 52, commi 1 e 2).

¹⁷¹ Ossia non abbia le caratteristiche individuate dal D.M. 2 agosto 1969 e comunque non rientri tra i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 (villa) e A/9 (castello o palazzo di eminente pregio artistico o storico).

¹⁷² Ove per «passività ipotecarie» l'Agenzia delle Entrate (Circolare 16 novembre 2004, n. 46/E, p. 5) ha chiarito che deve intendersi l'importo del credito del terzo garantito da ipoteca, contestualmente ammettendo la difficoltà insita nella conoscenza di tale dato, essendo lo stesso di regola conosciuto solamente dal titolare del credito stesso (e a volte anche dal debitore): «[...] ne discende che la valutazione in ordine all'esistenza del presupposto previsto dal secondo comma del citato articolo 76 e la conseguente decisione di non procedere esecutivamente costituisce un momento di criticità che impone al Concessionario la necessità di prendere in esame tutti gli elementi conoscibili, atteso che l'entità del capitale originariamente garantito dall'ipoteca, né tanto meno l'importo dell'ipoteca, appaiono di per sé soli sempre sufficienti a determinare il presupposto di legge. Non vi è infatti dubbio, ad esempio, che se l'ipoteca del terzo è di recente iscrizione, l'importo del capitale garantito costituisce - sia pure con qualche eccezione, come nel caso del mutuo bancario deliberato ma non erogato - un idoneo elemento di valutazione; se, viceversa, la data di iscrizione dell'ipoteca è remota l'importo del capitale originariamente garantito ha

inferiore all'importo di centoventimila euro (comma 2).

Ai fini che qui maggiormente interessano rileva però la disposizione di cui al comma 1 lett. b): «nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), [l'agente della riscossione] può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto».

La formulazione letterale della disposizione in commento, composta da due autonome proposizioni, suscita taluni dubbi interpretativi in merito alla corretta delimitazione delle ipotesi in cui l'ipoteca costituisce presupposto procedimentale della successiva espropriazione.

Secondo alcuna dottrina¹⁷³ essa è da interpretarsi nel senso che, fatta eccezione per l'unico immobile del contribuente destinato ad abitazione, gli

una valenza del tutto relativa. Naturalmente, non è possibile procedere ad una elencazione tassativa degli elementi da prendere in considerazione ai fini della valutazione di cui trattasi; tuttavia, si ritiene che l'esame critico delle note di iscrizione ipotecaria e, in particolare la data dell'iscrizione, la specie dell'atto (ipoteca volontaria o giudiziale), la durata dell'operazione garantita, le eventuali annotazioni, nonché il profilo del contribuente ed il comportamento dello stesso terzo creditore costituiscano elementi che - nel loro complesso - possono determinare nel Concessionario il ragionevole convincimento che nella fattispecie si concretizzi il presupposto di legge».

¹⁷³ Cfr. Gabriella Glendi, *Commento all'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. Consolo – C. Glendi (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 1386, secondo cui: «nei casi diversi da quelli indicati nella lettera a) dell'art. 76, e quindi ove il bene immobile risulti pignorabile, l'espropriazione potrà essere effettuata a condizione che l'importo complessivo del credito per cui si procede superi centoventimila euro e siano decorsi sei mesi dall'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 senza che il debito sia stato estinto. [...] la norma in esame comporta la abrogazione implicita dell'art. 77, 2° co., che impone l'iscrizione di ipoteca ed un termine dilatorio di sei mesi per l'avvio dell'espropriazione se l'importo complessivo del credito azionato non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione». Nello stesso senso, si veda S. Cannizzaro, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 99.

altri immobili sono suscettibili di espropriazione da parte dell'agente della riscossione solamente se, congiuntamente: 1) il credito per cui si procede supera i centoventimila euro; 2) sia stata preventivamente iscritta ipoteca sull'immobile; 3) siano decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione ipotecaria senza che il debito sia stato estinto. Ed invero non mancano argomenti, di natura letterale, che depongono in questo senso, se si ha riguardo alla circostanza che le due proposizioni sono dal legislatore poste in continuità tra loro, così da indurre a ritenere che l'espropriazione per la quale è richiesta la previa iscrizione di ipoteca ed il decorso dei sei mesi (seconda proposizione) sia proprio l'espropriazione di cui tratta la prima proposizione, ossia l'espropriazione consentita ove l'importo del credito superi i centoventimila euro.

Epperò, a tale interpretazione, certamente di maggiore favore per i contribuenti, se ne può contrapporre un'altra, che peraltro sembra da preferire in un'ottica sistematica, e che si fonda su di una lettura che tanga concettualmente separate le due proposizioni di cui la lett. b) è composta; ciò da cui conseguirebbe che: 1) a fronte di crediti superiori a centoventimila euro, l'agente della riscossione potrebbe procedere direttamente ad espropriazione, senza necessità di alcuna iscrizione ipotecaria (che comunque è possibile effettuare, a discrezione dell'agente); 2) al di sotto di tale soglia quantitativa, l'espropriazione (salve le eccezioni richiamate) sarebbe consentita previa iscrizione di ipoteca e decorso il termine dilatorio di sei mesi. A sostegno di questa interpretazione deporrebbe anzitutto la circostanza che le limitazioni all'espropriazione immobiliare sono state originariamente introdotte in esecuzione della legge delega per la riforma della disciplina relativa alla riscossione (legge 28 settembre 1998, n. 337, da cui deriva il D.Lgs. n. 46/1999) e tra i principi ed i criteri direttivi ivi formulati vi era l'individuazione de «gli importi dei crediti, congrui in rapporto al valore degli

immobili, al di sopra dei quali si può procedere direttamente all'espropriazione e al di sotto dei quali si provvede all'iscrizione di ipoteca legale sul bene». Pertanto è alla stessa legge delega per la riforma della riscossione che ha scelto di disegnare i contorni dell'espropriazione immobiliare prevista dal d.P.R. n. 602/1973 nel senso di individuare un importo dei crediti al di sopra del quale l'espropriazione è "libera" ed al di sotto del quale essa è invece condizionata alla previa iscrizione di ipoteca.

In quest'ottica l'interpretazione alternativa di cui si è dato in precedenza conto, che ammetterebbe l'espropriazione immobiliare dell'agente della riscossione solamente per crediti superiori a centoventimila euro e solo previa iscrizione di ipoteca ed infruttuoso decorso del termine di sei mesi, eccederebbe i limiti fissati dalla legge delega per la riforma della riscossione. Senza considerare che essa, prevedendo che l'iscrizione di ipoteca ed il successivo decorso di sei mesi (senza che il debito venga estinto) siano sempre obbligatori ai fini dell'avvio della procedura di espropriazione forzata, comporterebbe un assorbimento, e quindi una abrogazione tacita, dell'altra fattispecie di ipoteca necessaria ai fini dell'espropriazione, prevista dall'art. 77, comma 2, con la quale invece, secondo la prospettazione che qui si preferisce, essa ben può convivere¹⁷⁴ (dal che si potrebbe trarre un ulteriore argomento a sostegno dell'interpretazione qui supportata, dovendosi preferire una lettura conservativa delle diverse disposizioni vigenti).

¹⁷⁴ Solo per fare un esempio, si potrebbe considerare l'ipotesi del credito per cui si procede pari ad € 140.000 e dell'immobile del contribuente di valore pari a € 3 milioni (calcolato ai sensi dell'art. 79 del d.P.R. n. 602/1973). In questo scenario, pur se l'art. 76, comma 1, lett. b), consentirebbe all'agente della riscossione di procedere direttamente alla espropriazione dell'immobile, essendo il credito superiore alla soglia di € 120.000, troverebbe applicazione l'art. 77, comma 2, che impone l'iscrizione di ipoteca quale presupposto per la successiva espropriazione, essendo l'importo del credito per cui si procede non superiore al 5% del valore dell'immobile.

6.3 Il quadro che deriva dalla lettura combinata dell'art. 76 e dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973 è piuttosto articolato e può essere così brevemente schematizzato: 1) per crediti di importo complessivo fino a ventimila euro non è consentita l'iscrizione di ipoteca, né tantomeno l'espropriazione immobiliare; 2) per crediti di importo compreso tra ventimila euro e centoventimila euro l'agente della riscossione può procedere ad espropriazione previa iscrizione di ipoteca e decorso del termine dilatorio (esclusa la fattispecie di unico immobile di proprietà non di lusso); 3) per crediti di importo superiore a 120.000 euro è ammessa l'espropriazione diretta dei beni immobili (con la medesima esclusione di cui sopra dell'unico immobile abitativo), che torna tuttavia ad essere condizionata dalla previa iscrizione di ipoteca per almeno sei mesi se l'importo del credito per cui si procede non supera il 5% del "valore catastale rivalutato" dell'immobile. Fermo restando che, anche nelle ipotesi in cui l'espropriazione non è condizionata, rientra nella facoltà dell'agente della riscossione di iscrivere previamente ipoteca secondo proprie valutazioni discrezionali effettuate nell'ottica del migliore perseguimento dell'interesse pubblico ad esso affidato.

L'attuale sistema è pertanto modulato nel senso che l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca anche in ipotesi in cui non è ammessa l'espropriazione immobiliare¹⁷⁵. Ciò potrebbe trovare ragionevole giustificazione nel diverso livello di gravità ed incisività che le due misure

¹⁷⁵ In questa ottica va letto il riferimento, contenuto nel comma 1-bis della disposizione, per cui l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca «anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere» (precisazione inserita dall'art. 3, comma 5, lett. d), del D.L. n. 16/2012); ma ancora più esplicito in questo senso è il riferimento, inserito nel comma 1-bis dall'art. 52, comma 1, lett. h), del D.L. n. 69/2013, secondo cui l'ipoteca può essere iscritta «anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2».

determinano sul patrimonio immobiliare e più in generale sulla sfera privata del soggetto debitore. Difatti, i limiti alla pignorabilità dei beni da parte dell'agente della riscossione sono all'evidenza espressione di valutazioni legislative dettate da ragioni che esorbitano dalla stretta materia fiscale, per assumere a parametro di riferimento valori di importanza primaria, rilevanti anche nel quadro costituzionale, quali la tutela della proprietà privata dell'individuo (da qui l'elevato ammontare del credito che legittima l'espropriazione diretta) e i diritti fondamentali della persona (qui il riferimento è al limite posto alla espropriabilità dell'unico immobile "non di lusso" adibito ad abitazione). Sotto questo profilo, è indubbio che l'iscrizione ipotecaria determini un minore grado di incisività rispetto alla procedura espropriativa, non foss'altro perché l'iscrizione di ipoteca non pregiudica il godimento del bene e, comunque, non ne esclude la trasferibilità (anche se non può negarsi che l'ipoteca rappresenti quanto meno un pregiudizio in termini fattuali alla circolazione giuridica dell'immobile); mentre, una volta che sia intervenuta l'espropriazione dell'immobile è noto che il godimento della cosa da parte del debitore esecutato è fortemente limitato (si vedano in particolare gli artt. 559-560, c.p.c.), così come lo è la trasferibilità del bene, che è sottoposta ad un regime di inefficacia relativa non producendo effetti verso il creditore pignorante e gli altri creditori che partecipano alla fase esecutiva (si vedano gli artt. 492, c.p.c., e 2913, c.c.)¹⁷⁶.

Vero è però che la mancanza di un termine per l'avvio della procedura espropriativa, e più in generale di un limite temporale decorso il quale l'ipoteca risulterebbe automaticamente caducata, stride con il carattere di provvisorietà insito nelle misure cautelari. Ciò è particolarmente evidente in relazione a quelle ipotesi in cui l'ipoteca sia disposta con riguardo a somme

¹⁷⁶ Sul punto sia consentito un rinvio a G. Ferlito, *Echi giurisprudenziali della operatività "in funzione espropriativa" dell'ipoteca dell'agente della riscossione*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2023.

affidate all'agente della riscossione che non siano state contestate o non siano più contestabili (e dove quindi l'ipoteca non possa venire meno quale effetto implicato della pronuncia che eventualmente annulli la pretesa a cautela della quale l'ipoteca è disposta), in tali casi potendo astrattamente l'ipoteca restare iscritta *sine die*. Epperò non vi è chi non veda come uno scenario di questo genere attribuisca all'ipoteca dell'agente della riscossione una funzione che ben potrebbe definirsi para-sanzionatoria, della cui legittimità si può ragionevolmente dubitare, quanto meno perché essa eccederebbe i limiti fissati dalla legge delega per la riforma della riscossione e perché, a tacere d'altro, essa male si concilia con l'attribuzione di una funzione di questo genere all'agente della riscossione.

7. (Segue): d) soggetti destinatari e beni ipotecabili.

7.1 Soggetto legittimato alla adozione dell'ipoteca è, come visto, l'agente della riscossione, sulla base di valutazioni in genere largamente discrezionali, finalizzate al perseguimento dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi ad esso attribuito.

Il provvedimento di ipoteca è di regola indirizzato nei confronti del debitore. Ma per espressa previsione dell'art. 77 rientrano tra i destinatari della misura anche i soggetti con esso coobbligati; in relazione ai quali si pongono tuttavia diverse problematiche interpretative connesse più in generale alla posizione di questi nell'ambito della riscossione dei tributi e che riguardano l'estensione della efficacia soggettiva del ruolo e, ora, anche dell'avviso di accertamento esecutivo.

Si tratta di tematiche che qui si possono soltanto accennare, trattandosi di questioni di ampia portata, che incidono sulla legittimità del provvedimento amministrativo eventualmente emesso nei confronti di

soggetti diversi da quello che ha manifestato la capacità contributiva.

I profili problematici al riguardo sono diversi e discendono, insieme, dalla estrema sinteticità dell'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973 (a norma del quale l'agente della riscossione «notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede») e dalla mancanza di disposizioni *ad hoc* che chiariscano come debba esplicitarsi, sotto il profilo procedimentale, l'attività dell'agente della riscossione che intenda avviare l'attività di riscossione coattiva nei confronti del coobbligato (o che, per lo meno, intenda conservare la possibilità di potere agire nei confronti di questi).

Con riferimento alla riscossione a mezzo ruolo le problematiche si concentrano principalmente attorno alle seguenti questioni (che si ripropongono nella sostanza anche per gli avvisi di accertamento esecutivi): se l'agente della riscossione possa procedere con la riscossione nei confronti del coobbligato notificando a questi la cartella di pagamento recante il ruolo formato nei confronti del debitore principale, oppure se occorra a tali fini una autonoma iscrizione a ruolo nei confronti del coobbligato; se la riscossione nei confronti del coobbligato presupponga o meno, in ogni caso, la notifica della cartella anche al debitore principale; se la notifica della cartella di pagamento impedisca la decadenza nei soli confronti del soggetto notificato oppure anche nei confronti dell'altro (sia esso il debitore principale o il coobbligato).

La soluzione preferibile, e difatti largamente sostenuta dalla dottrina che ha approfondito tali questioni¹⁷⁷, è quella che, in linea generale, prevede

¹⁷⁷. Sul punto, si veda A. Carinci, *La riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 148, ove l'Autore muove dai principi dello Statuto dei diritti del contribuente contenuti negli artt. 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione), 7 (Chiarezza e motivazione degli atti) e 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede) per concludere che: «Alla stregua di tali principi, invero, è possibile ricostruire, quale regola generale, quella che impone un'iscrizione a ruolo distinta ed autonoma per

in capo all'amministrazione finanziaria non solo l'obbligo di effettuare un'autonoma iscrizione a ruolo nei confronti del soggetto coobbligato, ma anche l'obbligo di notificare in ogni caso la cartella di pagamento (e ora l'avviso di accertamento esecutivo) sia al debitore principale sia al coobbligato entro il termine di decadenza previsto dalla legge.

Questa soluzione da un lato si pone in linea con il principio, ritraibile dall'art. 474 c.p.c., dell'efficacia del titolo esecutivo nei soli confronti del soggetto avverso il quale è stato emesso, e da un altro lato risulta maggiormente rispettosa del complesso dei principi espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento all'obbligo di motivazione dell'atto previsto dall'art. 7 (che si correla al diritto di difesa del destinatario dell'atto stesso), ma anche dell'art. 21-bis della legge generale sul procedimento amministrativo, applicabile anche alla materia tributaria, in forza del quale il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti dei destinatari solamente con la relativa comunicazione, che pertanto si pone come mezzo necessario di completamente dell'*iter* di efficacia dell'atto.

ciascuno coobbligato; ciò, a corollario di un vero e proprio obbligo, in capo all'amministrazione procedente, di assicurare a ciascun soggetto, verso cui agisce, una motivazione compiuta delle ragioni specifiche e generiche che portano ad invocare la responsabilità rispetto ad un debito d'imposta». Si veda anche M. Basilavecchia, *Termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 262, il quale condivisibilmente rileva che «per evitare la decadenza [...] è necessario che l'attività prevista dalla legge (la notifica della cartella) sia compiuta con riguardo a ciascuno dei destinatari, non potendo l'effetto impeditivo, per ovvie esigenze di rispetto del diritto di difesa, trasmettersi dall'uno all'altro soggetto. Se si condivide tale premessa, che appare ineludibile, la previsione alternativa attualmente contenuta nell'art. 25, che facoltizza il concessionario a notificare l'atto al condebitore o al debitore iscritto a ruolo, deve intendersi implicitamente modificata; nel senso che, se l'azione esecutiva non potrà riguardare il soggetto rimasto escluso dalla notificazione della cartella, il concessionario che intende conservare la possibilità di escussione di tutti i condebitori dovrà notificare la cartella, nel termine decadenziale, a ciascuno di loro».

In ogni caso, stante il silenzio della legge sul punto, si deve ritenere che l'agente della riscossione possa discrezionalmente scegliere se adottare l'ipoteca nei confronti di uno solo di tali soggetti oppure contestualmente nei confronti del debitore principale e di uno o più coobbligati, non essendo previsto dalla legge alcun ordine di priorità tra di essi, annoverabile nelle categorie concettuali del *beneficium excussionis* o del *beneficium ordinis*.

7.2 L'art. 77 prevede che i beni sui quali l'agente della riscossione può iscriverne ipoteca sono gli «immobili del debitore e dei coobbligati».

Si impone quindi, sotto un duplice profilo, un coordinamento con la normativa di diritto comune recata dall'art. 2810 c.c., in forza della quale, lo si è visto l'ipoteca può avere ad oggetto beni immobili in commercio, i diritti reali di usufrutto, superficie ed enfiteusi, nonché le rendite dello Stato ed i beni mobili registrati.

Anzitutto, il riferimento espresso ai soli beni immobili contenuto nella disposizione tributaria esclude che possano essere oggetto dell'ipoteca dell'agente della riscossione le rendite dello Stato ed i beni mobili registrati pur previsti dalla normativa civilistica.

Sotto altro profilo, lo stesso riferimento potrebbe essere interpretato, stante anche il richiamo al soggetto «proprietario dell'immobile» contenuto al comma 2-bis, nel senso che beni suscettibili di ipoteca ai sensi dell'art. 77 in esame siano solamente i beni immobili che appartengano al debitore ed ai soggetti coobbligati in regime di proprietà, di fatto facendo corrispondere l'oggetto dell'ipoteca dell'agente dalla riscossione con quello contemplato dalla normativa civilistica al numero 1) della elencazione contenuta all'art. 2810, comma 1, c.c., vale a dire «i beni immobili che sono in commercio e le loro pertinenze».

Senonché, non si vedono ragioni che giustificano una specialità

dell'ipoteca dell'art. 77, rispetto alla disciplina comune, per quanto concerne il profilo dei beni immobili sottoponibili ad ipoteca. Già da un punto di vista logico i diritti reali di godimento elencati all'art. 2810 c.c. costituiscono un *minus* rispetto al pieno diritto di proprietà, quindi se quest'ultimo rientra pacificamente nell'ipoteca dell'agente della riscossione a maggior ragione dovrebbero rientrarvi anche i diritti reali suscettibili di ipoteca indicati dall'art. 2810, comma 1, nn. 2-4), c.c., vale a dire l'usufrutto, la superficie e l'enfiteusi. Il riferimento al diritto di proprietà contenuto nel comma 2-bis dell'art. 77 andrebbe quindi svalutato in favore del più ampio riferimento agli «immobili del debitore e dei coobbligati» contenuto nel primo comma, da intendersi comprensivo non solo del diritto di proprietà ma anche dei diritti reali contemplati dall'art. 2810 c.c.¹⁷⁸

Come già rilevato *supra*, l'agente della riscossione gode di un'ampia discrezionalità nell'individuazione del bene o dei beni del debitore su cui

¹⁷⁸ In dottrina vi è sostanziale condivisione di vedute sotto questo profilo. Si vedano: M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 14; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 227, specificamente nota 117; P. Piciocchi, *Iscrivibile l'ipoteca esattoriale sul diritto di usufrutto*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, p. 818. Alcuni dottrina (C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 137) valorizza anche la circostanza che l'art. 77 «andrebbe interpretato in coerenza con le altre disposizioni della medesima Sezione III del d.p.r. n. 602/1973 dedicata all'«espropriazione immobiliare», la quale dicitura concerne, come l'ordinaria esecuzione immobiliare, sia i beni immobili di cui all'art. 812 c.c., sia i diritti reali immobiliari di cui all'art. 813 c.c., non rinvenendosi ragione alcuna per attribuire un diverso ambito all'oggetto dell'ipoteca». In giurisprudenza si rinvencono poche pronunce concernenti tale problematica interpretativa ma, salvo alcune sporadiche posizioni in senso contrario (si veda ad esempio Comm. Trib. Prov. Varese 25 gennaio 2013, n. 12, che ha ritenuto non ipotecabile ai sensi dell'art. 77 il diritto di usufrutto), vi è sostanziale condivisione sulla possibilità che l'ipoteca dell'agente della riscossione trovi applicazione anche con riferimento ai diritti reali indicati dall'art. 2810, comma 1, nn. 2-4, c.c. Per la giurisprudenza di legittimità si veda Cass. 15 marzo 2017, n. 6703, in tema di usufrutto. Sempre in materia di usufrutto, ma per la giurisprudenza di merito, si veda Comm. Trib. Reg. Piemonte 28 settembre 2017, n. 1336.

iscrivere ipoteca¹⁷⁹.

8. (Segue): e) il preavviso di ipoteca quale atto introduttivo del contraddittorio preventivo nella (criticabile) prospettiva della Suprema Corte.

Sotto il profilo procedimentale, il comma 2-bis dell'art. 77 prevede che l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva (comunemente conosciuta come preavviso di iscrizione d'ipoteca o preavviso di ipoteca) contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca¹⁸⁰.

¹⁷⁹ La giurisprudenza di legittimità è peraltro ormai consolidata nell'affermare che l'ipoteca dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973 può essere iscritta anche su beni facenti parte di un fondo patrimoniale, alle condizioni previste dall'art. 170 c.c. Pertanto, l'ipoteca dell'agente della riscossione è in questi casi ritenuta ammissibile se il debito tributario è strumentale ai bisogni della famiglia oppure se il creditore non era a conoscenza della estraneità del debito ai bisogni della famiglia (non potendosi aprioristicamente ritenere che il debito tributario sia, per sua natura, estraneo o, al contrario, inerente al soddisfacimento dei bisogni della famiglia) e l'onere della prova relativo ad entrambe le circostanze è a carico del contribuente (tra le tante si vedano: Cass. 7 giugno 2021, n. 15741; Id. 26 ottobre 2017, n. 25443; Id. 5 marzo 2013, n. 5385; Id. 23 novembre 2015, n. 23876).

¹⁸⁰ Così testualmente il comma 2-bis: «L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1». Il comma 2-bis è stato introdotto dall'art. 7, comma 2, lett. u-bis), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, conv. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106. Il quadro normativo precedente, in cui non era previsto alcun obbligo di comunicazione preventiva (tuttavia invalso nella prassi a seguito di istruzioni amministrative rese dall'Agenzia delle Entrate con le note n. 639936/2003 e n. 144041/2004), era fortemente pregiudizievole per il contribuente, stante la possibilità di attivare la tutela giurisdizionale solo una volta disposta l'ipoteca e avutane conoscenza tramite i pubblici registri immobiliari. Si veda in proposito A. Guidara, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, cit., p. 1511.

La *littera legis* rende chiara la previsione di un obbligo di comunicazione preventiva in capo all'agente della riscossione (il quale è difatti «tenuto a notificare» il preavviso); da cui discende che la preventiva notifica del preavviso di ipoteca si pone come condizione di validità della iscrizione ipotecaria¹⁸¹.

Merita invece di essere maggiormente indagata la funzione attribuita dalla giurisprudenza al preavviso di ipoteca. Si è difatti anticipato che il preavviso di ipoteca è stato interpretato dalla Corte di Cassazione come esplicitazione positiva del principio del contraddittorio preventivo, finalizzato a consentire al contribuente di interloquire con l'amministrazione finanziaria prima che venga adottato l'atto autoritativo lesivo dei propri interessi.

Sono numerose le pronunce della Corte che inquadrano il preavviso di ipoteca quale atto finalizzato ad avviare il contraddittorio procedimentale¹⁸². E tutte queste pronunce hanno un denominatore comune nelle sentenze coeve rese a Sezioni Unite nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014¹⁸³, che per

¹⁸¹ In questo senso la giurisprudenza della Corte di Cassazione è consolidata. A titolo di esempio si vedano: Cass. 15 febbraio 2018, n. 3784; Id. 9 gennaio 2019, n. 326.

¹⁸² Solo per citarne alcune, si vedano: Cass. 14 giugno 2017, n. 14852; Id. 21 aprile 2017, n. 10102; Id. 31 marzo 2017, n. 8418; Id. 26 febbraio 2019, n. 5577.

¹⁸³ In particolare, nelle richiamate sentenze le Sezioni Unite si esprimono nei seguenti termini: «il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, comma 2, introdotto con D.L. n. 70 del 2011, che obbliga l'agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, non 'innova' (soltanto) – se non sul piano formale – la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha (anche e prima ancora) una reale 'valenza interpretativa', in quanto esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del 'contraddittorio endoprocedimentale' ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte

prime hanno attribuito al preavviso di ipoteca tale funzione, richiamando a supporto della propria ricostruzione il referente normativo dato dall'art. 7 della legge generale sul procedimento amministrativo, che regola la partecipazione del privato alla formazione dell'atto amministrativo¹⁸⁴.

Tuttavia, è da escludersi una tale configurazione del preavviso di ipoteca, non potendo alla stessa attribuirsi la fondamentale funzione di introdurre il contraddittorio endoprocedimentale tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria. Difatti, non depone in questo senso l'art. 7 della legge n. 241/1990, pure richiamato dalla Suprema Corte a supporto della propria ricostruzione, in quanto è la stessa legge sul procedimento amministrativo - lo si è visto - che porta a concludere per la incompatibilità tra l'ipoteca dell'agente della riscossione e l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale ivi espresso¹⁸⁵.

dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario».

¹⁸⁴ Il richiamo all'art. 7, già contenuto nelle pronunce rese a Sezioni Unite nn. 19667 e 19668 del 2014, è stato poi reiterato, con formulazioni più o meno analoghe, nelle successive pronunce che si sono inserite nel solco tracciato dalle Sezioni in composizione unitaria. A titolo esemplificativo si può fare riferimento all'ordinanza 22 novembre 2019, n. 30534, oppure alla sentenza 23 ottobre 2019, n. 27123, nelle quali si legge: «in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 (nella versione vigente "ratione temporis"), in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale, deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di trenta giorni al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni [...] Siffatto orientamento costituisce una specifica attuazione del principio generale emergente dalla l. n. 241 del 1990, art. 7, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti».

¹⁸⁵ Rinviandosi sul punto a quanto più dettagliatamente osservato al Cap. II, §5, valga qui solamente ricordare che l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento ex art. 7 della legge n. 241/1990 è soggetto ad alcune deroghe legislativamente previste e, tra queste ipotesi legali di esonero, si annoverano anche i provvedimenti cautelari, quale indubbiamente è l'ipoteca ex art. 77. Recita difatti l'art. 7, comma 2, della legge n. 241/1990: «Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta

A ciò deve aggiungersi che contrasta con tale inquadramento l'ulteriore considerazione (cui si dedicherà nel paragrafo immediatamente successivo uno specifico approfondimento, stante la sussistenza, anche qui, di un differente orientamento della giurisprudenza di legittimità) per cui il preavviso di ipoteca costituisce l'atto tipico del procedimento di adozione dell'ipoteca *ex art. 77 del d.P.R. n. 602/1973*, il quale va pertanto impugnato a pena di decadenza, determinando in capo al contribuente l'insorgere dell'interesse (non ad attivare il contraddittorio con l'amministrazione, bensì) a proporre impugnazione avanti l'autorità giurisdizionale al fine di evitare il consolidamento del provvedimento cautelare.

Su queste basi va sottoposto a revisione l'orientamento giurisprudenziale che vede nel preavviso di ipoteca lo strumento funzionale all'attivazione del contraddittorio preventivo. Invero deve più correttamente concludersi che il termine di trenta giorni dalla notifica del preavviso di ipoteca, previsto dal comma 2-bis dell'art. 77, non è destinato ad introdurre una fase di contraddittorio endoprocedimentale, inteso quale istituto che garantisce l'apporto collaborativo dei soggetti interessati nella fase precedente l'adozione del provvedimento amministrativo finale. Piuttosto, si tratta di un termine entro il quale il contribuente può stimolare l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria, sollevando eventuali carenze dei presupposti per iscrivere ipoteca su alcuni o tutti i beni immobili indicati nel preavviso. E ciò pare confermato in maniera chiara da più recenti sviluppi giurisprudenziali che sembrano volere operare un *revirement* della richiamata posizione espressa dalle Sezioni Unite¹⁸⁶.

salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari».

¹⁸⁶ Il riferimento è a Cass. 21 settembre 2021, n. 25600, la quale ha affermato, a quanto consta per la prima volta, che il preavviso di ipoteca «non ha, come quella prevista in termini generali dalla L. n. 241 del 1990, art. 7, finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria in vista della migliore definizione

9. (Segue): f) l'atto tipico impugnabile del procedimento di adozione dell'ipoteca e le connesse problematiche interpretative sollevate dalla giurisprudenza di legittimità.

9.1 In merito all'atto impugnabile tipico del procedimento di adozione dell'ipoteca dell'agente della riscossione si agitano problematiche interpretative di non poco momento, alimentate dalla giurisprudenza della Suprema Corte che distingue tra preavviso di ipoteca e comunicazione di iscrizione ipotecaria, affermando, con orientamento in via di consolidamento, che: il preavviso di ipoteca costituirebbe un atto impugnabile solamente in via facoltativa¹⁸⁷ in quanto non rientrante nell'elencazione dell'art. 19 del

dell'interesse pubblico, avendo invece la finalità di consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione) – ossia finalità di difesa dell'interesse privatistico – nonché finalità, extraprocedimentale, compulsoria (spingere il debitore inadempiente ad adempiere con la minaccia, altrimenti, dell'iscrizione)». Nel predetto passaggio motivazionale, e in linea con quanto esposto nel testo, la Corte di Cassazione esclude chiaramente che al preavviso di ipoteca possa attribuirsi la funzione di promuovere il contraddittorio endoprocedimentale, inteso quale istituto che garantisce l'apporto collaborativo dei soggetti interessati nella fase precedente l'adozione del provvedimento amministrativo finale (nei termini di cui all'art. 7 della legge n. 241/1990). Anche se, sotto questo profilo, la Suprema Corte ha mancato un'occasione per evidenziare, in ottica di sistema, che ai sensi della stessa legge n. 241/1990 l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo non sussiste con riferimento ai provvedimenti cautelari, quale è l'ipoteca. Sotto altro profilo, nella citata pronuncia viene correttamente valorizzata la funzione del preavviso di consentire al contribuente l'esercizio, in via amministrativa, delle proprie prerogative difensive volte ad evitare l'iscrizione dell'ipoteca nei pubblici registri una volta decorsi i trenta giorni dalla notifica della “comunicazione preventiva”.

¹⁸⁷ Non è questa la sede per potere approfondire una tematica tanto complessa quale quella degli atti impugnabili in via facoltativa. Sia pertanto consentito rilevare solamente che, secondo la ricostruzione propugnata dalla Suprema Corte, sarebbe possibile accedere al sindacato giurisdizionale del giudice tributario non solamente in occasione della notifica degli atti espressivi di determinate funzioni esercitate dall'amministrazione finanziaria ed elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ma anche in tutti i casi in cui il contribuente venga a conoscenza di atti che manifestano

D.Lgs. n. 546/1992; l'atto tipico impugnabile sarebbe il successivo atto di iscrizione ipotecaria, impugnabile a pena di decadenza nel termine di sessanta giorni decorrenti dalla comunicazione di avvenuta iscrizione¹⁸⁸.

una pretesa impositiva determinata “in via anticipata”, vale a dire prima del momento in cui essa venga incorporata in un atto impositivo tipico. In tali casi, sorgerebbe in capo al contribuente un interesse *ex art. 100 c.p.c.* al controllo giurisdizionale di tale pretesa, senza che la mancata impugnazione dell'atto comporti l'effetto, pregiudizievole per il destinatario e caratterizzante gli atti tipici, della definitività della pretesa fiscale (da qui, l'impugnazione di tali atti rappresentata quale mera facoltà). L'indirizzo giurisprudenziale che ha introdotto la categoria degli atti facoltativamente impugnabili ha avuto origine con la sentenza della Corte di Cassazione 8 ottobre 2007, n. 21045, in merito alla quale si segnalano i seguenti, primi commenti: C. Glendi, *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, p. 22 ss.; G. Ingraio, *Prime riflessioni sull'impugnabilità facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 1112 ss.; R. Lupi, *L'impugnabilità richiede sempre la formale notifica?*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 41 ss.; G. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 507 ss. Più di recente, il tema è stato affrontato in maniera sistematica da F. Rasi, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario*, Milano, 2022.

¹⁸⁸ La Suprema Corte si è espressa molto chiaramente in questo senso in diverse pronunce, tra cui l'ordinanza 2 novembre 2017, n. 26129 (commentata da Graziella Glendi, *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 546), ove in relazione al preavviso di ipoteca si afferma quanto segue: «Pur potendosi affermare - per adesione alla giurisprudenza di questa Corte - che tale atto prodromico - procedimentale obbligatorio - sia autonomamente impugnabile, è altresì evidente che lo stesso non rientra nell'elenco di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Quindi la sua impugnazione non può che considerarsi meramente facoltativa e non preclusiva di quella del successivo atto di iscrizione ipotecaria, la cui natura di atto autonomamente ed obbligatoriamente impugnabile è invece sancita da tale disposizione legislativa processuale». Nello stesso senso anche la più recente ordinanza 29 ottobre 2021, n. 30736 (su cui ancora Graziella Glendi, *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l'impugnazione facoltativa anticipata e l'impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell'atto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 995 ss.) secondo cui «il preavviso di iscrizione ipotecaria [...] costituisce un atto suscettibile di essere autonomamente impugnato, ma l'impugnazione costituisce una facoltà e non un onere del destinatario, che può in ogni caso proporre ricorso contro la successiva iscrizione». Si veda anche l'ordinanza 8 giugno 2022, n. 18525 (su cui sia consentito il rinvio al commento di G. Ferlito, *La Cassazione ridisegna la sequenza*

La Suprema Corte tratteggia quindi un procedimento di adozione dell'ipoteca dell'agente della riscossione composto da due momenti necessari: il primo momento è dato dalla notifica del preavviso di ipoteca, atto la cui omissione incide sulla validità dell'iscrizione ipotecaria ma che non sarebbe suscettibile di determinare il consolidamento della misura cautelare in caso di mancata impugnazione da parte del contribuente; il secondo momento è dato dalla notifica della comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca, atto tipico *ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, la cui impugnazione sarebbe invece necessaria per evitare la definitività dell'iscrizione ipotecaria.

Ora, varie considerazioni portano a non condividere la predetta ricostruzione.

9.2 Non può anzitutto condividersi l'affermazione secondo cui la notifica della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria costituirebbe un momento necessario della sequenza procedimentale prevista dalla legge ai fini della valida iscrizione dell'ipoteca dell'agente della riscossione, al pari della notifica del preavviso di ipoteca prevista dal comma 2-bis.

Infatti, l'art. 77 impone l'obbligo di notifica del solo preavviso¹⁸⁹, mentre non fa alcuna menzione della necessità di provvedere alla

procedimentale dell'ipoteca dell'agente della riscossione, cit.), secondo cui occorre «distinguere il necessario preavviso dalla successiva comunicazione dell'iscrizione ipotecaria» e «il termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione da parte del contribuente dell'iscrizione ipotecaria su immobili decorre dalla comunicazione della iscrizione», comunicazione che va necessariamente inviata al contribuente al pari del preavviso di ipoteca «trattandosi proprio dell'atto che è strumentale a rendere edotto il contribuente ed a stimolarne la eventuale reazione, al fine di consentire il raggiungimento dell'eventuale inoppugnabilità dell'iscrizione ipotecaria».

¹⁸⁹ Così il comma 2-bis: «L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1».

comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, né tale obbligo di notifica della “comunicazione successiva” è rinvenibile *aliunde*.

Pertanto, laddove la Suprema Corte sostiene la necessità della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, lo fa valorizzando il silenzio della legge, sul presupposto che l’art. 77 (a differenza di quanto avviene per il fermo dei beni mobili registrati, *infra*) non esclude espressamente l’invio di una comunicazione ulteriore rispetto al preavviso. Ma così facendo la Corte finisce per ridisegnare i contorni del procedimento di adozione dell’ipoteca, ponendo a carico dell’agente della riscossione un adempimento che la legge non prevede. Ciò è criticabile anzitutto perché non è ragionevolmente sostenibile che un provvedimento amministrativo possa trarre legittimazione dal silenzio della legge in merito alla sua esistenza, essendo piuttosto vero il contrario, vale a dire che i provvedimenti amministrativi, in quanto idonei ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del destinatario, devono essere normativamente esplicitati, alla luce dei principi di legalità e nominatività che si pongono a fondamento dell’intera attività amministrativa (non solo in forza degli artt. 23 e 97 della Costituzione, ma anche in considerazione dell’art. 1 della legge n. 241/1990: «l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge secondo le modalità fissate dalla stessa legge [...]»).

Invero, al silenzio dell’art. 77 con riguardo alla comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca non può che attribuirsi il significato più immediato e lineare, vale a dire che tale “comunicazione successiva” non costituisce un momento necessario del procedimento di adozione dell’ipoteca così come tratteggiato dal legislatore. Ma se così è, ne consegue linearmente che la “comunicazione successiva” non può nemmeno rappresentare, come vorrebbe la Corte, l’atto tipico impugnabile contemplato dalla elencazione contenuta nell’art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 che segna i limiti interni della giurisdizione del giudice tributario.

Piuttosto, il fatto che l'art. 77 preveda la notifica del solo preavviso di ipoteca conduce ad individuare già in tale atto il momento di espressione del potere autoritativo con il quale l'amministrazione finanziaria dispone l'adozione dell'ipoteca. In altri termini, essendo il preavviso di ipoteca l'unico atto del procedimento di cui è normativamente prevista la notifica, deve ritenersi che la comunicazione preventiva altro non è che il provvedimento che dispone la misura cautelare, che l'agente della riscossione iscrive nei pubblici registri una volta decorsi trenta giorni dalla notifica dell'atto senza che sia intervenuto il pagamento del contribuente, così come stabilito dal comma 2-bis¹⁹⁰. Infatti, il provvedimento è l'atto autoritativo che va portato a conoscenza del destinatario, come imposto dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2022), ma anche dall'art. 21-bis della legge generale sul procedimento amministrativo (legge n. 241/1990), secondo cui il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti dei destinatari solamente con la relativa comunicazione.

A conferma della correttezza della ricostruzione qui sostenuta va considerato che nella (per molti aspetti simile) disciplina del fermo dei beni mobili registrati, l'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973 prevede espressamente che

¹⁹⁰ Nello stesso senso A. Guidara, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, cit., pp. 1510, ove l'Autore rileva che «il fatto che sia stato previsto un obbligo di notifica della comunicazione depone nel senso che trattasi dell'unico atto da portare a conoscenza del contribuente, al quale cioè non segue un provvedimento, per il quale eventualmente si sarebbe dovuto prevedere siffatto obbligo»; Id., *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'Agente della riscossione*, cit., p. 1083. Seppure in maniera dubitativa, accenna a tale conclusione anche Graziella Glendi, *Nuove incertezze nell'individuazione dell'atto impugnabile riguardo all'ipoteca "esattoriale"*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 632, la quale, dopo avere rilevato che «l'unico atto portato a conoscenza del contribuente è proprio il preavviso, che [...] è espressamente definito l'atto con cui è avviata la procedura di iscrizione», solleva la problematica «di ipotizzare che l'atto impugnabile [...] sia identificabile col preavviso».

la comunicazione preventiva debba contenere l'avviso che, in mancanza del pagamento entro trenta giorni, sarà eseguito il fermo «senza necessità di ulteriore comunicazione», risultando quindi chiaro che l'atto notificato al contribuente è, in quel caso, solamente uno ed è rappresentato dalla comunicazione preventiva, che ha valenza di notifica del provvedimento autoritativo già in essere. E nessuna differenza sostanziale tra i due istituti potrebbe rinvenirsi nel fatto che, per quanto riguarda il fermo di beni mobili, l'art. 86 prevede espressamente la notifica del preavviso «senza necessità di ulteriore comunicazione», specificazione che invece manca nel testo dell'art. 77 sull'ipoteca. Infatti, se l'espressa esclusione di una ulteriore comunicazione, recata dalla disciplina del fermo, rende chiaro che l'atto notificato al contribuente è solamente uno ed è rappresentato dalla comunicazione preventiva, è altrettanto vero che – valga ribadirlo – l'art. 77 non prevede affatto alcun atto ulteriore, rispetto al preavviso di ipoteca, di cui è prevista la comunicazione al contribuente.

Pertanto, la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, ove emessa, deve ritenersi una semplice comunicazione in senso proprio, con cui il contribuente riceve solamente conferma dell'effettuazione dell'iscrizione dell'ipoteca sugli immobili già identificati nel preavviso e per un importo complessivo anch'esso individuato nella comunicazione preventiva in forza del titolo esecutivo ivi riportato (ruolo, avviso di accertamento esecutivo). E di tale atto successivo potrebbe ipotizzarsi l'autonoma impugnabilità solamente in quelle residuali ipotesi in cui l'ipoteca venga iscritta su beni immobili/per importi che siano in tutto/in parte differenti rispetto a quelli identificati nel preavviso, trattandosi in questo caso della prima comunicazione con la quale il contribuente viene reso edotto della misura cautelare apposta su tali beni ed avverso la quale può pertanto svolgere le

proprie prerogative difensive¹⁹¹.

9.3 La ricostruzione operata dalla Suprema Corte pertanto non convince. E ciò non solo perché finisce con il travalicare il dettato normativo dell'art. 77, ma anche perché tale operazione ermeneutica in fin dei conti non si risolve in una semplificazione del procedimento di adozione dell'ipoteca o in maggiori spazi di tutela per il contribuente. Al contrario, ne emerge una duplicazione non necessaria di adempimenti, essendo richiesta la notifica del preavviso di ipoteca ma anche della “comunicazione successiva”, con il primo atto che si pone quale antecedente necessario del secondo.

In definitiva si è di fronte ad un aggravamento ingiustificato della sequenza procedimentale dell'adozione dell'ipoteca, da cui possono derivare, per di più, potenziali conseguenze pregiudizievoli per le facoltà difensive del contribuente: basti pensare che la ricostruzione propugnata dalla Suprema Corte, in quanto disallineata rispetto al testo normativo, espone il contribuente al rischio che il giudice tributario di volta in volta adito possa fornire una diversa lettura del rapporto tra i due atti, magari dichiarando inammissibile l'impugnazione di quello che secondo la Corte è l'unico atto tipico, vale a dire la comunicazione successiva di adozione dell'ipoteca.

Ulteriori profili di criticità emergono sotto il profilo della tutela cautelare: seguendo la prospettazione della Suprema Corte, la tutela cautelare richiesta dal contribuente in sede di impugnazione dell'atto tipico – vale a

¹⁹¹ Prescindendo da tali ipotesi, l'eventuale “comunicazione successiva” manterrebbe una propria utilità limitatamente ai casi in cui l'atto tipico (preavviso) sia stato invalidamente notificato, essendo la comunicazione l'atto che occasionerebbe l'impugnazione “recuperatoria” secondo il modello dell'art. 19, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992 («La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»), da effettuarsi pur sempre nel termine di sessanta giorni dalla ricezione della comunicazione.

dire, secondo la giurisprudenza della Corte, la comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca – sarebbe destinata a non avere alcun esito, dato che interverrebbe in un momento in cui l’ipoteca risulta già iscritta. Per ottenere un provvedimento di sospensione giudiziale utile ad evitare l’iscrizione dell’ipoteca, il contribuente dovrebbe allora anticipare la richiesta cautelare impugnando il preavviso di ipoteca, che però nell’ottica della Corte è un atto impugnabile solo in via facoltativa, con la conseguenza che il contribuente dovrà comunque proporre ricorso anche avverso la successiva comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca per evitare che l’iscrizione ipotecaria divenga comunque definitiva per mancata impugnazione dell’atto tipico.

10. Il fermo dei beni mobili registrati: a) presupposti, soggetti destinatari e beni suscettibili di fermo.

10.1 Il fermo dei beni mobili registrati di cui all’art. 86 del d.P.R. n. 602/1973 è la misura con la quale l’agente della riscossione appone un vincolo sui beni mobili iscritti in pubblici registri appartenenti al debitore o ai soggetti con esso coobbligati, dandone notizia alla Direzione Regionale delle Entrate ed alla Regione di residenza del soggetto interessato.

Il vincolo, conseguente alla iscrizione del fermo nei pubblici registri, consiste nel divieto di circolazione del bene oggetto del provvedimento, presidiato da un apposito apparato sanzionatorio.

Si è già anticipato che il fermo condivide diversi profili applicativi con l’ipoteca dell’agente della riscossione, disciplinata dall’art. 77 del medesimo decreto e di cui sono stati appena sopra tracciati i lineamenti; ciò suggerisce di procedere nell’analisi del fermo facendo rinvio, ove ritenuto opportuno, a quanto già rilevato in tema di ipoteca.

E allora si osserva che, analogamente all’ipoteca, ai sensi del comma 1

dell'art. 86 il fermo può attualmente essere disposto dall'agente della riscossione al verificarsi di un unico presupposto, vale a dire quando sia «decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1», consistente nel mancato pagamento delle somme iscritte a ruolo nel termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento (riferimento che dal 2011 è da estendersi, per quanto già visto, anche agli avvisi di accertamento esecutivi)¹⁹². Allo stesso modo, il fermo condivide con l'ipoteca i soggetti destinatari della misura, ossia il debitore ed i coobbligati (con tutte le problematiche procedurali già evidenziate con riferimento alla posizione di questi ultimi nell'ambito dell'attività di riscossione dei tributi), e le modalità di avvio della procedura, costituite dalla notifica di una comunicazione preventiva (c.d. preavviso di fermo) «contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione» (comma 2).

Diversamente da quanto disposto in materia di ipoteca, però, la legge qui non individua un rapporto di proporzionalità tra l'importo del credito posto in riscossione ed il valore dei beni mobili oggetto del provvedimento cautelare, né individua un importo minimo del credito erariale al di sotto del quale è impedito all'agente della riscossione di adottare il fermo. Il che sembrerebbe deporre nel senso che il fermo possa essere disposto anche su

¹⁹² Diversi erano i presupposti del fermo previsti dalla previgente versione della misura, recata dall'art. 91-bis del d.P.R. n. 602/1973, introdotto dal D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 (conv. dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30). In particolare il fermo: era limitato ai veicoli a motore ed ai motoscafi di proprietà del contribuente iscritti nei pubblici registri; era subordinato al previo mancato reperimento del bene mobile in sede di pignoramento; era disposto dalla Direzione Regionale delle Entrate, assumendo il concessionario (ora agente) della riscossione funzioni meramente esecutive (iscrizione del fermo nei pubblici registri; comunicazione del fermo al contribuente). Su questi e altri profili ricostruttivi della disciplina del fermo dei beni mobili registrati si veda A. Guidara, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1367 ss.

beni il cui valore (unitario o, in caso di fermo apposto su più beni mobili, complessivo) ecceda in modo significativo l'importo del credito cautelato. Ma una tale interpretazione è da respingere, perché si porrebbe in contrasto con il principio di proporzionalità che connota l'intera azione amministrativa, imponendo all'amministrazione di sottoporre al minore sacrificio possibile il soggetto destinatario della misura¹⁹³.

Per quanto concerne le modalità, i termini e le procedure di attuazione del fermo, il comma 4 dell'art. 86 prevede l'emissione di un decreto ministeriale di attuazione della normativa primaria, che ad oggi non è stato adottato. Nell'attesa della emanazione di un nuovo decreto, il legislatore¹⁹⁴

¹⁹³ In ordine al principio di proporzionalità si rinvia a quanto più approfonditamente osservato al Cap. II, §4.

¹⁹⁴ Il riferimento è all'art. 3, comma 41, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (conv. dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248), a norma del quale: «Le disposizioni dell'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503». Tale esplicito riconoscimento normativo risponde ad un orientamento della giurisprudenza maggioritaria formatosi in seguito alla abrogazione dell'art. 91-bis ed alla sua trasfusione e successiva modificazione nel corpo dell'attuale art. 86. Secondo tale orientamento, abrogato l'art. 91 *bis* che costituiva l'unico fondamento del decreto ministeriale, anche quest'ultimo doveva ritenersi abrogato, con conseguente illegittimità dei provvedimenti di fermo *medio tempore* disposti, per carenza di potere in ragione dell'assenza del decreto di attuazione dell'art. 86 (tra le molte, cfr. T.A.R. Puglia 30 settembre 2004 n. 4217; Trib. Parma 16 maggio 2003 n. 151; T.A.R. Lazio 23 giugno 2004 n. 3402; in questo senso va letta anche l'ordinanza del Consiglio di Stato 13 luglio 2004, n. 3259). Tanto che l'amministrazione finanziaria si era interlocutoriamente adeguata (con la Risoluzione 22 luglio 2004, n. 92/E) impartendo istruzioni affinché gli agenti della riscossione si astenessero temporaneamente dal disporre nuovi fermi di beni mobili, in attesa di una soluzione del richiamato contrasto, che come detto è intervenuta per via legislativa. Ad oggi, la giurisprudenza è consolidata nell'affermare che «alla stregua della norma, avente natura interpretativa, di cui al D.L. n. 203 del 2005, art. 3, comma 41 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2005, secondo cui le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86 si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può

ha disposto l'applicabilità, anche nel nuovo contesto normativo, del D.M. 7 settembre 1998, n. 503, emesso nella vigenza dell'originario art. 91-bis del d.P.R. n. 602/1973: tra le disposizioni del decreto assume particolare rilievo l'art. 5, a norma del quale «Gli atti di disposizione dei beni sottoposti a fermo non possono essere opposti al concessionario [ora agente] della riscossione se di data successiva all'iscrizione del fermo stesso»: la disposizione in esame prevede un effetto del fermo ulteriore rispetto a quanto stabilito dalla normativa primaria di cui all'art. 86, che solamente indica il divieto di circolazione del veicolo; ciò solleva talune questioni interpretative di cui si darà debitamente conto *infra*.

10.2 I beni suscettibili di fermo sono tutti i beni mobili del debitore (e dei coobbligati) iscritti nei pubblici registri, quindi gli autoveicoli, i motoveicoli, i motoscafi e gli aeromobili.

Tuttavia, ai sensi dell'ultima parte del comma 2 dell'art. 86, è precluso all'agente della riscossione di disporre il fermo qualora «il debitore o i coobbligati [...] dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione».

La stessa disposizione precisa che tale dimostrazione andrebbe fornita entro il termine di trenta giorni dalla notifica della comunicazione preventiva, corrispondente al termine previsto dalla legge per l'effettuazione del pagamento e alla scadenza del quale il fermo è iscritto nei pubblici registri mobiliari; ma in mancanza di indicazioni normative di segno contrario il richiamato termine di trenta giorni è da ritenersi ordinatorio, con la conseguenza che il fermo è precluso, e se è stato disposto va revocato, anche

essere seguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel D.M. Finanze 7 settembre 1998, n. 553» (tra le molte, Cass. 3 aprile 2018, n. 8086; Id. 21 settembre 2017, n. 22018).

qualora la dimostrazione della strumentalità del bene venga fornita dopo la scadenza del termine predetto¹⁹⁵.

Il divieto di iscrizione del fermo riguarda tutti i beni mobili registrati che siano «strumentali» all'attività di impresa o a quella professionale, legittimando l'interpretazione secondo cui il fermo deve ritenersi precluso relativamente a quei beni che siano regolarmente iscritti nei registri contabili e siano inerenti all'attività di impresa o di lavoro autonomo, essendo suscettibili di cedere all'attività una utilità pluriennale.

Non pare quindi trovare fondamento nel testo normativo l'interpretazione che al riguardo è stata fatta propria dall'amministrazione finanziaria, la quale circoscrive la nozione di "bene strumentale" ai soli beni in mancanza dei quali l'attività di impresa o di lavoro autonomo non potrebbe essere esercitata, richiamando la prassi formatasi con riferimento all'art. 164, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), riguardante le ipotesi di deducibilità integrale dei componenti negativi di reddito relativi ai mezzi di trasporto ivi indicati, appunto riservata, sulla base di una ben più stringente formulazione normativa, a quelli «destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa»¹⁹⁶.

¹⁹⁵ In questo senso anche C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 50.

¹⁹⁶ Si vedano al riguardo le Circolari dell'Agenzia delle Entrate 13 febbraio 1997, n. 37/E, e 10 febbraio 1998, n. 48/E. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria è condivisa da alcuna giurisprudenza di merito, secondo cui il requisito della strumentalità del bene sussiste nei soli casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici dell'impresa dipende direttamente dall'impiego del bene mobile (Comm. Trib. Prov. Milano 19 ottobre 2016, n. 7933), con la conseguenza che può essere disposto il fermo anche dell'unico veicolo utilizzato dal professionista o dall'imprenditore per recarsi sul luogo di lavoro, in quanto non facente parte del complesso dei beni essenziali per lo svolgimento dell'impresa o dell'attività professionale (Corte di giustizia tributaria delle Marche 16 febbraio 2023 n. 163; Comm. Trib. Reg. Lazio 4 aprile 2018, n. 2144; *contra*, Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia 14 marzo 2017, n. 80). Con riferimento alla documentazione utile ai fini della valutazione di strumentalità, per la giurisprudenza assume rilievo, ancorché non

11. (Segue): b) gli effetti del provvedimento di fermo.

11.1 Ai sensi dell'art. 86, comma 3, l'iscrizione del fermo nei pubblici registri mobiliari comporta il divieto di circolazione del bene oggetto del provvedimento.

Il divieto di utilizzazione del bene mobile riguarda non solamente il debitore principale o i soggetti coobbligati, ma «chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo». La conoscibilità del provvedimento da parte dei soggetti diversi dal debitore o dai coobbligati (i quali ricevono notifica del provvedimento) è assicurata dalla iscrizione del fermo nei pubblici registri mobiliari.

Il divieto di circolazione è presidiato dal rinvio alla sanzione prevista dall'art. 214, comma 8, del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (Codice della Strada), il quale nella sua attuale versione¹⁹⁷ dispone quanto segue: «Il soggetto che ha assunto la custodia il quale, durante il periodo in cui il veicolo è sottoposto al fermo, circola abusivamente con il veicolo stesso o consente che altri vi circolino abusivamente è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 1.988 a euro 7.953. Si applicano le sanzioni amministrative accessorie della revoca della patente e della confisca del veicolo. L'organo di polizia dispone l'immediata rimozione del veicolo e il suo trasporto presso uno dei soggetti di cui all'articolo 214-bis. Il veicolo è

decisivo, l'iscrizione del bene nel registro dei beni ammortizzabili (Comm. Trib. Prov. Novara 15 febbraio 2018, n. 36; Comm. Trib. Reg. Sicilia 21 giugno 2018, n. 2580).

¹⁹⁷ Risultante dalle modifiche da ultimo apportate dall'art. 23-bis del D.L. 4 ottobre 2018, n. 113 (conv. dalla legge 1 dicembre 2018, n. 132). Come emerge dai lavori parlamentari concernenti l'art. 23-bis del D.L. n. 113/2018, la riformulazione dell'intera disposizione di cui all'art. 213 Cod. Strada trova la sua *ratio* nella necessità di «ridurre le ingenti spese sostenute dallo Stato per la giacenza dei veicoli nelle depositerie e di generare nuove entrate dalla alienazione dei veicoli».

trasferito in proprietà al soggetto a cui è consegnato, senza oneri per l'erario».

Il testo della disposizione sanzionatoria prevista dal Codice della Strada pone alcuni problemi di coordinamento con l'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973, stante il fatto che ai sensi dell'art. 214 risponde della sanzione esclusivamente il soggetto nominato custode del veicolo, figura la cui nomina non è tuttavia contemplata dalla procedura in cui si articola il fermo dei beni mobili registrati previsto dalla normativa tributaria¹⁹⁸. E non sono mancate interpretazioni, anche provenienti dalla prassi amministrativa, che hanno risolto tale problema di coordinamento escludendo *tout court* la possibilità di applicare le sanzioni previste dall'art. 214, comma 8, del Codice della Strada nel caso di circolazione con veicolo sottoposto al fermo *ex art.* 86 del d.P.R. n. 602/1973¹⁹⁹.

¹⁹⁸ Non poneva analoghi problemi di coordinamento la previgente versione dell'art. 214, a norma della quale «Chiunque circola con un veicolo sottoposto al fermo amministrativo, salva l'applicazione delle sanzioni penali per la violazione degli obblighi posti in capo al custode, è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 777 a euro 3.114. È disposta, inoltre, la confisca del veicolo». Difatti, anche qui il soggetto responsabile della violazione era individuato in «chiunque circola con un veicolo sottoposto al fermo amministrativo», con una formulazione letterale omogenea rispetto all'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973. Dal confronto tra la vecchia e la nuova versione della disposizione, risalta come quest'ultima abbia previsto un forte inasprimento sanzionatorio, conseguente non solo all'incremento dell'entità della sanzione amministrativa (passata da un *range* variabile tra euro 777 ed euro 3.114 ad uno variabile tra euro 1.988 a euro 7.953), ma soprattutto alla introduzione della ulteriore sanzione accessoria della revoca della patente, che va ad aggiungersi alla confisca del mezzo già prevista dalla precedente versione della norma.

¹⁹⁹ Sono le conclusioni cui, a seguito dell'entrata in vigore della nuova versione dell'art. 214, comma 8, Cod. Strada, è in un primo momento pervenuto il Ministero dell'Interno con la Circolare n. 300/A/559/19/101/20/21/4 del 21 gennaio 2019, nella quale: viene rilevato che «La responsabilità per tali violazioni, diversamente dalla precedente formulazione delle citate norme, è posta in capo al custode a cui il veicolo è stato affidato e non semplicemente a qualunque conducente»; si afferma conseguentemente che «La nuova formulazione dell'art. 214, comma 8, CdS, porta ad escludere che la sanzione si applichi nel caso di circolazione con veicolo sottoposto a fermo fiscale, come previsto dall'art. 86 del DPR 29 settembre 1973, n. 602. Infatti, la persona che circola non è necessariamente responsabile dell'illecito

Tuttavia la richiamata problematica interpretativa andrebbe più correttamente risolta nel senso che l'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973, riferendo espressamente la sanzione dell'art. 214, comma 8, del Codice della Strada a «chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo», opera una estensione soggettiva del perimetro applicativo di tale ultima disposizione, che pertanto non deve intendersi riferita al solo custode del bene in ipotesi di veicolo sottoposto al fermo di beni mobili registrati; e del resto tale interpretazione ha trovato anche il favore della giurisprudenza²⁰⁰.

Permangono però forti dubbi in merito alla possibilità di estendere al divieto di circolazione previsto dall'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973 l'intero apparato sanzionatorio di cui all'art. 214, comma 8, del Codice della Strada, quindi non solamente la sanzione amministrativa pecuniaria, la cui applicabilità nei confronti di chiunque circoli con il mezzo fermato pare pacifica, ma anche le sanzioni accessorie consistenti nella confisca del mezzo e nella revoca della patente. Ciò, fondamentalmente, sulla scorta di un

configurato dalla riforma del citato art. 214 CdS che, invece, oggi è applicato solo alla persona che ha assunto la custodia. Poiché, nella procedura di fermo fiscale non c'è nomina di un custode, la nuova sanzione non trova più applicazione nei confronti di chiunque circola con un veicolo sottoposto a fermo fiscale».

²⁰⁰ Si veda Cass. 24 maggio 2022, n. 16787, ove con riferimento alla questione interpretativa qui all'esame si legge che «[i]l D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, comma 3, estende l'ambito delle condotte punibili dall'art. 214 C.d.S., comma 8, anche alla circolazione di un veicolo sottoposto a fermo fiscale, a garanzia del pagamento di somme dovute all'amministrazione. La disposizione prevede espressamente che chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dal D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 214, comma 8, richiamando esclusivamente la sanzione prevista per il fermo amministrativo, differenziandosi nei presupposti dall'autonoma fattispecie illecita disciplinata dall'art. 214 C.d.S., comma 8, cui si riferisce anche la circolare interpretativa n. 300/A/559/19/101/20/21/4, citata dal ricorrente. La finalità della disposizione è volta a sanzionare il fatto della circolazione con un mezzo sottoposto al vincolo, anche quando il conducente non ne sia nominato custode, allo scopo di presidiare le finalità cui è preposto il fermo, che, com'è noto, è atto di una procedura puramente afflittiva e coercitiva, essendo diretta a provocare il pagamento da parte del debitore (Cass. s.u. 15354/2015)».

argomento di natura letterale, stante il fatto che l'art. 86 si riferisce, utilizzando il singolare, alla «sanzione» di cui all'art. 214, comma 8, del Codice della Strada, così lasciando intendere di non volere richiamare l'intero *corpus* sanzionatorio ivi contenuto, ma solamente la sanzione amministrativa principale²⁰¹.

11.2 Si è già anticipato che un effetto del provvedimento di fermo, ulteriore rispetto al sopra analizzato divieto di circolazione, è previsto dall'art. 5 del D.M. n. 503/1998, che stabilisce la inopponibilità all'agente della riscossione degli atti di disposizione del bene successivi alla data di iscrizione del provvedimento nei pubblici registri.

Anche con riferimento a tale profilo effettuale del fermo si presentano taluni risvolti problematici, in particolare ove si consideri che trattasi di una limitazione alla disponibilità del bene introdotta per mezzo di un decreto ministeriale, quindi di una fonte normativa secondaria, in assenza di qualsivoglia indicazione in tal senso contenuta nella formulazione dell'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973.

Ai fini del discorso che qui si conduce assume rilievo l'art. 42, comma

²⁰¹ Nel senso che le sanzioni accessorie non debbano trovare applicazione nei confronti del conducente del veicolo sottoposto al fermo ai sensi dell'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973, si veda la recente Circolare dal Ministero dell'Interno del 22 novembre 2022, prot. 300/STRAD/1/0000038917.U/2022, ove all'argomento letterale richiamato nel testo si aggiungono ulteriori considerazioni di carattere sistematico, ivi leggendosi che: «in caso di circolazione con veicolo sottoposto a fermo fiscale ai sensi dell'art. 86 del DPR 602/1973, nei confronti del conducente dovrà essere applicata la sola sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'art. 214, comma 8 cds senza applicare anche le sanzioni accessorie ivi previste»; ciò sul presupposto che «la norma dell'art. 86 DPR 602/1973 usa il singolare “sanzione” al posto del plurale “sanzioni” [...] la condotta sanzionata con la revoca della patente di cui all'art. 214, comma 8 cds è riferita al custode e non al conducente e [...] l'eventuale applicazione della confisca del veicolo confligge con la ratio dell'istituto del fermo fiscale, posta a garanzia del pagamento di somme dovute all'ente creditore».

2, della Costituzione, che in materia di limitazioni alla proprietà privata introduce una riserva relativa di legge («La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti»). Ciò vuol dire che qualsivoglia limitazione alla sfera patrimoniale del contribuente deve essere stabilita direttamente dalla legge o, quanto meno, da una fonte secondaria che trovi nella normativa primaria la propria base di legittimazione.

Ebbene, avuto riguardo al fatto che l'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973 rimanda alle disposizioni del decreto attuativo unicamente per quanto concerne «le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione» del fermo, può ragionevolmente dubitarsi della legittimità del divieto di “circolazione giuridica” del bene contenuto nell'art. 5 del decreto attuativo, trattandosi di una limitazione ai diritti proprietari del contribuente disposta in assenza di adeguata base legislativa²⁰².

12. (Segue): c) il preavviso di fermo e la problematica relativa all'atto tipico impugnabile.

12.1 Dal testo dell'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973 emerge che la sequenza procedimentale prevista per l'adozione del fermo dei beni mobili registrati si articola in tre adempimenti a cura dell'agente della riscossione: l'invio al debitore (o ai coobbligati) della comunicazione preventiva (c.d. preavviso di fermo); l'iscrizione del provvedimento nei pubblici registri mobiliari; la comunicazione del fermo alla Direzione Regionale dell'Agenzia

²⁰² In questo senso, S. Cannizzaro, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 75; ma anche C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 55.

delle Entrate ed alla Regione di residenza del destinatario dell'atto²⁰³.

L'avvio della procedura di iscrizione del fermo dei beni mobili registrati è quindi segnato dalla notifica di una comunicazione preventiva²⁰⁴ che, analogamente a quanto previsto dall'art. 77 in tema di ipoteca, si pone come condizione di validità del fermo.

In ordine a tale comunicazione preventiva si ripropongono peraltro problematiche interpretative analoghe (con alcuni distinguo) a quelle già analizzate in relazione all'ipoteca, ritenendo la Suprema Corte, con orientamento ormai consolidato, che anche il preavviso di fermo non rappresenti l'atto tipico del procedimento di adozione della misura cautelare, impugnabile a pena di decadenza, essendone ammessa l'impugnazione solamente in via facoltativa²⁰⁵.

²⁰³ Nelle fattispecie di minore rilievo dal punto di vista quantitativo, a questi adempimenti si aggiunge preliminarmente quello previsto dall'art. 1, comma 544, legge 24 dicembre 2012, n. 228, ai sensi del quale per debiti fino a mille euro l'agente della riscossione non può procedere ad azioni cautelari o esecutive «prima del decorso di centoventi giorni dall'invio, mediante posta ordinaria, di una comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo».

²⁰⁴ Così testualmente il comma 2 dell'art. 86: «La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione».

²⁰⁵ L'impugnabilità facoltativa del preavviso di fermo è stata riconosciuta per la prima volta dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 11 maggio 2009 n. 10672 (su cui C. Glendi, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083 ss.; ma si veda anche G. Ingraio, *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 543 ss.), secondo cui il preavviso di fermo costituirebbe «atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c.

Epperò, se analoga è la conclusione cui perviene la Suprema Corte con riferimento alla impugnabilità facoltativa delle comunicazioni preventive del fermo e dell'ipoteca, differenze sostanziali sono rinvenibili con riguardo a due aspetti strettamente connessi alla tematica di cui si discute: da un lato l'individuazione di quello che per la Corte costituisce l'atto tipico della procedura, impugnabile a pena di definitività del provvedimento cautelare; da un altro lato la funzione svolta dal preavviso nell'ambito della sequenza procedimentale. Aspetti che, per quanto vedremo, rendono la ricostruzione ermeneutica operata dalla Suprema Corte in materia di fermo ancor più irrazionale rispetto alla già criticabile impostazione dalla stessa assunta con riguardo all'ipoteca.

12.2 Proprio trattando dell'ipoteca, si è visto che per la Corte di Cassazione l'atto tipico impugnabile *ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992* sarebbe un atto diverso e successivo rispetto al preavviso di ipoteca, rappresentato dalla comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca, la cui notifica, sempre secondo la ricostruzione della Corte, costituirebbe un momento necessario della sequenza procedimentale prevista dalla legge ai fini della valida iscrizione della misura cautelare, al pari della notifica del preavviso.

Con riferimento al fermo dei beni mobili registrati la Corte non compie un analogo percorso argomentativo e in definitiva non giunge a ridisegnare i contorni del procedimento di adozione del fermo sostenendo la necessità di una comunicazione successiva di avvenuta iscrizione della misura cautelare. E del resto una tale conclusione, che con riferimento all'ipoteca trova terreno fertile nel silenzio dell'art. 77, ivi non escludendosi

l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva». Alla pronuncia resa dalla Suprema Corte a Sezioni Unite ne sono seguite molte altre, tra cui si possono segnalare: Cass. SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11087, e Cass., 2 novembre 2017, n. 26129.

espressamente l'invio di una comunicazione ulteriore rispetto al preavviso, non sarebbe certamente sostenibile riguardo al fermo dei beni mobili registrati, posto che la lettera dell'art. 86 non lascia spazio a ricostruzioni alternative, prevedendo chiaramente la notifica del preavviso «senza necessità di ulteriore comunicazione»²⁰⁶; specificazione che rende oltremodo evidente che qui l'atto notificato al contribuente è solamente uno ed è rappresentato dalla comunicazione preventiva di fermo.

Ma se così è, proprio non si vede su quali basi la Corte qualifichi il preavviso di fermo come atto impugnabile in via facoltativa, quindi come atto diverso da quello tipico impugnabile a pena di decadenza ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. E difatti, non essendovi alcun ulteriore atto la cui notifica è prevista dalla legge (o quanto meno dalla stessa giurisprudenza della Suprema Corte, come avviene per l'ipoteca), logicamente non può che concludersi nel senso che il preavviso di fermo è proprio l'atto tipico impugnabile del procedimento di adozione del fermo dei beni mobili registrati, suscettibile di consolidamento in caso di mancata impugnazione nei termini di legge²⁰⁷.

²⁰⁶ Tale discrasia tra le disposizioni che regolano l'ipoteca ed il fermo dell'agente della riscossione è rilevata anche da C. Glendi, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. 546/1992*, in C. Consolo - C. Glendi (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, specificamente p. 383, ove pure l'Autore opportunamente evidenzia che «l'originario testo dell'art. 86, 1° co., d.p.r. n. 602/1973 prevedeva che il fermo si eseguisse “mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari”, stabilendo altresì che il concessionario ne deve dare “comunicazione al soggetto nei confronti del quale si procede”».

²⁰⁷ Invero in alcune pronunce (si veda ad esempio la sentenza 13 dicembre 2018, n. 32243) la Suprema Corte pare distinguere tra l'opposizione al fermo e l'opposizione al preavviso di fermo, ritenendo quindi impugnabile, oltre al preavviso, lo stesso atto di iscrizione del fermo nei pubblici registri mobiliari; ma sulla impugnabilità dell'atto di iscrizione del fermo si ravvisano perplessità che derivano dal potenziale pregiudizio per le facoltà difensive del contribuente, legate alla conoscibilità della data di effettiva iscrizione del provvedimento nel registro pubblico.

12.3 Si è visto anche che in materia di ipoteca la Suprema Corte conclude per l'impugnabilità facoltativa della comunicazione preventiva in quanto ritiene tale atto funzionale ad attivare il contraddittorio procedimentale tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Curiosamente, nonostante il preavviso di fermo si collochi nella dinamica procedimentale dell'art. 86 con modalità del tutto analoghe rispetto al preavviso di ipoteca nell'ambito dell'art. 77 (trattandosi in entrambi i casi di un atto contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta la misura cautelare sui beni del debitore o dei coobbligati, ivi indicati), la Suprema Corte non attribuisce alla comunicazione preventiva dell'art. 86 la funzione di attivare il contraddittorio procedimentale. Anzi, le ragioni per le quali la Suprema Corte svisciva il valore procedimentale del preavviso di fermo non risultano chiaramente esplicitate dalla Corte. E allora può ipotizzarsi che tale impostazione derivi da un risalente indirizzo giurisprudenziale²⁰⁸ secondo cui il preavviso non produrrebbe di per sé una immediata lesione del patrimonio del destinatario della misura cautelare, potendo questi disporre liberamente del bene fino al momento della iscrizione del fermo nei pubblici registri.

Ma questa netta separazione tra preavviso ed iscrizione della misura cautelare nei pubblici registri, se ha senso di porsi sotto un profilo concettuale, non si rinviene sotto il profilo provvedimentale, essendo il preavviso l'unico provvedimento che legittima l'agente della riscossione, in caso di mancato pagamento entro il termine di legge, ad apporre il vincolo sui beni interessati dalla misura cautelare. Non si è quindi in presenza di due atti differenti (il

²⁰⁸ In relazione al quale possono citarsi: Cass., 28 luglio 2008, n. 20301; Id., 14 aprile 2008, n. 8890, su cui G. Ingraio, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *Giur. trib.*, 2009, p. 780 ss.

preavviso e l'iscrizione), ma è lo stesso preavviso che sfocia nell'iscrizione del vincolo alla libera disponibilità dei beni del contribuente²⁰⁹.

²⁰⁹ In senso analogo si esprime G. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., pp. 199-200, secondo cui il preavviso costituisce un atto «suscettibile di “tramutarsi” in un provvedimento», alla stregua di quanto previsto dall'ordinamento (art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997) con riferimento all'atto di contestazione della sanzione, essendo questo «un atto privo di efficacia provvedimentoale al momento della sua emanazione, ma che lo acquisisce in seguito, in relazione ad un comportamento omissivo del contribuente».

CAPITOLO V

IL POTERE CAUTELARE POSITIVO CON EFFETTI ANTICIPATORI DELLA SODDISFAZIONE DEL CREDITO DELL'AMMINISTRAZIONE: LE SOSPENSIONI DEI PAGAMENTI

1. Premessa.

Il potere cautelare dell'amministrazione finanziaria si manifesta anche in misure che si risolvono, in linea generale, nella sospensione della erogazione di pagamenti ovvero di rimborsi d'imposta dalla stessa dovuti in favore del contribuente, in genere giustificata dalla esistenza di contrapposte pretese dell'amministrazione. Con la ritenzione delle somme destinate al pagamento di un debito liquido ed esigibile in favore del contribuente, viene ad esso sottratta la disponibilità un importo pari a quello che potrà servire a soddisfare il "controcredito" dell'amministrazione finanziaria, così anticipando gli effetti definitivi di una futura estinzione delle reciproche posizioni di segno contrario.

Si tratta di diversi istituti che in linea generale rispondono alla comune regola cautelativa dell'*inadimplenti non est adimplendum*, la quale suggerisce di non pagare il soggetto nei confronti del quale si vanta contestualmente un credito e che potrebbe quindi non onorare il proprio debito una volta incassate le somme cui ha diritto.

Anche qui, come nell'ipoteca e nel fermo dei beni mobili registrati, l'esigenza di cautela dell'erario sorge a fronte di pretese vantate

dall'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, ma ciò che cambia è la tipologia di bene su cui va insistere la cautela; e difatti, diversamente da quegli istituti, in cui il potere cautelare si estrinseca nella apposizione di un vincolo che limita la circolazione giuridica di beni immobili o mobili registrati del contribuente, qui ad essere "bloccate" sono erogazioni di somme di denaro che il contribuente vanta dall'amministrazione.

L'esigenza che tendono a soddisfare tutte queste misure (ipoteca, fermo dei beni mobili registrati, sospensioni dei pagamenti) è all'evidenza sempre la medesima: rendere più celere/probabile riscossione delle somme vantate dall'amministrazione. Tanto che ci si potrebbe chiedere se, a cautela della stessa pretesa, l'amministrazione possa ricorrere congiuntamente all'ipoteca e/o al fermo (già astrattamente cumulabili tra di loro, lo si è visto) ma anche alle misure di sospensione dei pagamenti dovuti al contribuente, di cui qui si discute: il dato positivo non pone limiti al riguardo, conducendo nel senso della possibile sommatoria delle diverse misure cautelari amministrative in considerazione; ma è chiaro che in un contesto siffatto acquisisce ancora maggiore rilevanza il rispetto del più volte richiamato principio di proporzionalità, quale strumento necessario per controbilanciare un utilizzo eccessivo del potere cautelare da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tornando specificamente alle misure di sospensione dei pagamenti, si è detto che la legge attribuisce all'amministrazione finanziaria, a determinate condizioni, il potere di ritenzione delle somme dovute al contribuente, al fine di tutelare parallele pretese dalla prima vantate nei confronti del secondo: la natura cautelare di tali misure, indi la provvisorietà e la strumentalità di esse rispetto ad un successivo provvedimento, è apprezzabile laddove si consideri che, nelle multiformi dinamiche procedimentali previste dalla legge, in alcuni casi la sospensione del pagamento è finalizzata alla compensazione delle reciproche partite di segno contrario, mentre in altri è prodromica al

pignoramento del credito vantato dal contribuente.

Nella prima categoria rientrano principalmente il c.d. fermo amministrativo in presenza di ragioni di credito dell'amministrazione, previsto dall'art. 69, comma 6, del R.D. n. 2440/1923, e la sospensione dei rimborsi in presenza di atti impositivi o sanzionatori di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997: si tratta di istituti recanti tra loro diverse affinità, per struttura e per funzione, ed in relazione ai quali si impone pertanto un coordinamento, oltre che una trattazione sostanzialmente unitaria (e valga anticipare sin da ora che in materia tributaria l'art. 23 deve ritenersi, tra le due, l'unica norma applicabile: le ragioni di tale prospettazione saranno approfondite nei prossimi paragrafi); a queste due misure principali, dall'ambito applicativo piuttosto ampio, si affianca la disposizione più settoriale prevista in materia di rimborsi Iva dall'art. 38-bis, comma 8, del d.P.R. n. 633/1972.

L'altra categoria qui in rilievo, ove la misura cautelare amministrativa è disposta in vista dell'eventuale pignoramento del credito vantato dal contribuente a soddisfazione di corrispondenti posizioni creditorie dell'amministrazione, è invece presidiata dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973, che opera in presenza di somme iscritte a ruolo nei confronti del contribuente per importi superiori ad una certa soglia individuata dalla legge, attualmente pari a cinquemila euro.

Nel prosieguo si procederà pertanto ad analizzare gli istituti di riferimento nell'ordine sopra esposto. Ma anche in considerazione del fatto che l'ambito applicativo di alcuni di essi (i.e. l'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 e l'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973) eccedono la stessa materia fiscale, alla quale tuttavia vuole limitarsi la presente trattazione, preme precisare che eventuali riferimenti a reciproche posizioni di debito e di credito tra contribuente ed amministrazione non vanno propriamente intesi, ossia quali

posizioni riferibili a soggetti titolari di rapporti obbligatori (cui non sono chiaramente riconducibili i rapporti tributari), ma vanno apprezzati nella loro valenza economica.

2. Il fermo amministrativo dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923.

Il fermo amministrativo è disciplinato da una norma estremamente laconica, che molti dubbi ha sollevato fin dalla sua introduzione nell'ordinamento; difatti l'art. 69, comma 6, dispone quanto segue: «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»²¹⁰.

Soggetti legittimati a disporre il fermo sono tutte le «amministrazioni dello Stato», quindi anche le agenzie fiscali, come pure confermato dal comma 7 della medesima disposizione, inserito nel 2005²¹¹; rimangono invece escluse dal perimetro soggettivo della norma le amministrazioni locali

²¹⁰ Trattandosi di misura di remota emanazione, la stessa è stata nel tempo oggetto di numerosi contributi. Tra i meno recenti, meritano di essere richiamati: S. Cassese, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, p. 331 ss.; R. Roffi, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. ital.*, 1973, p. 136 ss.; A.E. Granelli, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, p. 896 ss.; M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 240 ss.

²¹¹ Il comma 7 è stato inserito dall'art. 3, comma 5-decies, del D.L. 9 settembre 2005, n. 182 (conv. dalla legge 11 novembre 2005, n. 231), e prevede che: «Tra le amministrazioni dello Stato devono intendersi le Agenzie da esso istituite, anche quando dotate di personalità giuridica». Si ricorda che le agenzie fiscali sono state istituite con il D.Lgs. n. 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito del riordino dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di soggetti con personalità giuridica di diritto pubblico, formalmente distinti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze: ad esse sono attribuite funzioni di natura tecnico-operativa ma anche poteri autoritativi, con conseguente titolarità dei relativi rapporti giuridici.

e gli enti pubblici²¹²:

Secondo la lettera della norma, la dinamica procedimentale del fermo dell'art. 69 prevede che l'amministrazione creditrice richieda a quella debitrice di sospendere provvisoriamente il pagamento dovuto in favore del contribuente, in presenza di un controcredito vantato nei confronti dello stesso, anche se non ancora liquido ed esigibile, e fino a che non maturino i requisiti per l'adozione del «provvedimento definitivo»; il quale, seppure non espressamente individuato dal testo normativo, è rappresentato dalla compensazione²¹³ tra le reciproche posizioni di debito e credito (e sempre che il fermo amministrativo non sia *medio tempore* revocato o giudizialmente annullato, ciò cui dovrebbe fare seguito il pagamento del credito vantato dal privato in conseguenza del venire meno della ragione giustificatrice della sospensione).

I soggetti coinvolti nel procedimento sono allora generalmente tre: l'amministrazione che vanta la ragione di credito, l'amministrazione debitrice nei confronti del privato ed il privato stesso, che al contempo è debitore

²¹² La giurisprudenza di legittimità ha più volte confermato l'impossibilità di avvalersi del fermo dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 da parte di amministrazioni diverse da quelle statali. Si veda ad esempio la pronuncia resa da Cass. SS.UU. 4 novembre 2002, n. 15382, relativa ad un fermo amministrativo adottato da una amministrazione provinciale, nel quale la Suprema Corte ha rilevato che «la disposizione in esame, che fa esclusivo riferimento ad un'amministrazione dello Stato quale soggetto titolare del potere eccezionale in discorso, non può considerarsi direttamente applicabile ad amministrazioni diverse, in quanto la traslazione dell'istituto [...] al di fuori dell'alveo legislativamente assegnatogli ed il suo inserimento nell'ordinamento contabile di enti diversi dallo Stato potrebbero ammettersi soltanto in presenza di un'espressa normazione» (nello stesso senso anche Cass. SS.UU. 29 luglio 1998, n. 7414, con riferimento ad un provvedimento di fermo adottato da una amministrazione regionale). La giurisprudenza ha però ritenuto applicabile il fermo dell'art. 69 da parte delle Università e delle Camere di Commercio: si veda Cons. Stato 7 settembre 2004, n. 5810.

²¹³ La preordinazione del fermo alla compensazione è stata espressamente riconosciuta dalla Ragioneria Generale dello Stato con la Circolare 29 marzo 1999, n. 21.

dell'una e creditore dell'altra. Ma se questo è lo schema di base, nulla osta a che il fermo amministrativo generale possa essere utilizzato anche nelle fattispecie in cui il privato sia al contempo debitore e creditore nei confronti della stessa amministrazione, dando luogo a quello che evocativamente è stato denominato “fermo su sé stesso”²¹⁴.

Il presupposto oggettivo del fermo amministrativo è individuato dall'art. 69 nella esistenza di una «ragione di credito». La formulazione normativa utilizzata è indubbiamente vaga ed imprecisa, ma consente di chiarire due aspetti: anzitutto che l'art. 69 ha un perimetro applicativo non limitato ai soli rapporti di natura tributaria, come pure suggerisce il posizionamento della normativa nella legge sulla contabilità dello Stato; in secondo luogo, che il credito che l'amministrazione può tutelare non deve essere necessariamente certo, liquido ed esigibile (può pertanto essere tutelato anche il credito in una fase precedente alla formazione del titolo esecutivo, come pure, *a fortiori*, il credito in relazione al quale il titolo esecutivo risulti già formato); ciò ha portato la dottrina²¹⁵ a qualificare la misura in esame

²¹⁴ Così M. Trivellin, *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, in F. Moschetti - L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 729. Ciò è stato confermato anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza 13 aprile 1972 n. 67, ove si legge che «[L]a norma denunciata disciplina il cosiddetto fermo amministrativo diretto a legittimare la sospensione del pagamento di un debito liquido ed esigibile da parte di un'Amministrazione dello Stato, a salvaguardia della eventuale compensazione legale di esso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che *la stessa od altra branca della Amministrazione statale*, considerata nella unicità di soggetto di rapporti giuridici, pretenda di avere nei confronti del suo creditore» (enfasi aggiunta). E del resto è stato condivisibilmente osservato che se l'istituto è funzionale a proteggere l'interesse pubblico connesso alle esigenze finanziarie dello Stato, sarebbe irragionevole ritenere tale interesse meritevole di tutela solo quando il rapporto debito/credito coinvolga più amministrazioni: così M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, cit., p. 245; ma si veda anche G. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 161. *Contra*, A.E. Granelli, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, cit., p. 896.

²¹⁵ Si veda ancora S. Cassese, *Il fermo amministrativo: un privilegio della*

come un privilegio di cui godrebbe l'amministrazione, nonostante siano stati rigettati i dubbi di costituzionalità variamente sollevati in relazione ad essa²¹⁶.

La vaghezza della formula normativa utilizzata dal legislatore potrebbe persino lasciare intendere che il fermo amministrativo possa essere attivato a tutela di una mera pretesa creditoria futura ed incerta. Ma si tratta di un'ipotesi da respingere, perché finirebbe per attribuire all'amministrazione un potere di sospensione dei pagamenti dai contorni non ben delineati. Anzi, a ben guardare, ciò trova conferma all'interno dello stesso sintagma «ragione di credito», dovendosi esso leggere nel senso che il credito vantato dall'amministrazione deve trovare fondamento in una *ragione*, o in altri termini esso deve essere *ragionevole*, quindi dai presupposti non indefiniti. E difatti la giurisprudenza, nel tentativo di chiarire la portata della «ragione di credito», ha affermato che il fermo può essere disposto ove sia ragionevole sostenere l'esistenza e la non manifesta infondatezza del credito erariale

pubblica amministrazione, cit., p. 331 ss. Ma si esprime in questi termini anche G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 322: «il fermo crea un privilegio a favore dell'erario, privilegio che si presta ad abusi e soprusi a danno dei privati dal momento che l'espressione "ragione di credito" di cui all'art. 69 viene spesso intesa dall'Amministrazione come una pretesa creditoria pura e semplice "a qualsiasi titolo"».

²¹⁶ Nella già richiamata pronuncia n. 67/1972, la Corte Costituzionale ha rigettato la questione di costituzionalità dell'art. 69, comma 6, sollevata dalla Corte d'Appello di Trieste nell'ambito di un procedimento civile, con riferimento agli artt. 3, 25, comma 1, e 102, comma 1, Cost., rilevando: «che il fermo costituisce misura di autotutela della Amministrazione statale, avente lo scopo di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l'iter amministrativo procedimentale, necessariamente complesso e disciplinato da norme inderogabili e preordinate ad assicurare la regolarità contabile e la realizzazione delle entrate dello Stato [...]. È evidente, quindi, che la norma in esame non configura un irrazionale privilegio, ma uno strumento necessario alla protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato. [...] la misura cautelare del fermo amministrativo [...] non presenta natura eccezionale o di deroga ai principi fondamentali, ma ad essi si adegua, quale espressione di un potere di supremazia della pubblica Amministrazione».

tutelato²¹⁷; il che, nella dinamica procedimentale dei rapporti tributari, sembra legittimare l'operatività dell'art. 69 sulla base, quanto meno, di un processo verbale di constatazione che giustifichi la ragionevole apparenza del credito dell'amministrazione²¹⁸.

I due citati elementi fino ad ora affrontati (i.e. il soggetto legittimato ad

²¹⁷ Si veda la sentenza del Consiglio di Stato 21 aprile 2010, n. 2271, secondo cui il fermo dell'art. 69 richiede «l'esistenza di una prova dimostrativa certa, che determini nell'amministrazione non la certezza della fondatezza della pretesa (ché altrimenti verrebbe meno la natura cautelare del provvedimento), ma almeno la ragionevole convinzione che sussiste il suo diritto, che giustifica e legittima la soggezione del debitore all'adempimento». Più di recente si veda Cass. 22 gennaio 2020, n. 1292, ove si legge che «in applicazione del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, l'Agenzia delle Entrate può dunque sospendere il pagamento di somme dovute al contribuente, laddove le Amministrazioni statali vantino qualsiasi "ragione di credito", anche di natura non tributaria, la quale non deve necessariamente derivare da atti definitivi, purché la relativa pretesa sia connotata dal *fumus boni iuris*». Nello stesso senso anche la prassi, se si considera che nella già richiamata Circolare n. 12/1999 della Ragioneria Generale dello Stato si legge quanto segue: «il concetto di ragione di credito è insuscettibile di una definizione rigorosa, collocato come è nella zona grigia che va dalla pretesa creditoria pura e semplice (pertanto anche arbitraria e temeraria) al credito certo, liquido ed esigibile. L'una come è ovvio, insufficiente in sé e per sé a radicare il potere di fermo (ché altrimenti ne conseguirebbe un inammissibile arbitrio), l'altro, eccedente i requisiti richiesti dalla legge, perché di per sé idoneo a far realizzare i fini cui l'istituto del fermo è preordinato – c.d. compensazione – senza bisogno della tappa intermedia di natura cautelare. L'unico termine idoneo a qualificare la pretesa come atta a radicare il potere di fermo, sembra potersi mutuare dal processo civile, ed è il c.d. *fumus boni iuris*, cioè la ragionevole apparenza di fondatezza». Nello stesso senso anche la più recente prassi dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui: «La ragione di credito è caratterizzata dal *fumus boni iuris*, vale a dire dalla sussistenza di elementi tali da determinare nell'Amministrazione il convincimento che esiste una ragionevole fondatezza del suo diritto» (così Circolare 15 febbraio 2010, n. 4, p. 34).

²¹⁸ In questo senso anche M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, cit., p. 247, ma anche la stessa prassi amministrativa (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2010, ove si legge che la «ragione di credito» posta alla base del fermo amministrativo trova legittimazione laddove il credito tributario sia «espresso almeno a livello di processo verbale di constatazione»). *Contra*, B. Aiudi, *La prassi nei rimborsi Iva ed il fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 836, ad avviso del quale il credito dell'amministrazione deve risultare da un «procedimento preliminare di accertamento».

azionare il fermo ed il presupposto oggettivo della misura, consistente nelle richiamate «ragioni di credito») sono gli unici rinvenibili nel testo normativo dell'art. 69, che per il resto non specifica alcunché. Non si rinviene pertanto alcuna indicazione né sulla forma che il provvedimento di fermo deve assumere, né se questo debba essere notificato al contribuente; così come nulla viene specificato in ordine ad un eventuale coordinamento quantitativo (nel rispetto del principio di proporzionalità) tra le somme di cui è sospeso il pagamento e il credito vantato dall'amministrazione, nonché alla efficacia sulla misura cautelare della pronuncia giurisdizionale, ancorché non definitiva, che disconosca in tutto o in parte la pretesa amministrativa. E non vi è dubbio che la mancata positivizzazione di tali aspetti nel *corpus* della norma incide negativamente sulla qualità della tutela del contribuente, come in effetti è avvenuto, soprattutto in tempi meno recenti, anche ai fini della individuazione della giurisdizione cui affidare le controversie relative all'art. 69²¹⁹.

²¹⁹ Tali questioni possono dirsi in grande parte superate nella più recente giurisprudenza la quale, rifacendosi ai principi generali ritraibili dal sistema, ha dipanato diversi dubbi applicativi lasciati aperti dalla formulazione dell'art. 69. E così non è più in discussione che il provvedimento di fermo/compensazione debba essere notificato e che avverso di esso il contribuente possa proporre impugnazione, rivolgendosi al giudice tributario quanto meno in tutte le ipotesi in cui il proprio credito abbia natura tributaria ed il fermo venga adottato a tutela di ragioni di credito dell'amministrazione anch'esse di natura tributaria (si veda ad esempio Cass. SS.UU. 28 marzo 2006, n. 7023); anche se si segnala che per la consolidata giurisprudenza di legittimità la giurisdizione sulle controversie relative all'art. 69 va individuata avuto unicamente riguardo «al giudice al quale è attribuita la cognizione della controversia sul diritto che da detto fermo è cautelato»: con la conseguenza che spetterebbe al giudice tributario la controversia ove il credito dell'amministrazione ha natura tributaria e venga opposto il fermo dell'art. 69 relativamente a crediti del privato di natura non tributaria (si vedano tra le altre Cass. SS.UU. 17 gennaio 2017, n. 959; Id. 22 dicembre 2010, n. 25983; Id. 14 gennaio 2009, n. 555). Così come è stato riconosciuto che è illegittimo il fermo amministrativo a cautela di un credito tributario dichiarato insussistente dal giudice, pur con sentenza non definitiva (Cass. 22 settembre 2006, n. 20526). Permangono invece talune residuali incertezze legate alla competenza territoriale del giudice tributario, variabile a seconda di quello che

I predetti elementi sono invece puntualmente dettagliati nella disposizione che regola la sospensione dei rimborsi recata dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, la quale pure delimita in maniera precisa il presupposto legittimante la sospensione delle somme chieste a rimborso dal contribuente, consistente nella previa notifica ad esso di atti impositivi/sanzionatori; così contribuendo a tratteggiare i contorni di una misura cautelare subordinata a condizioni procedurali rigorose, che meglio si attagliano ad una disciplina fortemente invasiva della sfera giuridica del contribuente destinatario della misura, a beneficio del quale risulta pertanto opportuna la previsione di maggiori garanzie.

E se si considera altresì che l'art. 69 e l'art. 23 recano una sostanziale identità di contenuto, essendo analoga la dinamica procedimentale di sospensione e successiva compensazione in cui si struttura il meccanismo di cautela dagli stessi previsto (tanto che l'art. 23 viene comunemente considerato diretta specificazione, in materia tributaria, del fermo amministrativo generale previsto dalla legge sulla contabilità dello Stato²²⁰),

si ritiene sia l'ufficio titolato ad emettere il provvedimento di fermo (se quello che vanta il credito tributario o quello competente per il rimborso), come anche all'ampiezza dell'oggetto del giudizio di impugnazione del fermo. Si tratta peraltro di questioni, queste ultime, che si ripropongono anche con riferimento al fermo amministrativo speciale dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e che pertanto verranno più compiutamente affrontate *infra* nell'analisi dedicata a tale ultima disposizione.

²²⁰ Si veda P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2007, p. 396, che definisce l'istituto dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 «una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificamente tributaria». Similmente, in giurisprudenza, è stato osservato che l'art. 23 «contiene, come appare evidente, una disciplina specifica, in materia tributaria, dell'istituto del cd. fermo amministrativo di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, dal quale, pertanto, mutua natura e funzione» (così Cass. 11 novembre 2011, n. 23601). Peraltro, sono molte le pronunce in cui si dà atto che la sospensione del rimborso è stata disposta dall'amministrazione «in applicazione del combinato disposto del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23» (si veda ad es. Cass. SS.UU. 23 dicembre 2008, n. 30058; ma anche Id. 5 agosto 2010, n. 18208), il che conferma la parziale sovrapponibilità dei due strumenti anche nell'ottica

è di conseguenza logico concludere che in materia di tributi l'art. 23 abbia preso il posto dell'art. 69, divenendo la prima l'unica disposizione applicabile qualora l'amministrazione finanziaria, debitrice nei confronti del contribuente di somme a titolo di rimborso, intenda sospendere l'erogazione di tali somme vantando nei confronti del medesimo soggetto un corrispondente controcredito derivante da atti impositivi/sanzionatori previamente notificati²²¹; e del resto l'art. 23 è norma successiva e dal perimetro applicativo più ristretto rispetto a quello dell'art. 69, così che il favore per l'applicabilità esclusiva dell'art. 23 in tutte le ipotesi in cui le due misure potrebbero astrattamente sovrapporsi deriva anche dal richiamo al

dell'amministrazione finanziaria.

²²¹ Nello stesso senso, per la dottrina: A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., pp. 210 e 215, il quale concludeva per la preferenziale applicabilità dell'art. 23 a tutti i crediti di natura tributaria già quando tale disposizione faceva riferimento ai soli crediti dell'amministrazione finanziaria a titolo di sanzioni; ma si veda anche D. Peruzza, *Fermo amministrativo: confermata la "teoria dei cerchi concentrici"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 805, il quale vede nella estensione anche ai tributi (ed agli interessi) dell'ambito applicativo dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, operata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, la conferma dell'intento del legislatore di rendere l'art. 23 l'unico "fermo" applicabile in materia tributaria: «A seguito della novella, la sospensione dei rimborsi, riferita ora alla generalità dei crediti tributari, dovrebbe perciò costituire misura di garanzia "tipica" e speciale in relazione a detti crediti, a tutela dei quali l'amministrazione non potrebbe disporre il fermo generale ex R.D. n. 2440/1923», considerando «la regolamentazione organica del fermo in materia tributaria, mediante "reductio ad unum" dei modelli procedimentali, quanto mai necessaria». Anche la prassi amministrativa si esprime nel senso della residualità del fermo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923; si veda la già richiamata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2010, p. 34: «Ove non sia applicabile alcuna delle misure cautelari speciali sopra menzionate, si rammenta, in conclusione, la possibilità per gli Uffici di utilizzare, in via residuale [...] il fermo amministrativo disciplinato dall'articolo 69 [...]. L'istituto del fermo amministrativo ha carattere generale ed è utilizzabile quando la pretesa creditoria della pubblica amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile. Essendo idoneo a contrapporre qualunque posizione debitoria pubblica certa a qualunque posizione creditoria pubblica non ancora certa, si presta ad essere azionato in tutti i casi in cui, come già evidenziato, non sono applicabili le misure cautelari speciali trattate, che sono regolate in modo inderogabile, oppure nelle ipotesi in cui queste non siano sufficienti a garantire idoneamente il credito tributario».

noto brocardo *lex specialis derogat generali*. Questo ordine di idee pare peraltro trovare condivisione nella più recente giurisprudenza di legittimità che, superando un precedente orientamento²²², alla presenza dei presupposti stabiliti dall'art. 23 sembra ritenere applicabile solamente tale misura²²³.

Ma anche laddove non si condividesse tale impostazione, e si ritenesse invece che l'art. 23 e l'art. 69 siano misure alternativamente applicabili in tutte quelle ipotesi in cui il loro campo applicativo viene a sovrapporsi, non vi è dubbio che la formulazione dell'art. 69 debba comunque essere letta integrandola, per quanto non espressamente disposto, con le maggiori garanzie esplicitate nell'art. 23²²⁴.

²²² Con diverse pronunce (tra cui Cass. 28 marzo 2014, n. 7320; Id. 16 marzo 2016, n. 5139) la Suprema Corte aveva affermato che, tra le varie tipologie di “fermi” contemplate dall'ordinamento (dalla più ristretta costituita dalla sospensione dei rimborsi Iva ex art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, alla mediana rappresentata dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, alla più ampia data dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923), l'amministrazione finanziaria è libera di scegliere alternativamente quale adottare nel caso concreto.

²²³ Si veda ad esempio Cass. 22 gennaio 2020, n. 1292, ove la Suprema Corte afferma che «l'Amministrazione finanziaria che sia debitrice nei confronti del contribuente, ove vanti un credito tributario nei confronti di quest'ultimo, in relazione al quale abbia anche notificato un atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, può sicuramente adottare il provvedimento di sospensione previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1. Qualora, invece, pur vantando un controcredito, la medesima Amministrazione non abbia notificato alcun atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, ovvero voglia far valere un controcredito non tributario, può procedere ugualmente alla sospensione del pagamento, purché vi siano le condizioni previste dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, e, in particolare, possa vantare una idonea “ragione di credito”, intesa nei termini sopra evidenziati».

²²⁴ A sostegno di questa tesi si veda M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, in C. Consolo – C. Glendi (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, pp. 1591-1592, ove l'Autore, interrogandosi sul rapporto tra art. 23 e art. 69, conclude nel senso che, tra le diverse ipotesi, «[p]are più convincente [...] ritenere che l'art. 23 non comporti nessuna conseguenza di ordine negativo sull'applicabilità del fermo amministrativo previsto dalla normativa sulla contabilità dello Stato ai crediti dei contribuenti, ma rappresenti semplicemente una precisazione [...]. Intesa in questo senso la modifica [...] l'art. 23 è destinato, quale norma speciale di carattere più integrativo che prettamente derogatorio rispetto all'art. 69, a fare sistema con il fermo di carattere generale: con

Rimane invece aperta la questione sulla possibilità di riconoscere o meno all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 un residuo spazio di operatività in materia tributaria, in particolare laddove il controcredito dell'amministrazione finanziaria trovi fondamento in un processo verbale di constatazione, sul presupposto che tale atto sia idoneo a giustificare la ragionevole apparenza del credito dell'amministrazione, indi la «ragione di credito» di questa ai sensi dell'art. 69. La giurisprudenza più recente ammette questa possibilità²²⁵, ma il più completo apparato di garanzie offerto al contribuente dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, nell'ambito di una norma che reca una sostanziale identità di contenuto rispetto all'art. 69, sembra deporre nel senso che in materia di tributi la prima disposizione, con i propri presupposti e limiti, si sia interamente sostituita alla seconda, che così deve ritenersi non più operante in tale settore.

3. La sospensione dei rimborsi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997: a) perimetro applicativo.

3.1 L'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997²²⁶ è rubricato «Sospensione dei

l'ulteriore importante conseguenza che, in questa prospettiva, lo stesso art. 23 può fornire importanti chiavi di lettura dello stesso art. 69». Nello stesso senso anche F. Paparella, *La sospensione dei pagamenti in favore del debitore d'imposta*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, 2013, p. 529 ss.

²²⁵ In questo senso la già citata Cass. n. 1292/2020; ma si veda anche Cass. 12 febbraio 2019, n. 4038, relativa ad un fermo amministrativo applicato ad un rimborso Iva in dipendenza della adozione di un p.v.c. nei confronti del contribuente.

²²⁶ A norma del quale: «1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo. 2. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito. 3. I

rimborsi e compensazione», rendendo sin da subito evidenti due aspetti: in primo luogo, la già rilevata affinità della dinamica attuativa della misura cautelare in esame rispetto a quella dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, entrambe caratterizzate, di regola, dalla progressione procedimentale data dall'adozione di un provvedimento di sospensione cui fa seguito un provvedimento di compensazione; sotto altro profilo, e quale tratto distintivo rispetto al fermo amministrativo, il riferimento espresso dell'art. 23 ai «rimborsi», quindi alle sole restituzioni di tributi²²⁷, dovendosi così escludere che l'erogazione di un credito del contribuente di natura non tributaria possa essere bloccata facendo ricorso a tale strumento, il che fa il paio con la natura esclusivamente tributaria della pretesa erariale tutelata dalla norma²²⁸.

provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. 4. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione».

²²⁷ Stante la generalità della formulazione normativa utilizzata, il riferimento ai «rimborsi» va inteso in senso ampio, quale insieme delle pretese restitutorie vantate dal contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria, siano esse derivanti da crediti esposti in dichiarazione, da pagamenti indebiti o da diritti di restituzione di somme non da indebito, purché formalizzate in una specifica richiesta di rimborso; dovendosi quindi escludere dal perimetro applicativo dell'art. 23 le situazioni creditorie che esauriscono la loro funzione nell'ambito del meccanismo applicativo del tributo (il riferimento è ad esempio alle detrazioni d'imposta o ai crediti d'imposta agevolativi utilizzabili in compensazione); in questo senso anche M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 1432. In questo ampio contesto riveste una posizione peculiare il credito chiesto a rimborso ai fini dell'Iva, in quanto la normativa recata dal d.P.R. n. 633/1972 contempla specifiche garanzie a favore dell'erario; ponendosi di conseguenza il problema, lungamente discusso sia in dottrina che in giurisprudenza, se la sospensione del rimborso prevista dall'art. 23 possa operare anche in presenza di tali garanzie. Si tratta di un profilo che verrà analizzato più in dettaglio *infra*.

²²⁸ In questo contesto, deve ritenersi non più attuale il pur vigente comma 4 dell'art. 23, ai sensi del quale: «Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione». Stante la natura tributaria sia del credito erariale tutelato dell'art. 23

L'art. 23 costituisce disposizione peculiare nell'ambito del sistema normativo introdotto dal D.Lgs. n. 472/1997, perché fondante un potere amministrativo di natura cautelare, originariamente posto a garanzia delle somme vantate dall'amministrazione finanziaria a titolo di sanzioni amministrative tributarie (da cui l'inserimento nel corpo del D.Lgs. n. 472/1997) ma in seguito esteso anche al credito per imposte (e relativi interessi)²²⁹: la disposizione consente all'amministrazione di sospendere l'erogazione di rimborsi nei confronti dei contribuenti, o dei soggetti con essi obbligati in solido, a tutela della realizzazione di propri crediti derivanti dalla previa notifica di atti impositivi/sanzionatori e in attesa della eventuale definitività di tali provvedimenti, a seguito della quale l'amministrazione è legittimata a compensare le reciproche posizioni debitore e creditorie.

Diversi sono gli elementi che contribuiscono a definire i contorni della misura cautelare in esame in maniera ben più dettagliata rispetto a quanto previsto con riferimento all'art. 69 (da qui la conclusione, già anticipata, della specialità e quindi della prevalenza dell'art. 23 sulla disciplina del fermo generale per quanto riguarda i rapporti tributari): una puntuale indicazione della pretesa amministrativa legittimante il provvedimento di sospensione, lì genericamente rappresentata da «ragioni di credito» dell'amministrazione; la previsione, mancante nell'art. 69, di uno stretto rapporto quantitativo tra le somme di cui è opposta la sospensione/la compensazione e quelle richieste in

sia del credito che il contribuente vanta dall'amministrazione, il predetto comma appare come un residuo del sistema di riparto di giurisdizione vigente al momento di entrata in vigore della originaria versione dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997. Difatti, prima della importante riforma operata con la legge n. 448/2001, che ha generalizzato la giurisdizione tributaria con riferimento «tributi di ogni genere e specie», l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 conteneva una elencazione dei tributi affidati alla cognizione del giudice tributario, con la conseguenza che, al di fuori di questi, le opposizioni erano affidate al giudice ordinario.

²²⁹ La modifica normativa è stata operata con l'art. 16, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 158/2015.

pagamento al contribuente sulla base degli atti impositivi/sanzionatori allo stesso previamente notificati; l'indicazione, anch'essa non rinvenibile nel testo dell'art. 69, che sospensione e compensazione conseguono alla notifica di appositi provvedimenti amministrativi²³⁰ autonomamente impugnabili avanti l'autorità giurisdizionale tributaria la quale, ove richiesta in questo senso, potrà persino sospendere interinalmente l'arresto del rimborso (*ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992*) ove si dimostri l'idoneità del provvedimento a cagionare un danno grave ed irreparabile al contribuente, con conseguente

²³⁰ Sul punto si veda Cass. 11 novembre 2011, n. 23601 (commentata da M. Basilavecchia, *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 633 ss.), con la quale la Suprema Corte ha censurato l'operato dell'amministrazione finanziaria che aveva eccepito la sospensione del rimborso *ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997* nel corso del giudizio avente ad oggetto la restituzione del credito vantato dal contribuente. La Corte ha ritenuto illegittima la condotta dell'amministrazione ravvisando la necessità che la sospensione sia disposta a mezzo di un provvedimento debitamente notificato al contribuente, nei seguenti termini: «Il “fermo”, cioè la sospensione del pagamento delle somme dovute dall'amministrazione, non può prescindere dall'adozione di un provvedimento formale, emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale, dall'autorità competente e dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa una adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della vantata “ragione di credito”; tale provvedimento, poi, deve ovviamente essere portato a legale conoscenza dell'interessato per garantire a quest'ultimo la necessaria tutela giurisdizionale (anche cautelare, come prevede l'art. 23 cit., comma 3), al fine di ottenerne, a seconda dei casi, l'annullamento o la disapplicazione». In senso contrario si veda la più recente Cass. 9 marzo 2021, n. 6395, che in un giudizio instaurato avverso il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate relativo ad una richiesta di rimborso, ha accolto l'eccezione di compensazione formulata dall'amministrazione direttamente in giudizio, rilevando che «l'Amministrazione, anche nel caso in cui non abbia adottato un provvedimento di fermo o di sospensione del rimborso, conserva la possibilità di opporre direttamente – nel giudizio che sia stato avviato nei confronti del diniego di rimborso (e, in specie, in caso di silenzio-rifiuto) – l'eccezione di compensazione che, se ritualmente e tempestivamente proposta, costituisce una eccezione in senso stretto (di merito) e non un indebito ampliamento dell'oggetto del giudizio». Ma si tratta di una tesi non condivisibile, non foss'altro perché ammettendo che l'amministrazione finanziaria possa avvalersi dell'eccezione di compensazione direttamente in giudizio, senza la previa adozione di un provvedimento amministrativo, gli artt. 69 del R.D. n. 2440/1923 e 23 del D.Lgs. n. 472/1997 risulterebbero tacitamente abrogati.

provvisorio sblocco dei crediti dallo stesso vantati e connesso dovere dell'amministrazione finanziaria di procedere ai relativi pagamenti.

Ciò non toglie che la formulazione dell'art. 23 necessiti sotto più profili di alcuni chiarimenti al fine di poterne compiutamente tratteggiare il perimetro applicativo.

3.2 Sotto il profilo soggettivo, letteralmente l'art. 23 indirizza i propri effetti all'«autore della violazione o i soggetti obbligati in solido» che vantino un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il riferimento all'«autore della violazione» potrebbe in prima battuta fare pensare che l'ambito applicativo della disposizione sia riferito ai soli soggetti cui sia ascrivibile la posizione di responsabile della violazione tributaria per effetto degli atti impositivi/sanzionatori previamente emessi dall'amministrazione finanziaria; il che comporterebbe l'esclusione dal perimetro applicativo dell'art. 23 di tutte le persone giuridiche che, seppure sono chiamate a rispondere in via esclusiva della sanzione per effetto dell'art. 7, comma 1, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (conv. dalla legge 24 novembre 2003, n. 326)²³¹, non assumono la qualifica di «autore della violazione», né quella di soggetto obbligato in solido.

Invero, la richiamata formulazione normativa assume un preciso significato se si ha riguardo all'originario contesto normativo nel quale è stato inserito l'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, ossia all'interno di un decreto legislativo che ha profondamente riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie imponendo, sulla base del modello personalistico tipico del diritto penale, una responsabilità sanzionatoria applicabile alla sola persona fisica autrice della violazione della norma tributaria (modello poi

²³¹ A norma del quale: «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

ampiamente derogato per effetto del richiamato art. 7, comma 1, del D.L. n. 269/2003). E' chiaro allora che il riferimento normativo tuttora contenuto nella lettera dell'art. 23 all'«autore della violazione» altro non è che il residuo di un diverso contesto legislativo e quindi frutto di un mancato coordinamento tra norme che si sono succedute nel tempo; dovendosi quindi privilegiare una interpretazione adeguatrice dell'art. 23 tale per cui soggetto destinatario della misura cautelare deve essere individuato più genericamente nel contribuente (o nel soggetto con esso coobbligato²³²), così da comprendere nel campo applicativo della disposizione anche le società e gli enti dotati di personalità giuridica²³³.

In linea con la rubrica della disposizione, che come visto riferisce la disciplina dell'art. 23 ai «rimborsi» vantati dal contribuente, quindi alle restituzioni di tributi, il potere di sospensione e/o di compensazione è attribuito all'«amministrazione finanziaria» nel suo complesso²³⁴ (mentre si

²³² Il riferimento al soggetto coobbligato contenuto nell'art. 23 va letto nel senso che il contribuente che abbia inoltrato richiesta di rimborso può vedersi opporre la sospensione a fronte di un debito tributario per il quale è coobbligato in solido con altro soggetto; rilevando pertanto, *in primis*, la posizione del responsabile d'imposta e, sotto il profilo sanzionatorio, i profili di responsabilità solidale discendenti dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997. Anche sotto questo profilo, quindi, l'operatività della disposizione deve ritenersi limitata alle ipotesi in cui i rapporti di credito e di debito per tributi, interessi e sanzioni si concentrano in capo allo stesso soggetto. Non pare invece che possa condividersi sul punto la posizione di M. Trivellin, *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, cit., p. 742, secondo il quale «la compensazione può operare altresì estinguendo l'obbligazione solidale civilistica. In questa evenienza restano comunque salvi il diritto di regresso verso l'autore e gli eventuali accordi interni per l'accollo», non foss'altro perché l'ipotesi di una estinzione del debito sorto in capo al contribuente con il credito vantato dal coobbligato non potrebbe annoverarsi tra le ipotesi di compensazione, per l'assenza della unicità del soggetto debitore e creditore. In questo senso si esprime anche S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 90.

²³³ Questa prospettiva interpretativa è condivisa da M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 1433; si veda anche G. Panzera da Empoli, *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 676.

²³⁴ Secondo alcuna dottrina il potere di sospensione dei rimborsi e di

ricorda che il fermo amministrativo “generale” è prerogativa di tutte le amministrazioni dello Stato).

Vero è però che l'amministrazione finanziaria non può considerarsi un ente formalmente unitario, perché composto da diverse agenzie fiscali cui è affidata la gestione dei singoli tributi e che costituiscono enti pubblici non economici tra loro distinti ed autonomi; e ciò comporta che nel meccanismo applicativo dell'art. 23 l'ufficio titolare del credito cautelato sia spesso differente rispetto a quello competente per il rimborso (o perché appartenenti ad agenzie fiscali differenti o perché, seppur appartenenti alla medesima

compensazione previsto dall'art. 23 andrebbe riferito anche alle amministrazioni locali, quindi a Regioni, Province e Comuni, perché inserito nel contesto di una disciplina generale (quella del D.Lgs. n. 472/1997) indistintamente applicabile a tutti gli enti impositori. In questo senso si veda F. Pistolesi, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2689; ma anche G. Boletto, *Il fermo dei rimborsi e successiva compensazione: una speciale applicazione del fermo amministrativo “generale” alla materia tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Vol. II, Milano, 2016, pp. 1668-1669, ove l'Autrice, dopo avere rilevato che l'art. 23 attribuisce il potere di sospensione dei rimborsi all'amministrazione finanziaria, precisa che «tuttavia, per effetto dell'art. 16 d.lgs. n. 473/97, che stabilisce che “Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie [...]”, il potere di fermo deve ritenersi attribuito anche agli enti locali, quindi a Regioni, Province, Comuni». Ma si osserva che il rimando contenuto nel richiamato art. 16 del D.Lgs. n. 473/1997 è da intendersi ai criteri di imputazione e quantificazione delle sanzioni, nonché ai modelli procedurali di irrogazione di esse: tant'è che lo stesso art. 16 consente il rinvio alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative per il caso di «violazioni delle norme in materia di tributi locali»; dovendosi inoltre considerare che, a seguito dell'ampliamento del campo applicativo dell'art. 23 anche ai crediti vantati dell'amministrazione finanziaria a titolo di tributi (e relativi interessi), l'inserimento di tale disposizione nel corpo della disciplina generale sulle sanzioni amministrative tributarie non trova più alcuna giustificazione sostanziale. Nel senso che l'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 non possa trovare applicazione da parte delle amministrazioni non statali, cfr. M. Trivellin, *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, cit., p. 754, giustificando l'Autore tale conclusione sulla base dei «principi di legalità e tipicità dell'azione amministrativa, rilevando che «non vi è alcuna norma di legge che riconosca l'attribuzione della potestà *de qua* a regioni, province o comuni».

Agenzia, aventi diversa competenza territoriale)²³⁵. Ma ciò non sembra inficiare, quanto meno ai fini della operatività del medesimo art. 23, una visione globale dell'amministrazione finanziaria quale unico soggetto titolare delle posizioni giuridiche attive e passive nei confronti dei contribuenti²³⁶; il che rileva, evidentemente, ai fini della eventuale compensazione dei rapporti di credito-debito, quale evento soddisfattivo della pretesa erariale cui è preordinata la sospensione del rimborso prevista dalla norma.

3.3 Si è visto che la misura cautelare della sospensione del rimborso è giustificata dalla esistenza di un credito dell'amministrazione finanziaria conseguente alla previa notifica di atti impositivi/sanzionatori non definitivi (ché se fossero definitivi l'amministrazione finanziaria non avrebbe ragione

²³⁵ Per queste ipotesi, competente alla emissione dei provvedimenti previsti dall'art. 23 deve in ogni caso ritenersi l'ufficio competente per il rimborso, che del resto è esplicitamente indicato dal comma 2 quale ufficio cui spetta operare la compensazione: nonostante la mancanza di una analoga indicazione riferita al provvedimento di sospensione, non si vedono ragioni per radicare in questi casi una diversa competenza, avendo entrambi i provvedimenti, di sospensione e di compensazione, la comune finalità di tutelare il credito dell'amministrazione: il primo con funzione cautelare, il secondo con funzione soddisfattiva del credito dell'erario. In questo senso si veda ancora M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 1435, ove l'Autore ricorda le diverse conclusioni cui è giunta la giurisprudenza formatasi in materia di fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923, la quale attribuisce la competenza alla emissione del provvedimento di fermo all'amministrazione titolare del credito; conclusione, questa, dalla quale peraltro l'Autore dissente notando come «lo stesso art. 69 configuri l'attività di impulso dell'amministrazione creditrice come "richiesta" (ancorché destinata a lasciare ridotti margini di apprezzamento all'ufficio destinatario della comunicazione)», con la conseguenza che la stessa «costituisce un presupposto necessario, ma non un autonomo provvedimento».

²³⁶ In questo senso S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 88; ma si veda anche M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 311, ove l'Autore conclude che «la istituzione di autonome agenzie fiscali non preclude, sul piano degli effetti di carattere patrimoniale, una considerazione globale e unitaria dell'amministrazione finanziaria (dello Stato), quale titolare del gettito dei tributi e delle relative sanzioni, e nel contempo responsabile delle connesse obbligazioni restitutorie».

di ricorrere alla sospensione del rimborso, potendo emettere il provvedimento di compensazione previsto dal comma 2).

Più in dettaglio il comma 1 dell'art. 23 ammette la sospensione «se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi»; ove l'atto di contestazione e l'atto di irrogazione delle sanzioni rappresentano notoriamente provvedimenti tipici previsti dalla normativa tributaria, emessi a conclusione dei procedimenti sanzionatori dalla stessa contemplati (artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997); mentre lo stesso non può dirsi relativamente al «provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi», i cui contorni non sono così nettamente individuati, ma nel cui ambito sembra doversi collocare, oltre alla ovvia ipotesi data dall'avviso di accertamento, anche ogni altro provvedimento impositivo recante la richiesta di pagamento di somme a titolo di tributo (e relativi interessi)²³⁷, comprese le iscrizioni a

²³⁷ Di diverso avviso G. Panzera da Empoli, *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., pp. 678-679, secondo cui il riferimento ai «maggiori tributi», contenuto nella formulazione dell'art. 23, andrebbe letto nel senso della «ricomprensione, tra gli atti-presupposto considerati dalla norma, dei soli provvedimenti che, attraverso l'accertamento/rettifica dell'imponibile e dell'imposta dichiarato/liquidato dal contribuente (dunque, attraverso la contestazione della violazione) pervengono alla determinazione (e relativo "recupero") di un tributo il cui valore liquidato in sede amministrativa sia discrepante, per eccesso, con quello liquidato dal contribuente», ragion per cui «i provvedimenti di accertamento richiamati dall'art. 23, comma 1 sono quelli che presuppongono a loro volta, almeno potenzialmente, un meccanismo bifasico di dichiarazione e successiva liquidazione dei tributi stessi», dovendosi invece escludere «i provvedimenti impositivi a mezzo dei quali l'Amministrazione finanziaria determina/liquida in via originaria l'obbligazione d'imposta, senza rettifica di un precedente "comportamento" del contribuente (liquidazione monofasica)». In altri termini, secondo il predetto Autore, potrebbero costituire atti-presupposto dell'art. 23 gli avvisi di accertamento, con i quali viene rettificato il *quantum* dovuto così come dichiarato dal contribuente, ma non anche gli avvisi di liquidazione, che non presuppongono una rettifica del dichiarato. Tale posizione non pare tuttavia condivisibile perché anche nel caso degli avvisi di liquidazione si avrebbe una violazione della normativa tributaria qualora il contribuente non provvedesse nei termini previsti dalla legge al versamento delle somme ivi indicate,

ruolo derivanti dalla liquidazione delle imposte dovute in base ai controlli automatizzati (artt. 36-bis del d.P.R. n. 600/1972 e dell'art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972) ed ai controlli formali delle dichiarazioni (art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973), i quali sono pur sempre finalizzati alla determinazione delle imposte dovute dal contribuente e come tali recano il contenuto tipico degli atti rispondenti alla funzione accertativa²³⁸.

Il potere di sospensione dei rimborsi che trova fondamento nella previa notifica di tali atti è dalla legge circoscritto «nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della Commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo»: il che vuol dire che ciascuno degli atti-presupposto della sospensione è idoneo a sorreggere il provvedimento solamente per l'importo che risulta di volta in volta dovuto dal contribuente in forza delle disposizioni che regolano i propri obblighi di versamento, dovendosi conseguentemente tenere conto, *in primis*, delle disposizioni che presiedono alla riscossione frazionata delle imposte e delle sanzioni in pendenza di giudizio (per le imposte dirette, l'Irap e l'Iva, e relative sanzioni: art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973²³⁹; art. 68, comma 1, del D.Lgs. n.

le quali andranno a tutti gli effetti considerate quali “carichi pendenti” ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997.

²³⁸ Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare 22 luglio 2016, n. 33/E - pp. 12-13) ai fini della sospensione dei rimborsi assumerebbero rilievo le comunicazioni di irregolarità inviate al contribuente nell'ambito delle procedure di controllo automatizzato e di controllo formale delle dichiarazioni, ove il contribuente non abbia regolarizzato la propria posizione e l'ufficio abbia confermato in tutto o in parte gli esiti della comunicazione a conclusione delle fasi procedurali indicate dalle disposizioni in commento. Ma tale ordine di idee non pare condivisibile, non foss'altro perché, in mancanza dell'adesione prestata dal contribuente agli esiti del controllo, la comunicazione di irregolarità costituisce solo un passaggio procedimentale prodromico all'iscrizione a ruolo, la quale unicamente costituisce formalizzazione della pretesa fiscale, dovendo peraltro essere portata a conoscenza del contribuente per mezzo della cartella di pagamento.

²³⁹ Ai sensi del quale: «Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento,

546/1992²⁴⁰; art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997²⁴¹; per l'imposta di registro: art. 56 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131²⁴²) e delle eventuali pronunce giurisdizionali, ancorché non definitive, che annullino in tutto o in parte il credito vantato dall'amministrazione finanziaria; ma a decremento delle somme dovute e legittimanti la sospensione rilevano anche: pagamenti parziali effettuati dal contribuente; provvedimenti di sospensione della esecutorietà dell'atto, di natura sia giudiziale che amministrativa; e certamente anche annullamenti degli atti disposti in via amministrativa nell'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione (da qui il riferimento testuale alla operatività della sospensione/compensazione nei

per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati».

²⁴⁰ Il quale dispone che: «Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della corte di giustizia tributaria di secondo grado; c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto».

²⁴¹ A norma del quale: «In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario».

²⁴² Il quale recita: «1. Il ricorso del contribuente non sospende la riscossione, a meno che si tratti: a) di imposta complementare per il maggior valore accertato. In tal caso la maggior imposta deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'articolo 55, per due terzi dell'imposta liquidata sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già riscosse; [...] b) di imposte suppletive, che sono riscosse per intero dopo la decisione della commissione tributaria centrale o della corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata».

limiti delle somme dovute anche sulla base di «decisione di altro organo», ossia di un organo diverso da quello giurisdizionale, quindi della stessa amministrazione)²⁴³.

Viene così garantito nel tempo un giusto equilibrio tra l'entità del rimborso sospeso e le somme di cui il contribuente è tenuto al pagamento in relazione agli atti impositivi/sanzionatori che incorporano la pretesa amministrativa, così dandosi piena attuazione al principio di proporzionalità che, come visto in precedenza, deve informare l'intero agire della pubblica amministrazione.

4. (Segue): b) la sequenza procedimentale di sospensione compensazione: profili di discrezionalità e vincolatezza.

Si è già visto che nelle sue linee essenziali l'art. 23 prevede la sospensione di un rimborso vantato dal contribuente (o dal coobbligato) in presenza di controcrediti dell'amministrazione finanziaria risultanti da atti impositivi/sanzionatori; sospensione che si pone quale misura cautelare prodromica alla eventuale, successiva fase estintiva del credito erariale, che concretamente si realizza con la compensazione delle reciproche partite

²⁴³ Peraltro, nella già richiamata Circolare n. 33/2016 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non rilevano ai fini della sospensione dei rimborsi le somme oggetto di piani di rateazione in corso, non potendosi considerare inadempiente il contribuente che abbia intrapreso un piano di rateazione e lo stia regolarmente onorando; e ciò indipendentemente dalla circostanza che la rateazione riguardi somme già iscritte a ruolo/affidate all'agente della riscossione (art. 19 de d.P.R. n. 602/1973) oppure somme dovute ad esito dei diversi istituti definitivi previsti dalla legge, principalmente le rateazioni previste nell'ambito delle normative in materia di accertamento con adesione (art. 8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), acquiescenza all'atto impositivo (art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997), conciliazione giudiziale (art. 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992), reclamo-mediazione (art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992), adesione agli esiti dei controlli automatizzati e dei controlli formali delle dichiarazioni (art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462).

debitore e creditorie una volta che sia divenuta definitiva la pretesa creditoria dell'amministrazione (e naturalmente, per quanto sopra rilevato, ove questa non sia stata già soddisfatta dal contribuente tramite pagamento del *quantum* dovuto).

Sospensione e compensazione sono quindi disposte con autonomi provvedimenti amministrativi, che certamente risultano tra loro collegati nella ordinaria logica applicativa dell'istituto.

Ci si può tuttavia domandare se sospensione e compensazione si pongano o meno tra di loro nell'ambito di una rigida sequenza procedimentale stabilita dalla legge, che vedrebbe nella sospensione un antecedente necessario della compensazione; e sia nell'uno che nell'altro caso, scendendo ancora più in dettaglio, se l'adozione del provvedimento sia riferibile ad un potere dell'amministrazione di carattere discrezionale oppure connotato da profili di vincolatezza.

Quest'ultimo interrogativo può immediatamente essere sciolto, e senza riserve, con riguardo alla sospensione, che già dalla lettera dell'art. 23 si identifica come una misura che «può» (e quindi non deve) essere impiegata dall'amministrazione finanziaria allorché si realizzino i presupposti indicati dalla disciplina positiva: sicché non vi è dubbio che il ricorso al potere di ritenzione della somme dovute a rimborso rappresenta per l'amministrazione finanziaria una mera facoltà²⁴⁴.

²⁴⁴ Sul punto vi è uniformità di vedute in dottrina; si vedano in proposito: M. Trivellin, *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, cit., p. 736; M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 1432; G. Boletto, *Il fermo dei rimborsi e successiva compensazione: una speciale applicazione del fermo amministrativo "generale" alla materia tributaria*, cit., 1670, ove al riguardo l'Autrice rileva che «[l]'esercizio del potere di sospensione dei rimborsi è facoltativo e discrezionale; l'amministrazione finanziaria, dunque, in presenza dei presupposti previsti dalla legge si troverà a ponderare l'interesse pubblico a che i crediti dell'erario siano adeguatamente tutelati, con quello dei privati incisi dal provvedimento, per i quali, in determinate circostanze, la sospensione dei rimborsi potrebbe pregiudicare fortemente la posizione economico-finanziaria, fino a creare

Diverso il discorso per quanto concerne la compensazione, dato che il comma 2 dell'art. 23, nella parte in cui dispone che «in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito», non sembra lasciare margini di discrezionalità all'amministrazione finanziaria, imponendo alla stessa l'adozione del provvedimento di compensazione nelle ipotesi in cui sia stato preventivamente attivato il potere di sospensione, che anticipa le scelte dell'amministrazione quanto meno con riguardo alle partite di credito e debito da volere portare a compensazione una volta consolidatasi la pretesa fiscale: difatti è disposto che l'ufficio pronuncia la compensazione «in presenza di provvedimento definitivo», ove il provvedimento definitivo è il provvedimento-presupposto della sospensione indicato dal precedente comma 1²⁴⁵.

Peraltro, una siffatta lettura si impone perché non si vedrebbe l'utilità di attivare il potere cautelare di sospensione riferito al rimborso se, una volta divenuto certo, liquido ed esigibile il controcredito dell'amministrazione, quest'ultima potesse non procedere con la compensazione delle reciproche partite di debito-credito e dare invece corso alla erogazione del rimborso spettante al contribuente, contestualmente attivando le azioni esecutive per il recupero del credito erariale ormai definitivo ed esponendosi al possibile rischio di insolvenza del contribuente; rischio, peraltro, tutt'altro che teorico se si considera che, per quanto visto, l'operatività della sospensione, prodromica alla compensazione, presuppone che il contribuente non abbia assolto in tutto o in parte agli ordinari obblighi di pagamento connessi all'atto impositivo/sanzionatorio impugnato e lo abbia fatto lungo tutto l'arco del giudizio.

situazioni di illiquidità e quindi di insolvenza».

²⁴⁵ Nello stesso senso G. Girelli, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 23; *contra*, S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 90.

Ciò non vuol però dire che nella dinamica applicativa dell'art. 23 sospensione e compensazione si pongano tra loro quali elementi entrambi necessari di un'unica sequenza procedimentale; e difatti, in mancanza di indicazioni in senso contrario provenienti dal testo della disposizione, deve piuttosto ritenersi che l'amministrazione finanziaria possa adottare il provvedimento di compensazione pur in mancanza della previa sospensione del rimborso dovuto in favore del contribuente²⁴⁶. In quest'ottica il potere di compensazione si configura anch'esso come discrezionale, sia in relazione all'*an*, potendo l'amministrazione finanziaria scegliere se compensare oppure no, ma anche in relazione al *quid*, perché certamente l'amministrazione potrà scegliere a quali crediti riferire la compensazione, tra i diversi crediti vantati nei propri confronti dal contribuente²⁴⁷.

²⁴⁶ Si esprime nello stesso senso M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 1432, il quale rileva che «[i]n mancanza di indicazioni contrarie precise, deve ritenersi che il provvedimento di cui al 2° co. possa essere adottato anche in difetto di una preventiva sospensione del rimborso, sempre ovviamente che quest'ultimo non sia stato eseguito: in definitiva, tra sospensione e compensazione, se normalmente si avrà consequenzialità, perché certamente il legislatore ha immaginato una gradazione delle misure destinata ad evolversi, non sussiste però un rigido rapporto di pregiudizialità, sicché dovrebbe ritenersi legittima l'adozione della compensazione anche in difetto di preventiva sospensione del credito da restituire»; si veda anche F. Pistolesi, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, cit., p. 2689.

²⁴⁷ Connessa a tali profili è l'ulteriore problematica interpretativa, su cui non si registrano uniformità di vedute, afferente alla natura della compensazione prevista dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 (ma anche dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923). Si tratta di una tematica complessa, su cui non è qui possibile indugiare ma di cui pare opportuno dare brevemente conto. Si può pertanto rilevare che per alcuni si tratterebbe di compensazione riconducibile alla categoria della compensazione legale prevista dall'art. 1243, comma 1, c.c. («La compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili»). In questo senso, per la dottrina: G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 322; ma si veda anche B. Denora, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 243, la quale rileva che la compensazione qui all'esame non è pienamente rispondente al relativo modello civilistico, perché la compensazione legale opera solo se "opposta" mentre l'art. 23

In ogni caso, la compensazione prevista dal sistema dell'art. 23 è prerogativa dell'amministrazione finanziaria, espressione di un potere, connotato a seconda dei casi dai sopra richiamati profili di discrezionalità o vincolatezza, che si estrinseca nell'adozione del relativo provvedimento indirizzato al contribuente. E nonostante il silenzio della norma sul punto, non si vedono ragioni per non riconoscere al contribuente la facoltà di sollecitare l'esercizio del relativo potere, non foss'altro perché la compensazione dipende pur sempre dalla volontà dell'amministrazione finanziaria, che dovrà all'uopo esprimersi emettendo il relativo provvedimento, e tutela pienamente l'interesse dell'amministrazione stessa in quanto soddisfattiva del credito erariale divenuto definitivo²⁴⁸.

collega l'operatività della compensazione alla notifica del relativo provvedimento amministrativo in conseguenza della verifica dei presupposti di legge; nel senso che trattasi di compensazione legale si esprimono anche la prassi amministrativa (Circolare dell'Agenzia delle Entrate 10 luglio 1998, n. 180/E) e la giurisprudenza (per tutte, la già richiamata sentenza della Corte Costituzionale n. 67/1972). Non mancano tuttavia letture diverse: si veda in proposito A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 204, secondo cui si tratterebbe di compensazione amministrativa riconducibile, volendo utilizzare le categorie civilistiche, a quella volontaria ex art. 1252 c.c. («Per volontà delle parti può aver luogo compensazione anche se non ricorrono le condizioni previste dagli articoli precedenti»), in ragione della non omogeneità delle reciproche posizioni creditorie di contribuente e amministrazione finanziaria, originando: le prime da un diritto soggettivo, ancorché nascente da disposizioni tributarie; le seconde da una potestà amministrativa. Sul più ampio tema della compensazione nel diritto tributario, oltre ai lavori di S.M. Messina e di G. Girelli, già citati, costituiscono tuttora riferimento imprescindibile anche i seguenti contributi: P. Russo, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1855; A. Fedele, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 883.

²⁴⁸ Riconosce la facoltà del contribuente di sollecitare la compensazione anche S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 100, il quale rileva che la compensazione dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 rappresenta «un potere unilaterale dell'A.f. ed al contribuente può, al più, riconoscersi un ruolo di mera sollecitazione dell'esercizio di quella funzione»; nello stesso senso si veda anche A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 217, ove l'Autore rinviene una conferma della possibilità per il contribuente di sollecitare la compensazione nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, cui è attribuita

5. (Segue): c) problematiche connesse alla tutela del contribuente.

5.1 Per espressa previsione del comma 3 dell'art. 23, sia il provvedimento di sospensione sia quello di compensazione sono autonomamente impugnabili avanti al giudice tributario; anche se si registrano in dottrina posizioni differenziate tra coloro che includono tali provvedimenti nella categoria residuale prevista dalla lett. i) dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 (per cui è impugnabile avanti al giudice tributario «ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità»)²⁴⁹ e coloro che invece in essi identificano una *species* degli atti di diniego di rimborso, impugnabili ai sensi della lett. g) del citato art. 19²⁵⁰.

l'affermazione del principio generale in base al quale ciascun debito tributario può essere estinto per compensazione.

²⁴⁹ In questo senso C. Glendi, *Sull'ottemperanza delle sentenze che annullano i provvedimenti di sospensione dei rimborsi iva*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, p. 373, secondo il quale la disposizione dell'art. 23, comma 3, si pone quale parametro normativo legittimante l'impugnabilità *ex art. 19, comma 1, lett. i)*, del D.Lgs. n. 546/1992, di ogni provvedimento di sospensione di rimborso (ma anche di compensazione) previsto dall'ordinamento: «tutti i provvedimenti di “sospensione dei rimborsi” o, se si vuole, di “fermo dei crediti tributari”, in ragione di altri debiti per imposte o sanzioni, ricadono nell'ambito degli atti autonomamente impugnabili *ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in quanto detta norma, al 1° comma, *sub i)*, riporta nella categoria degli atti autonomamente impugnabili anche “ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie” e l'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, al 3° comma, per l'appunto specificamente sancisce l'impugnabilità davanti alla Commissione tributaria dei provvedimenti di sospensione dei rimborsi di cui trattasi». La tesi della impugnabilità dei provvedimenti di sospensione e di compensazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 546/1992, è condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità: si veda ad es. Cass. 29 settembre 2016, n. 19335; Id. 23 marzo 2016, n. 5723.

²⁵⁰ Si veda al riguardo M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 312, ove l'Autore rileva che «[n]onostante [...] la funzione cautelare riscontrata negli atti di cui all'art. 23 possa consentire l'assimilazione degli stessi ai provvedimenti di fermo amministrativo sui beni mobili registrati, ovvero di ipoteca

Al pari degli altri provvedimenti autonomamente impugnabili, i provvedimenti di sospensione e compensazione sono quindi impugnabili per fare valere la sussistenza di vizi propri di essi, tra i quali possono *in primis* annoverarsi i casi in cui sospensione e compensazione siano state disposte in misura eccedente rispetto al *quantum* dovuto sulla base degli atti impositivi/sanzionatori che ne costituiscono presupposto, oppure il caso in cui la compensazione sia stata disposta quando ancora il provvedimento impositivo/sanzionatorio sia *sub iudice* e non sia, pertanto, divenuto definitivo²⁵¹.

Epperò, con riferimento all'impugnazione del provvedimento di sospensione si agitano alcune problematiche interpretative di non poco momento, che assumono rilievo perché direttamente incidenti sulla portata della tutela giurisdizionale del contribuente: ci si riferisce in particolare all'oggetto del giudizio che si instaura con l'impugnazione del provvedimento di sospensione, essendo discusso se l'oggetto di tale giudizio debba essere strettamente limitato alla legittimità del provvedimento (sul presupposto che la sospensione del rimborso equivalga a riconoscimento

sui beni immobili, di competenza dell'agente della riscossione, ben più incisiva e sostanziale appare la omogeneità funzionale rilevabile con gli atti di diniego di rimborso, dei quali la sospensione, la compensazione ed il fermo sui rimborsi sembrano costituire, in ragione della loro specifica motivazione, una *species* (anche in termini di qualificazione dell'atto impugnato)».

²⁵¹ Il giudizio relativo all'impugnazione del provvedimento di sospensione/di compensazione va instaurato contro l'ufficio che ha emesso il provvedimento, il quale è legittimato passivo secondo le ordinarie regole che disciplinano il processo tributario. Tuttavia, alcuna dottrina ritiene che il giudizio andrebbe prudenzialmente instaurato non solo nei confronti dell'ente debitore che ha disposto la sospensione del rimborso/compensazione, ma anche di quello che vanta il credito oggetto di cautela (così M. Trivellin, *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, cit., p. 752). Tale ricostruzione non pare tuttavia condivisibile, avendo il giudizio ad oggetto l'impugnazione del provvedimento di sospensione/compensazione, che incide unicamente sul rapporto creditorio tra il contribuente e l'ufficio che ha disposto il provvedimento.

implicito della sussistenza del credito del contribuente) oppure se debba estendersi alla verifica nel merito della spettanza del diritto al rimborso (alla stregua di quanto avviene nel giudizio di impugnazione di un diniego di rimborso). Ove la predetta alternativa rileva principalmente in ordine alla valutazione dell'interesse ad agire del contribuente in rapporto ai motivi di ricorso; e difatti, aderendo alla seconda prospettazione, una impugnazione del provvedimento di sospensione che non abbini agli eventuali vizi procedurali del provvedimento anche le ragioni di spettanza del diritto al rimborso non soddisferebbe l'interesse ad agire del contribuente e sarebbe di conseguenza inammissibile.

La posizione in ultimo riferita è peraltro oggetto di un orientamento di legittimità piuttosto consolidato, avendo la Suprema Corte più volte sostenuto che in siffatte ipotesi l'oggetto del giudizio non possa essere limitato ai soli profili di legittimità del provvedimento di sospensione, ma debba necessariamente estendersi anche all'accertamento del diritto di credito del contribuente; così che, per un verso, il contribuente è onerato dell'allegazione dei fatti costitutivi del proprio diritto di credito mentre, per l'altro verso, l'amministrazione finanziaria è tenuta alla dimostrazione delle ragioni ostative al rimborso²⁵².

²⁵² Di recente, si veda ad esempio Cass. 9 giugno 2021, n. 15977: «resta fermo che il giudizio tributario non possa avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento che instauri [...] la sospensione, essendo invece necessario che il contribuente allegghi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare solo preliminarmente i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, dovendo in seconda battuta procedere, ove ne riconosca la fondatezza, all'accertamento motivato del diritto di credito vantato dal contribuente». Nello stesso senso, tra le tante, si vedano anche: Cass. 26 settembre 2018, n. 22952; Id. 28 agosto 2013, n. 19755. Va tuttavia segnalato che in altre, pur limitate, pronunce, la Suprema Corte si è invece dimostrata meno rigida, affermando che, a fronte di un provvedimento di sospensione del rimborso, il contribuente può limitarsi a sollevare

Invero, la posizione della giurisprudenza sembra risentire della non univocità della nozione di “rimborso”, già rilevata da attenta dottrina, da cui deriva che tale termine può astrattamente riferirsi tanto alla genesi del diritto di credito quanto al suo materiale soddisfacimento, potendosi quindi logicamente distinguere tra diritto di credito e diritto al pagamento dello stesso²⁵³. E difatti non vi è dubbio che ogni provvedimento che abbia quale effetto quello di impedire il soddisfacimento del diritto di credito del contribuente, quale appunto la sospensione del pagamento, possa astrattamente rientrare nella lata nozione di «rifiuto [...] della restituzione di tributi» contenuta nella elencazione degli atti impugnabili di cui all’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (comma 1, lett. g): anche tramite l’adozione del provvedimento di sospensione del rimborso l’amministrazione frappone un ostacolo, di natura procedurale, alla erogazione delle somme richieste dal contribuente e sta quindi, letteralmente, rifiutando la restituzione del tributo.

questioni attinenti alla illegittimità formale o procedurale dell’atto, qualificando come facoltativa la proposizione di questioni relative alla sussistenza del diritto al rimborso (ad es. Cass. 1° luglio 2015, n. 13548; Id. 13 luglio 2020, n. 14849).

²⁵³ La distinzione tra diritto di credito e diritto al pagamento è ben messa in evidenza da M. Ingrosso, *Il credito d’imposta*, Milano, 1984, p. 125, il quale osserva che il primo dovrebbe essere inteso quale «diritto all’adempimento (o pagamento) del credito di imposta vantato dal contribuente»; ma già A. Sandulli, *La posizione dei creditori pecuniari dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953, p. 557, rilevava la predetta distinzione, osservando che «il diritto di credito pecuniario verso l’Erario, non diversamente dall’analogo diritto verso qualsiasi altro debitore, può esser considerato perfetto dal momento in cui il debito diventa liquido ed esigibile ai sensi del diritto comune», mentre «il diritto di pagamento di tale credito rimane [...] in uno stato di pendenza fin quando, a seguito degli altri adempimenti previsti dalla legislazione sulla contabilità dello Stato, non sia stato emesso il titolo di spesa». Fa constare la predetta distinzione anche S.M. Messina, *Ancora incertezze sulla giurisdizione sul fermo amministrativo di un rimborso Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 924, ove l’Autore conclude che «essendo non definita la nozione di rimborso ed, anzi, essendo evidente che con tale espressione si intende anche l’effettivo soddisfacimento del diritto di pagamento del credito, ne deriva che nel novero delle liti di rimborso possono rientrare tutte le questioni che attengono all’esecuzione del pagamento».

Ma da ciò non può derivare una preconcepita assimilazione, in termini di contenuto e funzione, del provvedimento di sospensione del rimborso ad un provvedimento di diniego del rimborso.

Volendo allora riportare la questione a più corretti parametri di riferimento, si ritiene che dovrebbe piuttosto essere valorizzato l'apparato motivazionale dell'atto con il quale viene disposta la sospensione totale o parziale delle somme chieste a rimborso, potendosi in linea astratta distinguersi due scenari: un primo, nel quale il provvedimento di sospensione non contiene alcun riferimento in merito al disconoscimento del diritto al rimborso; un secondo, nel quale invece un tale riferimento è rinvenibile da una lettura complessiva dell'atto. Solo in tale ultima ipotesi, al provvedimento di sospensione potrà attribuirsi natura di atto di diniego espresso di rimborso, con conseguente obbligo per il contribuente di allegare anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito. Non pare invece che possa pervenirsi alla stessa conclusione quando per mezzo dell'atto viene esclusivamente comunicata al contribuente la possibile presenza di un controcredito dell'amministrazione finanziaria in ragione della quale il rimborso viene sospeso²⁵⁴: in tali ipotesi

²⁵⁴ Nello stesso senso già P. Russo - G. Frasoni, *La disapplicazione degli atti amministrativi "individuali" nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2002, p. 10687, i quali osservavano, a commento di una pronuncia in materia di fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923 (Cass. SS.UU. 7 febbraio 2002, n. 1733), che gli atti amministrativi «non devono essere individuati per il loro *nomen*, ma per il loro contenuto. Un diniego di rimborso è tale se revoca in dubbio l'esistenza o la misura del credito e il giudizio di rimborso ha ad oggetto l'accertamento della fondatezza dell'affermata inesistenza o minore misura del credito» (analogamente, richiamando i predetti Autori, anche G. Ingraio, in M. Varesano - R. Lupi - D. Stevanato - G. Ingraio, *Sospensione dei rimborsi IVA, "carichi pendenti", compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 553). Si veda anche A. Giovannini, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il Processo Tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretto da F. Tesauro, Torino, 1998, p. 387, secondo cui il fermo amministrativo non può essere considerato motivazione del diniego di rimborso, dato che sul piano formale l'adozione del fermo amministrativo ed il diniego di rimborso rivestono una autonoma rilevanza giuridica. Cfr. anche, più recentemente, G. Melis - M. Golisano, *Le azioni di rimborso*, in AA.VV., *Il giudizio*

il giudizio di impugnazione del provvedimento di sospensione dovrebbe essere limitato ai profili di legittimità dell'atto, senza alcuna estensione al merito della spettanza del diritto al rimborso, che dovrebbe pertanto ritenersi implicitamente riconosciuto²⁵⁵. Una conferma di tale impostazione sembra si possa trarre dal tenore letterale dell'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, in particolare laddove la sospensione è riferita al «pagamento» delle somme chieste a rimborso dal contribuente, così lasciando intendere che la sospensione interviene a bloccare l'atto materiale di erogazione delle somme; attività, questa, che logicamente si pone a valle del prodromico giudizio sulla spettanza del rimborso.

Si può allora dire che nei confronti di tali provvedimenti, proprio in considerazione della loro particolare natura cautelare, il giudizio d'impugnazione avanti al giudice tributario si attegga, di regola, in termini di annullamento dei provvedimenti stessi (salvo la già rilevata ipotesi in cui il provvedimento contenga anche un qualche riferimento al disconoscimento del diritto al rimborso), esaurendosi la cognizione del giudice nella verifica della sussistenza dei presupposti legali per disporre la sospensione, senza che

tributario, cit., pp. 718-719.

²⁵⁵ L'adesione a questa impostazione, che rinviene nel provvedimento di sospensione del rimborso (non altrimenti motivato) un riconoscimento implicito del diritto di credito del contribuente, potrebbe indurre a richiamare quella consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione formatasi sulle liti da rimborso (tra le tante, Cass. SS.UU. 23 settembre 2010, n. 20077; Id. 14 ottobre 2009, n. 21823; Id. 16 luglio 2008, n. 19505), secondo cui la relativa giurisdizione spetta al giudice ordinario laddove l'amministrazione finanziaria abbia riconosciuto il diritto al rimborso del contribuente. Ma a ben guardare quella giurisprudenza devolve al giudice ordinario le controversie in cui «l'amministrazione finanziaria abbia formalmente riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso delle imposte e la quantificazione della somma dovuta, sì che non residuano questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il 'quantum' del rimborso o la procedura con la quale lo stesso deve essere effettuato»; mentre il provvedimento di sospensione del rimborso costituisce comunque una causa ostativa alla erogazione dello stesso, determinando quindi la sussistenza di «questioni circa [...] la procedura con la quale» il rimborso deve essere effettuato.

sia necessario entrare nel merito del diritto al rimborso.

In questo contesto l'eventuale pronuncia di annullamento del provvedimento di sospensione determina la rimozione dell'ostacolo procedurale posto dall'amministrazione all'erogazione del rimborso, cui consegue l'obbligo per la stessa di provvedere al pagamento delle somme dovute; ma anche, secondo una certa prospettazione, la possibilità per il contribuente di agire per l'ottemperanza della pronuncia di annullamento della sospensione del rimborso, sulla scorta del fatto che l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, che regola il giudizio di ottemperanza in materia tributaria, non richiede che tale giudizio possa essere attivato a fronte di "sentenze di condanna" dell'amministrazione, come avviene invece nell'esecuzione civile, ma si riferisce più genericamente alla «ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado», con una formulazione normativa che sembra ammettere al giudizio di ottemperanza anche le sentenze di annullamento dei provvedimenti di sospensione dei rimborsi²⁵⁶.

²⁵⁶ In questo senso già C. Glendi, *Sull'ottemperanza delle sentenze che annullano i provvedimenti di sospensione dei rimborsi iva*, cit., p. 377; Id., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XV, Roma, 1999, p. 1. In argomento si veda anche F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, cit., p. 232. Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione è consolidata nell'affermare che «il dato testuale di cui all'art. 70, comma 7, del D.Lgs. n. 546 n. 1992 delinea un concetto di ottemperanza che esula dai poteri espliciti nel provvedimento impugnato: in particolare l'articolo in questione opera riferimento all'ottemperanza di obblighi derivanti dalla sentenza e non di ottemperanza di sentenze di condanna. [...] il giudizio di ottemperanza dinnanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, a differenza del giudizio esecutivo civile, ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione passata in giudicato, anche se non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza ed effettività» (in questo senso, e recentemente, si vedano ad esempio Cass. 29 luglio 2022, n. 23379; Id. 12 luglio 2023, n. 19957).

5.2 Taluni profili di problematicità si riscontrano poi con riguardo alla tutela riconosciuta al contribuente nelle ipotesi in cui il provvedimento di sospensione sia divenuto definitivo (per mancata impugnazione oppure a seguito di pronuncia passata in giudicato) e vengano in seguito caducati gli atti impositivi/sanzionatori sui quali la sospensione trovava fondamento (in applicazione del potere di autotutela dell'amministrazione o perché sopravvenga una pronuncia giurisdizionale nel giudizio di cognizione radicato avverso di essi) senza che l'amministrazione provveda a rimborsare di propria sponte le somme dovute a rimborso.

Anche in queste ipotesi, difatti, non vi è dubbio che il contribuente ha diritto ad ottenere l'erogazione delle somme originariamente sospese perché, come ampiamente notato in precedenza²⁵⁷, l'eventuale annullamento totale o parziale della pretesa fiscale su cui trova fondamento la misura cautelare amministrativa produce corrispondenti effetti anche su quest'ultima, precludendone in eguale misura l'efficacia: in altri termini, come pure riconosciuto da costante giurisprudenza, la misura cautelare perde efficacia se viene meno il diritto a cautela del quale era stata concessa²⁵⁸. E non potrebbe essere altrimenti, se si ricorda che le misure cautelari sono per

²⁵⁷ Si rinvia alle considerazioni svolte al Cap. I, §4.

²⁵⁸ Considerazioni analoghe sono svolte da R. Lupi in R. Lupi - E. Covino - A. Pacieri, *Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 680, ove condivisibilmente l'Autore, con riferimento ad un provvedimento di sospensione di rimborso, rileva «la natura intrinsecamente cautelare dell'atto in esame, inidoneo a consolidarsi per mancata impugnazione, e, per definizione, come tutti gli atti cautelari, destinato ad un riesame, prima o poi. Infatti a un certo punto la pretesa tributaria che giustifica il fermo avrà una sua definizione, ed a quel punto, in un modo o nell'altro, il rimborso sarà sbloccato, oppure si estinguerà per compensazione con il debito tributario, nel senso che finalmente il credito tributario del Fisco sarà soddisfatto compensandolo con il debito per il rimborso vantato dal contribuente. Si può però escludere che il provvedimento cautelare, proprio per questa sua strutturale provvisorietà, sia idoneo a diventare definitivo se non impugnato [...]».

definizione strumentali, quindi a servizio, dell'interesse di cui assicurano la tutela.

Epperò, in mancanza di un giudizio pendente avverso il provvedimento di sospensione del rimborso, ad esito del quale potere eventualmente attivare il giudizio di ottemperanza per lo sblocco del credito del contribuente, il venire meno della pretesa fiscale non trova adeguata tutela a fronte del comportamento inerte dell'amministrazione. Probabilmente, allo stato, l'unica soluzione percorribile consiste nella presentazione di una nuova istanza di rimborso (che fa seguito a quella alla quale è stato in un primo tempo opposto il provvedimento di sospensione) e nella successiva instaurazione di un giudizio di cognizione sull'eventuale perdurante inerzia dell'amministrazione. Ma si tratta all'evidenza di soluzione che non soddisfa, se solo si ha riguardo alla dilatazione dei tempi che essa inevitabilmente comporta²⁵⁹.

6. La fattispecie speciale della sospensione dei rimborsi Iva ex art. 38-bis, comma 8, del d.P.R. n. 633/1972.

²⁵⁹ Le problematiche connesse alla tutela del contribuente nelle ipotesi di caducazione della pretesa fiscale conseguente alla definitività del provvedimento sospensivo sono ben messe in risalto da G. Panzera da Empoli, *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, cit., pp. 697-702, il quale, condivisibilmente, esclude tra l'altro che il rimborso delle somme originariamente sospese possa essere coattivamente conseguito dal contribuente attivando il giudizio di ottemperanza a seguito della pronuncia giurisdizionale che annulli l'atto impositivo/sanzionatorio. E difatti non pare revocabile in dubbio che il diritto alla restituzione delle somme chieste a rimborso costituisca una fattispecie totalmente estranea a quella avente ad oggetto l'impugnazione dei provvedimenti impositivi/sanzionatori posti alla base della sospensione del rimborso, ricordandosi al riguardo che per giurisprudenza costante della Suprema Corte «nel processo di ottemperanza può solo essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendosene il reale significato, ma non può essere attribuito un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire» (così, tra le tante, Cass. 24 novembre 2004, n. 22188).

6.1 Nel contesto delle misure amministrative cautelari che trovano attuazione mediante la sospensione dei pagamenti dovuti dall'amministrazione in favore del contribuente, una particolare posizione ha da sempre contraddistinto il rimborso del credito Iva: sia per il particolare meccanismo di maturazione del credito, quale risultante dal congiunto operare della rivalsa e della detrazione²⁶⁰; sia per la natura notoriamente armonizzata di tale tributo e dalla conseguente influenza che su di esso esercitano il diritto dell'Unione Europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia²⁶¹; sia infine perché il d.P.R. n. 633/1972 contempla in materia di

²⁶⁰ Questa particolare connotazione del credito Iva è ben evidenziata da M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, p. 250, ove l'Autore osserva che il diritto al rimborso Iva «pur avendo la struttura e la disciplina proprie di un vero e proprio diritto di credito, in quanto tale cedibile e pignorabile, ha tuttavia una natura affatto peculiare, collegata all'esistenza di un'eccedenza d'imposta detraibile da parte del soggetto passivo. Si tratta, cioè, [...] di un rimborso d'imposta non da indebito, ma da detrazione, ossia derivante dall'esercizio di una facoltà che ha rilievo fondamentale nel meccanismo applicativo del tributo, perché consente di assicurarne la neutralità e la trasparenza», così che «solo in senso formale può parlarsi di un debito dello Stato verso il contribuente, in quanto in realtà l'Erario assume solo la veste di soggetto obbligato al pagamento, in virtù del congegno applicativo, senza che nella fattispecie costitutiva del diritto al rimborso sia individuabile alcuna pregressa situazione o alcuna attività dell'Amministrazione finanziaria». Per l'Autore, consegue a tale ricostruzione che «possono sollevarsi forti perplessità sull'applicabilità del fermo al rimborso Iva, perché le somme dovute sulle quali il fermo dovrebbe operare non sono in realtà somme in disponibilità dell'erario da trasferire al contribuente, ma sono somme già in qualche modo riservate al contribuente stesso, che ha titolo ad acquisirle, con una priorità rispetto allo Stato stesso positivamente stabilita». L'amministrazione finanziaria, da parte sua, ha sempre ritenuto applicabile anche al credito Iva le misure cautelari di sospensione dei pagamenti previste dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 e dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997: si veda ad esempio la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 33/E, p. 11.

²⁶¹ Sotto questo profilo, rileva la circostanza che il rimborso dell'Iva è uno strumento attraverso il quale è reso effettivo il principio di neutralità che caratterizza il tributo e che deriva dall'esercizio della detrazione dell'imposta sui beni e servizi acquistati. Al riguardo la giurisprudenza della Corte di Giustizia è costante nel ritenere contrarie al diritto comunitario le normative nazionali che ostacolano

rimborsi Iva specifiche disposizioni a garanzia dell'erario, rendendo rilevante interrogarsi sul rapporto tra tali disposizioni e le misure più generali di sospensione dei rimborsi previste dai sopra analizzati artt. 69 del R.D. n. 2440/1923 e 23 del D.Lgs. n. 472/1997.

6.2 Proprio con riferimento a tale ultimo profilo, e per quanto maggiormente interessa in relazione al tema oggetto del presente lavoro, va anzitutto notato che il d.P.R. n. 633/1972 contempla una specifica ipotesi di sospensione dei rimborsi Iva, disciplinata dall'art. 38-bis, comma 8, ai sensi del quale: «Nel caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale».

l'effettività dei meccanismi volti a garantire la neutralità dell'Iva. Questo il principio di diritto più volte ribadito dalla Corte di Giustizia: «il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori l'Iva che ha già gravato a monte sui beni acquistati e sui servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione e tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte» (tra le tante, si veda ad esempio CGUE 24 ottobre 2013, causa C-431/12, par. 21). Su questi aspetti si veda F. Mattarelli, *Fermo amministrativo e sospensione dei rimborsi iva: entra (finalmente) in gioco il principio di neutralità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 502 ss. Con specifico riferimento al diritto al rimborso, la Corte di Giustizia ha avuto più volte modo di precisare che gli Stati membri, benché in linea di principio liberi di attuare le modalità concrete di rimborso, sono in ogni caso tenuti a garantire il principio di neutralità (si veda ad esempio CGUE 10 luglio 2008, causa C-25-07); così come è stato sottolineato che il rimborso deve essere effettuato «entro un termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente. Comunque, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo» (così CGUE 25 ottobre 2001, causa C-78/00, par. 34).

La disposizione in commento prevede la sospensione obbligatoria dei rimborsi Iva quando, con riferimento al periodo d'imposta per il quale è stata presentata la richiesta di rimborso, al contribuente sia contestato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; e tale sospensione opera fino alla definizione del relativo procedimento penale e fino a concorrenza dell'Iva indicata nei documenti ritenuti fittizi.

Si tratta di una misura che condivide la funzione cautelare delle altre e più ampie forme di ritenzione dei pagamenti in precedenza analizzate, ma se ne discosta quanto a presupposti, struttura ed effetti giuridici.

E difatti, lo si è visto, il fermo amministrativo e la sospensione dei rimborsi trovano giustificazione nella salvaguardia di una pretesa di segno contrario vantata dall'amministrazione; mentre nel meccanismo applicativo positivizzato dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 la sospensione del rimborso Iva è volta a tutelare l'amministrazione rispetto alla soddisfazione dello stesso credito Iva chiesto a rimborso, che potrebbe rivelarsi inesistente a seguito dell'attività di accertamento della eventuale condotta illecita contestata.

Inoltre, l'art. 38-bis si caratterizza per la mancanza di discrezionalità dell'amministrazione in ordine alla adozione della misura cautelare allorquando risultino verificati i presupposti legalmente previsti; ciò emerge chiaramente dalla lettera della norma: in presenza di un procedimento penale a carico del soggetto richiedente il rimborso (o dei relativi rappresentanti) l'esecuzione del rimborso Iva «è sospesa» dall'amministrazione finanziaria²⁶². E la gravità della violazione contestata giustifica l'estensione

²⁶² In questo senso anche la prassi amministrativa. Si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n. 32/E, ove con riferimento ai presupposti applicativi dell'art. 38-bis, comma 8, d.P.R. n. 633/1972, si legge che

temporale della misura cautelare, che permane fino alla definizione del procedimento penale, ad esito del quale il rimborso o viene erogato oppure viene denegato.

Indubbiamente anche il provvedimento di sospensione del rimborso Iva *ex art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972* potrà essere oggetto di impugnazione, alla stregua di quanto rilevato con riferimento al fermo amministrativo ed alla sospensione dei rimborsi, ma gli spazi di tutela riconosciuti al contribuente qui appaiono particolarmente ridotti, potendosi immaginare eventuali profili di illegittimità del provvedimento laddove non risultino integrati i presupposti positivamente stabiliti per l'operatività della sospensione *ex lege*, ossia ove manchi la constatazione dei reati indicati dalla disposizione normativa oppure il procedimento penale sia già stato definito in senso favorevole al contribuente; ma possono sorgere anche profili quantitativi legati al mancato rispetto del principio di proporzionalità tra l'importo dell'Iva della cui fittizietà si discute nel procedimento penale e credito Iva chiesto a rimborso.

6.3 Il citato comma 8 dell'art. 38-bis si inserisce peraltro in un più ampio contesto di garanzie predisposte dal legislatore a tutela dei rimborsi Iva; difatti, a fianco della specifica misura di sospensione dei rimborsi, appena richiamata, si rinvengono nell'art. 38-bis altre disposizioni (in particolare i commi e 3 e 4) a norma delle quali l'esecuzione del rimborso Iva è, in talune fattispecie di più rilevante importo e considerate "a rischio", subordinata alla preventiva presentazione di una garanzia da parte del contribuente (sotto forma di cauzione, fideiussione bancaria, polizza assicurativa)²⁶³.

quando l'ufficio viene a conoscenza delle fattispecie delittuose di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, «l'esecuzione del rimborso è sospesa, senza possibilità per gli uffici di porre in essere alcuna valutazione discrezionale».

²⁶³ L'attuale sistema delle garanzie sottese alla concessione dei rimborsi Iva è

Molto si è discusso in ordine al rapporto tra “micro-sistema” di garanzie contemplato dalle varie disposizioni dell’art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 e le più generali disposizioni di fermo amministrativo/sospensione dei rimborsi di cui all’art. 69 del R.D. n. 2440/1923 ed all’art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, essendo controverso se il ricorso a tali ultime disposizioni sia o meno consentito all’amministrazione finanziaria con riferimento a crediti Iva del contribuente per la cui soddisfazione l’ordinamento già prevede gli specifici strumenti contemplati dai richiamati commi dall’art. 38-bis.

Le diverse opinioni interpretative si sono sostanzialmente concentrate attorno a due orientamenti.

Secondo un primo orientamento, la normativa in materia di rimborsi Iva avrebbe natura speciale, con la conseguenza che l’art. 38-bis precluderebbe l’intervento delle altre e più generali misure cautelari, pur avendo queste ultime la diversa finalità, non contemplata dalla normativa Iva, di tutelare la

contenuto ai commi 3 e 4 dell’art. 38-bis ed è la risultante delle profonde modifiche apportate dall’art. 13 del D.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, nonché dell’ulteriore intervento di dettaglio operato con l’art. 7-quater, comma 32, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (conv. dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225). In breve, con il D.Lgs. n. 175/2014 è stato superato il previgente obbligo generalizzato di prestazione della garanzia da parte del contribuente, e le modalità ed i limiti connessi al diritto di rimborso sono stati rimodulati suddividendo le richieste di restituzione in tre categorie: 1) i rimborsi di importo inferiore ad € 30.000, erogabili senza prestazione di garanzia o altri adempimenti ulteriori alla presentazione della dichiarazione annuale o all’istanza di rimborso per periodi inferiori all’anno; 2) i rimborsi di importo superiore ad € 30.000 richiesti da soggetti considerati a rischio secondo i parametri individuati dal comma 4 (tra cui ad esempio si annoverano: i soggetti che esercitano attività di impresa da meno di due anni, diversi dalle *start-up* innovative; i soggetti che nei due anni precedenti alla richiesta di rimborso hanno ricevuto avvisi di accertamento recanti importi accertati eccedenti determinate soglie), per i quali è obbligatoria la prestazione della garanzia; 3) i rimborsi di importo superiore ad € 30.000 richiesti da soggetti considerati non a rischio, erogabili senza prestazione di garanzia e per i quali è richiesta la presentazione della dichiarazione annuale o dell’istanza infra-annuale munita del visto di conformità, oltre ad una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale il contribuente attesti la sussistenza dei requisiti patrimoniali indicati dalla disposizione. Per il dettaglio della disciplina, si veda la Circolare dell’Agenzia delle Entrate, 30 dicembre 2014, n. 32/E.

riscossione di controcrediti dell'amministrazione finanziaria²⁶⁴.

Un secondo orientamento pone invece l'accento sulla circostanza che la specifica normativa in materia di rimborsi Iva sarebbe finalizzata a tutelare l'erario nelle ipotesi in cui il credito Iva chiesto a rimborso risulti insussistente, ma ciò non escluderebbe la possibilità per l'amministrazione finanziaria di ricorrere all'utilizzo delle misure cautelari amministrative previste dall'ordinamento a tutela di una eventuale compensazione con propri controcrediti²⁶⁵.

In merito al richiamato contrasto interpretativo si è da ultimo espressa la Corte di Cassazione in composizione unitaria con la sentenza 31 gennaio 2020, n. 2320²⁶⁶, la quale ha ritenuto ammissibile anche in materia di Iva il ricorso dell'amministrazione finanziaria alle misure cautelari generali del fermo amministrativo e della sospensione dei rimborsi, tuttavia precisando che l'amministrazione «non possa cautelarsi due volte, pur se con finalità diverse, in riferimento allo stesso credito del contribuente», dato che una tale eventualità si porrebbe «in contrasto col principio di collaborazione e buona fede che, a norma della Legge n. 212 del 2000, art. 10 comma 1 (c.d. Statuto del contribuente) deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, e non tiene conto del principio di solidarietà economica e

²⁶⁴ Si vedano ad esempio: Cass. 25 giugno 2003, n. 10199; Id. 26 aprile 2004, n. 7952; Id. 1° luglio 2009, n. 15424; ma anche, più recentemente: Cass. 31 ottobre 2018, n. 27784; Id. 8 novembre 2018, n. 28839; Id. 31 gennaio 2019, n. 2893.

²⁶⁵ Si possono annoverare in questo più recente filone interpretativo: Cass. 5 marzo 2004, n. 4567; Id. 21 marzo 2012, n. 4505; Id. 28 marzo 2014, n. 7320; Id. 16 marzo 2016, n. 5139; Id. 15 gennaio 2019, n. 4018; Id. 12 febbraio 2019, n. 4038.

²⁶⁶ Su cui si vedano i commenti di: F. Randazzo, *Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 371; M. Basilavecchia, *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, p. 292; N. Zanotti, *Alternatività o cumulabilità delle misure cautelari nei rimborsi IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 413. L'intervento delle Sezioni Unite è stato sollecitato dalla ordinanza della Corte di Cassazione 20 giugno 2019, n. 16567, annotata da F. Randazzo, *Verso l'applicabilità del fermo al rimborso IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, p. 39.

sociale di cui all'art. 2 Cost., al quale devono ispirarsi, anche, i rapporti fra Pubblica amministrazione e cittadino».

L'intervento delle Sezioni Unite ha quindi affermato un principio di alternatività tra le misure contemplate dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 e quelle disciplinate dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 e dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, dal quale deriva che l'adozione di una di queste misure, anche in materia di Iva, impedisce all'amministrazione finanziaria di ricorrere alle altre.

Il principio del divieto di cumulo delle garanzie (*lato sensu* intese) a tutela del medesimo credito non trova riscontro nel dato positivo, e forse non soddisfa fino in fondo le esigenze di definizione della specifica questione manifestata nei contrapposti orientamenti giurisprudenziali cui si è fatto cenno²⁶⁷. Epperò non vi è dubbio che il criterio risolutore indicato dalle Sezioni Unite si pone a salvaguardia del contribuente, che subirebbe un

²⁶⁷ Esprime questa posizione N. Zanotti, *Alternatività o cumulabilità delle misure cautelari nei rimborsi IVA*, cit., p. 430, ove l'Autore rileva che «da nessuna parte è posto un divieto assoluto di assumere i provvedimenti in discussione congiuntamente, considerando la loro innegabile diversa funzione. E ciò è tanto più evidente ove si consideri che il ragionamento della Suprema Corte non sembra affatto considerare che, anche laddove una garanzia fideiussoria sia prestata, questa non potrà assicurare il Fisco per il caso in cui venga accertata la effettiva esistenza di un debito del contribuente diverso da quello per il quale essa è stata prevista ai sensi dell'art. 38-bis [...]»; concludendo infine come «la soluzione prospettata dalle Sezioni Unite, più che essere una ricostruzione giuridicamente corretta, sia una proposta di compromesso, che non appaga nessuna delle due parti». Rispetto alle questioni interpretative poste dalla ordinanza di rimessione, parla di «terza via delle Sezioni Unite» M. Basilavecchia, *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, cit., p. 294, il quale osserva ulteriormente che «le Sezioni Unite hanno volutamente evitato di prendere una posizione di principio sulle questioni di fondo sulle quali si è costruito il contesto giurisprudenziale: ossia, il credito Iva è così speciale, così forte, da essere immune da misure cautelari esogene, ossia derivanti da pretese dell'Amministrazione riguardanti altre vicende?»; specificando infine, condivisibilmente, che «[s]arà decisiva al riguardo l'incidenza del diritto europeo, in particolare la verifica di compatibilità con le Direttive Iva di misure cautelari destinate a vanificare la neutralità e l'effettività del diritto alla detrazione».

eccessivo aggravio dal congiunto operare di plurime misure cautelative del medesimo credito erariale.

Sotto questo profilo la regola dell'alternatività tratteggiata dalla Corte appare una specificazione del più generale principio di proporzionalità cui si è più volte fatto cenno nel corso del presente lavoro. E allora è forse possibile immaginare che questo principio, dettato dalla Corte per lo specifico caso, possa essere esteso anche ad ogni altra fattispecie involgente la potenziale cumulabilità di più misure cautelari amministrative. Si è già visto infatti che, da un punto di vista del diritto positivo, nulla sembra impedire all'amministrazione finanziaria di tutelare il proprio credito facendo congiuntamente ricorso all'ipoteca *ex art. 77* del d.P.R. n. 602/1973 nonché al fermo dei beni mobili registrati previsto dall'*art. 86* del medesimo decreto; e allo stesso modo si è visto come, in linea teorica, sempre a tutela dello stesso credito l'amministrazione finanziaria potrebbe sospendere un rimborso dovuto al contribuente, facendo applicazione del fermo amministrativo del R.D. n. 2440/1923 ovvero della sospensione dei rimborsi del D.Lgs. n. 472/1997. Le combinazioni possono essere tante, ma è chiara l'esigenza di vietare il cumulo di garanzie quando la prima misura adottata dall'amministrazione finanziaria sia già di per sé sufficiente a tutelare il proprio credito. E allora sul punto possono venire in rilievo, in termini analoghi a quelli fatti propri dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 2320/2020, i principi di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente.

7. Il blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973.

7.1 Nell'ambito delle disposizioni espressione del potere cautelare

dell'amministrazione finanziaria si annovera anche l'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973²⁶⁸.

Si tratta invero di una misura non appannaggio della sola amministrazione finanziaria, ivi prevedendosi che tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165²⁶⁹,

²⁶⁸ La norma è stata introdotta dall'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (conv. dalla legge 24 novembre 2006, n. 286) ed è stata oggetto di successive modifiche. Nella sua attuale versione essa dispone quanto segue: «1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. La presente disposizione non si applica alle aziende o società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero della legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero che abbiano ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19 del presente decreto nonché ai risparmiatori di cui all'articolo 1, comma 494, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che hanno subito un pregiudizio ingiusto da parte di banche e loro controllate aventi sede legale in Italia, poste in liquidazione coatta amministrativa dopo il 16 novembre 2015 e prima del 16 gennaio 2018. 2. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1. 2-bis. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, l'importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito».

²⁶⁹ A norma del quale: «Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di

nonché le società a prevalente partecipazione pubblica, debbano sospendere i pagamenti di importi superiori a cinquemila euro nei confronti di soggetti che risultino inadempienti all'obbligo di versamento di somme pari almeno a tale importo risultanti da una o più cartelle di pagamento (ma ora anche da avvisi di accertamento esecutivi, per le ragioni più volte richiamate nel corso del lavoro), informando di tale inadempienza l'agente della riscossione.

La situazione di inadempienza rilevante ai fini della adozione della sospensione è dalla stessa legge collegata agli obblighi di versamento delle somme riscosse a mezzo ruolo (cui si affiancano adesso gli avvisi di accertamento esecutivi), pertanto rilevano a tali fini tutte le entrate, erariali e non, riscosse con tali modalità²⁷⁰; fermo restando che, alla stregua di quanto visto con riferimento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, non può ritenersi sussistente lo stato di inadempienza relativamente a tributi (e accessori) che siano stati previamente annullati ovvero sospesi con provvedimenti tanto giudiziali quanto amministrativi.

Considerate l'ampiezza e l'eterogeneità delle amministrazioni coinvolte, sia sul lato attivo che su quello passivo del rapporto, il procedimento coinvolge di regola più soggetti: l'amministrazione debitrice

settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI».

²⁷⁰ Propone una diversa lettura G. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., pp. 223-224, secondo il quale: «I debiti del beneficiario del pagamento debbono, comunque, avere natura tributaria, escludendo quindi quelli di altra natura riscossi tramite Equitalia (contributi previdenziali, contravvenzioni del Codice della strada, etc.), in quanto un potere così invasivo della sfera giuridica del contribuente si giustifica solo in relazione alla peculiare natura (solidaristica) del tributo, a nulla valendo il procedimento attraverso cui il credito viene riscosso. La *ratio* della norma non è quella di tutelare la riscossione dei crediti per i quali è previsto l'intervento dell'Agente della riscossione, ma di tutelare solo quelli di natura tributaria». Si osserva però che il dato letterale della disposizione si riferisce genericamente all'inadempimento di obblighi di versamento derivanti dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, senza alcuna distinzione in merito alla natura delle somme poste in riscossione.

nei confronti del privato; l'amministrazione (ma può essere anche più di una) che vanta le somme iscritte a ruolo ovvero affidate all'agente della riscossione e non pagate nei termini di legge; e infine il privato che è al contempo creditore della prima e debitore della seconda. Ed è per questa ragione che la dinamica applicativa dell'art. 48-bis non prevede quale esito del procedimento il ricorso allo strumento della compensazione, che risulta all'evidenza inattuabile laddove non vi sia la duplicità (anche latamente intesa, come nel caso - affrontato in relazione all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 - delle diverse amministrazioni dello Stato, tutte idealmente facenti parte di un unico centro di interesse) dei soggetti cui sono riferiti i rapporti di debito-credito.

Le modalità di attuazione dell'art. 48-bis sono stabilite dal D.M. 18 gennaio 2008, n. 40, alla luce del quale l'ambito applicativo e l'articolazione procedimentale della disposizione primaria risultano meglio precisate, ivi prevedendosi tra l'altro che: attualmente gli obblighi di verifica di cui all'art. 48-bis riguardano, oltre alle amministrazioni pubbliche, le società a totale partecipazione pubblica, non anche le società a partecipazione pubblica prevalente, per le quali si rinvia ad un successivo regolamento ministeriale, non ancora emanato (art. 6); la verifica avviene inoltrando una richiesta all'agente della riscossione il quale, sussistendo lo stato di inadempienza del soggetto beneficiario, «ne dà comunicazione al soggetto pubblico richiedente entro i cinque giorni feriali successivi alla ricezione della richiesta» (art. 2) (con la conseguenza che, in caso di mancata risposta entro tale termine, così come in caso di risposta che certifichi l'inesistenza di una situazione di inadempimento, il soggetto pubblico deve procedere al pagamento); ove l'agente della riscossione certifichi una situazione di inadempimento, «il soggetto pubblico non procede al pagamento [...] per i sessanta giorni successivi a quello della comunicazione» e l'agente della riscossione

«preannuncia l'intenzione [...] di procedere alla notifica dell'ordine di versamento di cui all'art. 72-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1973»²⁷¹ (art. 3, commi 3 e 4); la sospensione è caducata, e il pignoramento presso terzi non è eseguito, se durante il periodo di sospensione il contribuente assolve al proprio debito oppure quest'ultimo venga meno (art. 3, comma 5)²⁷², dovendo in tal caso l'amministrazione procedere con il

²⁷¹ E' noto che l'art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973 consente all'agente della riscossione di pignorare i crediti vantati dal debitore nei confronti di terzi con un atto recante, in luogo della citazione davanti al giudice dell'esecuzione, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente all'agente, fino a concorrenza del credito per cui si procede, «nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica». Tale speciale sistema di riscossione era in origine previsto unicamente per consentire l'espropriazione immediata sui fitti e le pigioni dovute dal terzo al debitore iscritto a ruolo (art. 72 del d.P.R. n. 602/1973); successivamente, esso fu esteso al pignoramento dello stipendio del lavoratore, nei limite del quinto imposto per i rapporti di lavoro privato dall'art. 545, comma 4, c.p.c., e per i rapporti di lavoro pubblico dall'art. 2 del d.P.R. 5 gennaio 1950, n. 180 (l'art. 72-ter ha introdotto limitazioni ancora più elevate al pignoramento presso terzi dello stipendio ove questo sia di importo non superiore a cinquemila euro), per essere infine generalizzato a tutti i crediti vantati dal debitore verso terzi e persino alle cose mobili del debitore che il terzo abbia in possesso (art. 73). La procedura dell'art. 72-bis si inquadra nell'ambito del più ampio potere di autotutela c.d. esecutiva dell'amministrazione finanziaria: notoriamente, si tratta del potere dell'amministrazione di auto-costituirsi il titolo esecutivo e di procedere, tramite l'intervento dell'agente della riscossione, al soddisfacimento coattivo del relativo diritto di credito mediante esecuzione diretta, vale a dire senza necessità di dovere esercitare le azioni esecutive ordinariamente previste dal codice di procedura civile.

²⁷² Letteralmente, il D.M. 40/2008 prevede che se si verificano queste circostanze l'agente della riscossione «lo comunica prontamente al soggetto pubblico, indicando l'importo del pagamento che quest'ultimo può conseguentemente effettuare a favore del beneficiario». La formulazione della norma è stata criticata da C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., 31, perché ritenuta «abbastanza incurante dei diritti del beneficiario. Il regolamento si è premurato di fissare puntualmente la tempistica del procedimento, relativamente alla previa verifica e all'eventuale successivo "blocco", e non ha, invece, fatto altrettanto per quanto riguarda la tempistica della procedura di "sblocco" del credito. La genericità del passo normativo [...] mal si accorda con il rigore, previsto per l'esercizio dell'azione esecutiva. Il regolamento, invece, avrebbe dovuto essere caratterizzato da un equo bilanciamento, soprattutto per un ambito che non è

pagamento, al pari di ciò che avviene qualora la condizione di inadempimento del contribuente persista ma l'agente della riscossione non dia seguito al preannunciato pignoramento presso terzi entro il termine di sessanta giorni di sospensione del pagamento (art. 3, comma 6).

Vengono così tratteggiati i contorni di una misura caratterizzata da estrema speditezza applicativa e la cui natura cautelare è ben evidente ove si metta a fuoco la provvisorietà della sospensione del pagamento (per un periodo di sessanta giorni) e la strumentalità di essa rispetto al pignoramento presso terzi del credito del contribuente secondo la disciplina recata dall'art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973²⁷³.

sistematicamente significativo di attività evasiva del contribuente».

²⁷³ Nel senso che l'art. 48-bis sia positivamente configurato come istituto cautelare funzionale al pignoramento presso terzi *ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973*, si vedano anche: M. Basilavecchia, *Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2665, ove l'Autore osserva che «la funzione del blocco è quella di assicurare la possibilità, all'agente della riscossione procedente, di effettuare il pignoramento nelle forme spedite (art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973) dell'ordine diretto al soggetto pubblico di pagamento delle somme nelle mani dell'agente stesso»; M.G. Ortoleva, *Considerazioni preliminari sulla sospensione dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Dir. e proc. trib.*, 2017, p. 313; Id., *Natura ed effetti della sospensione dei pagamenti di cui all'art. 48 bis del d.P.R. n. 602/1973*, in *Jus online*, 2019, p. 237, ove si legge che «il regolamento di attuazione della disciplina di cui all'art. 48 bis configura la misura come esclusivamente strumentale al pignoramento speciale *ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602/1973*»; Id., *L'adempimento del debito iscritto a ruolo*, Torino, 2017, p. 205; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., pp. 224-225. Escludono invece la natura cautelare dell'istituto: G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, p. 192, secondo cui l'art. 48-bis andrebbe collocato tra le misure dirette a realizzare un celere e sicuro recupero delle somme iscritte a ruolo, piuttosto che tra quelle di natura cautelare; G. Marini, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in C. Glendi - V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., p. 540, secondo il quale andrebbe escluso «che il blocco dei pagamenti sia un'azione cautelare», dovendosi piuttosto attribuire all'art. 48-bis «natura di "misura conservativa", avendo esso la funzione di accantonare le somme necessarie al soddisfacimento della pretesa erariale, in vista dell'esecuzione forzata». Tuttavia entrambe queste ultime posizioni non escludono affatto la natura cautelare dell'art. 48-bis, avendo le misure cautelari operanti in materia tributaria

Così come dal richiamato articolato normativo emerge chiaramente che trattasi di una misura cautelare amministrativa ove di fatto non si ravvisano spazi di discrezionalità in capo all'amministrazione, la quale è tenuta sia ad effettuare la verifica dei carichi pendenti prima di procedere al pagamento di importi superiori alla soglia di materialità indicata dalla legge, sia a sospendere il pagamento stesso, ove risulti una situazione di inadempienza del contribuente nei termini in precedenza indicati, e nei limiti dell'importo dovuto (dovendosi pertanto procedere senza indugio alla erogazione del credito vantato dal beneficiario in misura eccedente).

7.2 Sia la normativa primaria sia le disposizioni del decreto attuativo tacciono invece su alcuni altri profili applicativi, *in primis* su quali siano i criteri per la quantificazione dell'importo del pagamento ai fini della valutazione del superamento della soglia positivamente rilevante (questione che rileva soprattutto in caso di pagamenti accorpatis o viceversa frazionati e su cui incide il trattamento fiscale cui è assoggettata l'operazione che giustifica lo specifico pagamento).

Si tratta di questioni di dettaglio, per quanto rilevanti sotto il profilo pratico, su cui non pare il caso di dovere qui indugiare, e che peraltro sono state oggetto di copiosa prassi amministrativa²⁷⁴, cui pure si deve una

proprio la funzione agevolare la riscossione, anche forzata, delle somme vantate dall'amministrazione; il che può variamente avvenire con strumenti legislativi aventi carattere anticipatorio degli effetti tipici del provvedimento finale, oppure carattere conservativo della situazione di fatto esistente nelle more della adozione di esso.

²⁷⁴ Si tratta in particolare delle Circolari del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato: 29 luglio 2008, n. 22; 8 ottobre 2009, n. 29; 23 settembre 2011, n. 27; 21 marzo 2018, n. 13; in ordine ad esse si possono sinteticamente mettere in evidenza i seguenti, principali chiarimenti ivi contenuti: l'obbligo di verifica non riguarda i pagamenti verso altre amministrazioni pubbliche, non sussistendo in tali casi le esigenze di cautela, sottese alla *ratio* della norma, connesse all'adempimento delle somme affidate in riscossione; la nozione di pagamento va riferita all'adempimento di un obbligo contrattuale o comunque di

minuziosa, e meritoria, opera di individuazione di fattispecie escluse dall'ambito applicativo dell'art. 48-bis, seppure in deroga al dato normativo il quale, fatte salve alcune specifiche eccezioni ivi esplicitate²⁷⁵, riferisce l'obbligo di verifica della situazione di inadempimento ai pagamenti da effettuarsi «a qualunque titolo» e non effettua alcuna distinzione a livello soggettivo relativamente al «beneficiario» del pagamento²⁷⁶.

natura privatistica (ad es. risarcimento per fatto illecito, responsabilità precontrattuale, arricchimento senza causa, ecc.), da cui consegue l'esclusione delle erogazioni, tra l'altro, a titolo di restituzione di tributi e accessori; l'art. 48-bis non trova applicazione in situazioni ove l'erogazione delle somme risponde ad un interesse pubblico oppure all'esigenza di tutela dei diritti fondamentali della persona (così escludendosi dall'obbligo di verifica, ad esempio, il pagamento da parte dell'amministrazione di: rate dei mutui o canoni di leasing; indennità connesse allo stato di salute della persona; sussidi per maternità, malattie, sostentamento, inabilità temporanea al lavoro, ecc.); sono anche esclusi dall'obbligo di verifica i trasferimenti effettuati in base a disposizioni di legge o per dare esecuzione a progetti dell'Unione Europea o ad accordi internazionali; il superamento della soglia di materialità prevista dalla norma va verificato computando le somme al netto delle ritenute e al lordo dell'Iva (salvo i casi di applicazione della disciplina dello *split payment*); per evitare artificiosi frazionamenti di un unico pagamento occorre avere riguardo alle pattuizioni contrattuali e alle correlate scadenze ivi stabilite; in caso di pagamento unitario di più fatture, ciascuna di importo inferiore alla soglia indicata dalla legge, assume rilievo l'importo della singola fattura, sempre che non si tratti di artificioso frazionamento di una prestazione unitaria.

²⁷⁵ Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 48-bis prevede difatti che: «La presente disposizione non si applica alle aziende o società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero della legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero che abbiano ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19 del presente decreto nonché ai risparmiatori di cui all'articolo 1, comma 494, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che hanno subito un pregiudizio ingiusto da parte di banche e loro controllate aventi sede legale in Italia, poste in liquidazione coatta amministrativa dopo il 16 novembre 2015 e prima del 16 gennaio 2018».

²⁷⁶ Anche prescindendo dai sopra richiamati chiarimenti forniti dall'amministrazione, dall'area di operatività dell'art. 48-bis si può probabilmente escludere quella, più ristretta, enucleabile con riferimento all'art. 28-ter del d.P.R. n. 602/1973 (da leggersi congiuntamente all'art. 20-bis del D.Lgs. n. 46/1999), che riguarda il caso specifico del beneficiario di un rimborso d'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate il quale risulti contestualmente iscritto a ruolo per somme

Piuttosto, il fatto che la sospensione del pagamento sia finalizzata al pignoramento presso terzi del credito vantato dal beneficiario induce ad interpretare l'intero articolato normativo nel senso che l'obbligo di verifica non scatta, e la sospensione non opera, con riferimento ai pagamenti che, pur essendo superiori alla soglia di cinquemila euro prevista dalla legge, abbiano ad oggetto somme (pignorabili secondo la disciplina ordinaria dell'art. 543 c.p.c. ma) non suscettibili di esecuzione secondo la procedura dell'art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973: il riferimento è in particolare ai crediti da pensione, essendo inequivoco l'inciso «Salvo che per i crediti pensionistici» posto in apertura dell'art. 72-bis²⁷⁷.

7.3 La disposizione in commento, per il meccanismo applicativo e la celerità dei tempi che la contraddistinguono, è senza dubbio uno strumento

di pertinenza della stessa Agenzia delle Entrate (o, ove sia presente apposita convenzione, anche delle altre agenzie fiscali e degli enti previdenziali). In tal caso, l'art. 28-ter prevede che l'Agenzia sospenda il rimborso e invii all'agente della riscossione apposita segnalazione, mettendo a disposizione di esso le somme da rimborsare; l'agente della riscossione, a sua volta, notifica al beneficiario proposta di compensazione sospendendo le azioni di recupero e invitandolo a pronunciarsi nel termine di sessanta giorni sulla proposta di compensazione. In caso di risposta negativa del contribuente, e nel silenzio della norma, appare però difficile immaginare che venga dato corso al rimborso, essendo invece probabile che la procedura sfoci nel pignoramento presso terzi delle somme da rimborsare. In questo senso A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 225, che difatti qualifica la sospensione dei pagamenti ex art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 come «un completamento della compensazione ex art. 28 ter D.P.R. 602/1973».

²⁷⁷ Nello stesso senso si veda M.G. Ortoleva, *Considerazioni preliminari sulla sospensione dei pagamenti della pubblica amministrazione*, cit., pp. 310-315. Di diverso avviso la Ragioneria Generale dello Stato (Circolare n. 29/2009, cit.) secondo cui il pagamento dei crediti pensionistici sarebbe suscettibile di sospensione ex art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973, sul presupposto che «l'agente della riscossione possa avvalersi dell'articolo 72 bis a prescindere dall'avvenuta attivazione della verifica di cui all'articolo 48 bis», così ipotizzando una «autonomia precettiva e applicativa» dell'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 rispetto alla disciplina del pignoramento presso terzi recata dal medesimo decreto.

molto efficace per l'acquisizione delle somme affidate all'agente della riscossione, e difatti di essa viene fatto largo uso nella pratica.

Epperò non può sottacersi che in relazione all'art. 48-bis si agitano ancora oggi talune questioni interpretative di non poca rilevanza, che incidono sulla qualità della tutela del contribuente avverso una misura che incide fortemente sulla sfera giuridica dello stesso.

Il riferimento è primariamente alla circostanza per cui il dato positivo non prevede la notifica al beneficiario del provvedimento di sospensione del pagamento (e quindi delle ragioni sottese alla adozione dello stesso). E se si considera che nemmeno la normativa che disciplina il pignoramento presso terzi contempla la notifica al debitore dell'ordine di pagamento, ne emerge un sistema ove il destinatario della misura ben potrebbe venire a conoscenza dei provvedimenti adottati dall'amministrazione solo una volta avvenuta l'esecuzione del pignoramento del proprio credito da parte dell'agente della riscossione²⁷⁸. E non pare necessario doversi dilungare molto nell'evidenziare che un sistema così congegnato risulta lesivo di molteplici principi costituzionalmente protetti, *in primis* del diritto alla tutela giurisdizionale

²⁷⁸ Le evidenziate criticità in termini di tutela del contribuente sono rilevate anche da G. Marini, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, cit., p. 532, ove l'Autore pone anche un problema di coordinamento con la tutela cautelare, nel senso che ben potrebbe accadere che «[s]caduto il termine per il pagamento della cartella esattoriale, può, infatti, accadere che nello spazio di pochi giorni il contribuente si veda dapprima bloccati i pagamenti da parte dei committenti pubblici e, successivamente, sottratte le relative somme da parte del Fisco, senza avere ancora, verosimilmente, potuto ottenere (dal giudice tributario) la sospensione dell'esecuzione della cartella». Parla di «inadeguatezze della tutela giurisdizionale» M. Basilavecchia, *Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione*, cit., p. 2666, il quale tuttavia evidenzia che queste «non possono rovesciarsi in critica di una disposizione che rende efficiente l'azione amministrativa di recupero delle somme iscritte a ruolo, contribuendo a superare una cronica inutilità delle procedure esecutive», concludendo nel senso che la tutela sarebbe garantita al contribuente da una auspicata «effettività ed immediatezza della tutela cautelare, soprattutto contro il ruolo».

contemplata dall'art. 113 Cost. («Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa»). Difatti il provvedimento di sospensione del rimborso, in quanto certamente lesivo della sfera giuridica del destinatario, deve potere essere sottoposto al controllo giurisdizionale, non potendosi peraltro escludere la commissione di eventuali errori da parte dell'agente della riscossione nella valutazione della condizione di inadempimento del beneficiario agli obblighi di pagamento delle somme iscritte a ruolo o ad esso affidate (scenario reso ancora più concreto dalla non univoca interpretazione di diversi profili della normativa di riferimento primaria e secondaria, nei termini in precedenza indicati).

Peraltro, richiamando la consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di giurisdizione sulle controversie relative all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, secondo la quale la giurisdizione va individuata avuto riguardo «al giudice al quale è attribuita la cognizione della controversia sul diritto che da detto fermo è cautelato» (tra le altre: Cass. SS.UU. 17 gennaio 2017, n. 959), va certamente riconosciuta la possibilità di radicare avanti al giudice tributario le impugnative dei provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 in tutte le ipotesi in cui il credito dell'amministrazione abbia natura tributaria.

Ulteriori problematiche applicative si ravvisano in relazione alla operatività dell'art. 48-bis laddove l'inadempimento riguardi somme dovute in base ad avvisi di accertamento esecutivi. Il riferimento non è tanto alla circostanza che, in questi casi, l'agente della riscossione viene a conoscenza della situazione di inadempimento solo nel momento in cui l'ente impositore procede all'affidamento in carico delle somme, vale a dire «decorsi trenta

giorni dal termine ultimo per il pagamento»²⁷⁹ (con conseguente disallineamento degli *step* procedurali rispetto all'ipotesi di iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento): ciò che maggiormente desta perplessità è il coordinamento dell'articolazione procedimentale dell'art. 48-bis con l'ipotesi in cui l'avviso di accertamento esecutivo venga impugnato dal contribuente, prevedendo in tal caso la legge²⁸⁰ che «L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico». Difatti, l'inibizione dell'attività esecutiva per il periodo indicato dalla legge fa sì che in tale arco temporale, pure ove si ritenesse operante la sospensione del pagamento dovuta alla rilevata situazione di inadempimento, non potrà procedersi al pignoramento presso terzi del credito vantato dal privato nei confronti dell'amministrazione.

Ma se si accede all'impostazione, che qui si privilegia, secondo cui la sospensione dell'art. 48-bis è legata da uno stretto vincolo di strumentalità al pignoramento presso terzi, tale per cui la sospensione opera solo ove sia suscettibile di trovare applicazione la procedura semplificata dell'art. 72-bis del d.P.R. n. 602/1973, allora la soluzione probabilmente più corretta è quella di ritenere che in caso di inadempimento agli obblighi di pagamento derivanti da un avviso di accertamento esecutivo che sia stato impugnato avanti l'autorità giurisdizionale, nessuna sospensione del pagamento potrà operare fintanto che non sia decorso il periodo di centottanta giorni dall'affidamento delle somme in carico all'agente della riscossione; dovendo pertanto l'amministrazione, lungo questo arco temporale, procedere regolarmente ai pagamenti dovuti al privato, in assenza di ulteriori circostanze di per sé fondanti una situazione di inadempimento²⁸¹.

²⁷⁹ Ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. b), del D.L. n. 78/2010.

²⁸⁰ Sempre ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. b), sopra richiamato.

²⁸¹ In questo senso anche B. Denora, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, cit., p. 266, la quale conclude al riguardo che «la

CAPITOLO VI
PROFILI COMPARATIVI: IL POTERE CAUTELARE
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO SPAGNOLO

1. Premessa.

A completamento della analisi condotta nei precedenti capitoli si ritiene utile ed opportuno effettuare ora una, seppur breve, indagine sulle modalità con le quali il potere cautelare dell'autorità amministrativa tributaria risulta disciplinato in ordinamenti giuridici diversi da quello italiano.

Ciò al fine di stimolare alcune considerazioni di carattere comparatistico dalle quali potere eventualmente trarre spunti, ulteriori rispetto a quelli fino ad ora emersi, per una rivisitazione della normativa interna in materia di provvedimenti cautelari dell'amministrazione finanziaria.

L'ordinamento giuridico preso a riferimento a tali fini è quello spagnolo: sia perché trattasi di ordinamento al quale il nostro è vicino e con il quale condivide le radici storiche, che affondano nel diritto romano, nonché le caratteristiche riferibili al modello giuridico continentale (*in primis* il primato della legge e del diritto scritto nel sistema delle fonti); sia perché,

caratteristica del blocco dei pagamenti è, come detto, quella di essere strettamente propedeutico, anche sotto un profilo temporale, all'esecuzione tramite pignoramento presso terzi *ex art. 72-bis* del D.P.R. n. 602/1973 talché mal si presta ad essere impiegato nel periodo di sospensione dell'esecuzione».

come si avrà modo di vedere subito *infra*, esso risulta caratterizzato da un elevato *standard* di tutele a favore del soggetto nei confronti del quale l'autorità fiscale intenda adottare provvedimenti cautelari a garanzia di pretese di natura tributaria.

2. Il referente costituzionale del potere cautelare dell'autorità fiscale e la disciplina (generale) delle misure cautelari amministrative a garanzia del pagamento del debito tributario.

2.1 L'analisi può prendere le mosse dalla constatazione, di carattere generale, per cui anche l'ordinamento giuridico spagnolo, proprio come quello italiano, contempla la possibilità che, al ricorrere di determinati presupposti, l'autorità fiscale («Administración tributaria») possa adottare atti amministrativi provvisori, idonei ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del destinatario, con la finalità di tutelare in via cautelare specifici interesse dell'amministrazione²⁸².

Come osservato dalla dottrina²⁸³, il fondamento costituzionale di tale

²⁸² Si veda al proposito J.M. Queralt - C.L. Serrano - J.M. Tejerizo López- G. Casado Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2020, p. 559, i quali rilevano che «la necesidad de tutelar los intereses públicos justifica que se puedan adoptar algunas medidas que eviten que aquéllos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados. Su carácter preventivo exige que puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse, pues de otro modo dejarían de tener sentido» (trad.: «la necessità di tutelare gli interessi pubblici giustifica l'adozione di alcune misure per evitare che essi vengano ignorati, danneggiati o frustrati. La loro natura preventiva richiede che possano essere assunte prima che si verifichi l'ipotetico danno, altrimenti perderebbero di significato»).

²⁸³ Si veda A. Corcuera Torres, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 21, il quale osserva che la base costituzionale delle misure cautelari in considerazione «se encuentra en el principio de eficacia al que está sometida la Administración (art. 103.1), de que derivan los privilegios de la autotutela declarativa y ejecutiva» (trad.: «si ritrova nel principio di effettività al quale è soggetta l'Amministrazione (art. 103.1), da cui derivano i privilegi di autotutela dichiarativa ed esecutiva»).

potere è da rinvenirsi nel principio di efficacia dell'attività amministrativa previsto nell'art. 103, comma 1, della Costituzione spagnola²⁸⁴, cui è più in generale riferibile il potere attribuito alla pubblica amministrazione di emanare atti autoritativi finalizzati alla realizzazione degli interessi pubblici alla stessa affidati, purché in conformità «*a la ley y al Derecho*».

Ciò vuol anche dire, con specifico riferimento al tema di cui si discute, che in tanto l'amministrazione finanziaria spagnola potrà disporre misure cautelari amministrative in quanto tale possibilità sia prevista e regolamentata dalla legge (principio di legalità); il che è tanto più necessario se si considera che le misure cautelari si estrinsecano nella apposizione di specifici vincoli al patrimonio ed ai diritti dei contribuenti.

2.2 Tanto rilevato a livello di inquadramento generale, l'analisi della normativa tributaria vigente nell'ordinamento spagnolo evidenzia sin da subito una differenza di non poco momento rispetto alla legislazione italiana in materia di misure cautelari amministrative.

Nell'ordinamento spagnolo è difatti rinvenibile una disposizione che disciplina i lineamenti generali del regime giuridico dei provvedimenti cautelari dell'amministrazione finanziaria: si tratta dell'art. 81 LGT (*Ley General Tributaria*), appunto rubricato «*Medidas cautelares*» (trad.: «Misure cautelari»)

La *Ley General Tributaria* è stata riscritta con la legge 17 dicembre 2003, n. 58, e proprio nell'ambito di tale profonda revisione la regolamentazione delle misure cautelari amministrative è stata inserita nel

²⁸⁴ Ai sensi del quale: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, consometimiento pleno a la ley y al Derecho» (trad.: «La Pubblica Amministrazione serve con oggettività l'interesse generale e agisce secondo i principi di efficienza, gerarchia, decentramento, deconcentrazione e coordinamento, pieno rispetto della legge e del Diritto»).

corpo dell'attuale art. 81, a sua volta posto all'interno della Sezione dedicata alle garanzie del debito tributario (Sezione V - «*Garantías de la deuda tributaria*»). Successive modifiche di rilievo sono state apportate all'art. 81 dalla legge 30 dicembre 2011, n. 58, cui si deve nella sostanza la versione attuale della disposizione, solamente ritoccata in aspetti di dettaglio da successivi interventi.

La valenza dell'art. 81 LGT quale norma di carattere generale in materia di misure cautelari amministrative è stata evidenziata anche dalla dottrina, secondo cui è ad essa che occorre riferirsi allorquando si sia in presenza di misure cautelari la cui specifica normativa di riferimento si dimostri lacunosa sotto alcuni profili²⁸⁵.

Si tratta di una norma dalla struttura complessa, pertanto di essa si evidenzieranno nel prosieguo solamente le disposizioni che maggiormente rilevano ai fini del discorso che qui si conduce.

3. L'analisi dell'art. 81 LGT: a) con riguardo ai principi ivi contenuti in tema di provvedimenti cautelari amministrativi.

3.1 L'analisi può muovere dal primo paragrafo del comma 1, ai sensi del quale: «Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado» (trad.: «Per assicurare la riscossione dei crediti di sua competenza, l'Amministrazione finanziaria può adottare misure cautelari provvisorie quando vi siano indizi razionali che, altrimenti, detta riscossione sarebbe frustrata o gravemente

²⁸⁵ Si veda M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*, in *Información Fiscal*, 2009, pp. 17-18.

ostacolata»).

Dalla disposizione in esame possono trarsi diversi elementi di rilievo.

Anzitutto essa conferma la provvisorietà («carácter provisional») delle misure cautelari amministrative, che del resto costituisce, insieme alla strumentalità, carattere insito nella stessa nozione di cautela: posto che le misure cautelari amministrative non sono mai fini a sé stesse, ma sono strumentali ad altro provvedimento di cui tendono ad assicurare la fruttuosità, è logico che esse abbiano una durata limitata nel tempo e non possano, di conseguenza, assumere il carattere della definitività.

Sotto questo profilo la disposizione in esame non presenta particolare interesse nella prospettiva comparatistica qui assunta, atteso che, nonostante la mancanza nell'ordinamento tributario italiano di una analoga disposizione che specifichi il carattere di provvisorietà dei provvedimenti cautelari, l'indispensabilità di tale elemento non è mai stata posta in dubbio in quanto, appunto, elemento distintivo intrinseco nella stessa nozione di cautela.

Piuttosto, nella predetta ottica comparatistica è di maggiore interesse osservare che il carattere della provvisorietà delle misure cautelari, così genericamente indicato dal comma 1 dell'art. 81 LGT, viene meglio specificato nel successivo comma 7 della medesima disposizione, ove è disposto che le misure cautelari hanno efficacia per un periodo di sei mesi (prorogabili per un periodo massimo di ulteriori sei mesi in presenza di motivate ragioni), con la conseguenza che, una volta spirato tale periodo, esse vengono meno²⁸⁶. Il passaggio riferito alla durata massima del periodo di

²⁸⁶ Il comma 7 prevede anche ulteriori fattispecie al ricorrere delle quali le misure cautelari vengono meno, ma esse assumono certamente di minore rilevanza nell'ottica comparatistica che qui si predilige. Si possono citare al riguardo le seguenti fattispecie: quando vengono meno le circostanze che hanno giustificato l'adozione della misura cautelare; quando, su richiesta dell'interessato, si conviene di sostituire la misura cautelare con altra garanzia ritenuta sufficiente (non è peraltro necessario un accordo tra le parti, ma l'amministrazione tributaria

efficacia delle misure cautelari è di indubbia rilevanza sistematica, perché concretizza in maniera puntuale il carattere della provvisorietà insito nelle misure cautelari, a maggiore garanzia di un utilizzo fisiologico dello strumento cautelare. Per quanto ampiamente visto nei precedenti capitoli del presente lavoro, lo stesso non può invece dirsi relativamente ai provvedimenti cautelari disciplinati dall'ordinamento tributario italiano. Difatti, fatta eccezione per il blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973, ove la sospensione del pagamento è per legge limitata ad un periodo di sessanta giorni (dopodiché, o si dà seguito al pagamento oppure

deve senz'altro procedere a revocare la misura cautelare se il soggetto interessato presenta fideiussione bancaria o assicurativa). La prima ipotesi è ricollegabile al carattere di strumentalità insito nelle misure cautelari e difatti trova riconoscimento anche nell'ordinamento tributario italiano, ove la giurisprudenza ne fa costante applicazione pur in mancanza di una specifica disposizione in questo senso. La seconda ipotesi assume un maggiore interesse perché consente di constatare che nell'ordinamento tributario spagnolo è la stessa legge che prevede spazi riservati ad accordi tra amministrazione e contribuente nella fase di riscossione dei tributi, mentre con riferimento all'ordinamento italiano a tale conclusione potrebbe pervenirsi, come difatti si è pervenuto *supra*, in via interpretativa.

Si riportano di seguito i passaggi rilevanti del comma 7 dell'art. 81, LGT: «Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos: a) (omissis). b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción. c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar [...]. d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses. e) (omissis)» (trad.: «Gli effetti delle misure cautelari cessano entro sei mesi dalla loro adozione, salvo nei seguenti casi: a) (omissis). b) Che vengano meno le circostanze che ne motivarono l'adozione. c) Che, su richiesta dell'interessato, si convenga di sostituirla con altra garanzia ritenuta sufficiente. In ogni caso, la misura cautelare deve essere revocata se il contribuente presenta una fideiussione di un istituto di credito o di una società di mutua garanzia o un certificato fideiussorio assicurativo che garantisca l'incasso dell'importo della misura cautelare [...]. d) Che detto termine sia prorogato mediante provvedimento motivato, senza che la proroga possa superare i sei mesi. e) (omissis)».

l'agente della riscossione procede al pignoramento presso terzi del credito vantato dal contribuente), nessuna delle ulteriori misure cautelari amministrative disciplinate dall'ordinamento prevede un limite temporale di efficacia della misura adottata dall'amministrazione finanziaria; donde, ben può accadere che l'ipoteca o il fermo dei beni mobili registrati rimangano pendenti a tempo indeterminato, oppure che la sospensione del pagamento mantenga la sua efficacia fintanto che non si concluda l'eventuale giudizio pendente sull'atto-presupposto recante la pretesa fiscale cautelata, disegnando un assetto giuridico che, oltre ad essere sbilanciato a protezione dell'interesse erariale alla riscossione del tributo, sembra portare con sé i già rilevati connotati di carattere para-sanzionatorio.

3.2 Tornando al primo paragrafo del comma 1, da esso si evince anche che l'amministrazione finanziaria spagnola gode di discrezionalità in ordine alla possibilità di adottare o meno misure cautelari amministrative («la Administración tributaria podrá adoptar»). Si tratta di un passaggio rilevante nell'ottica comparatistica che qui si assume, perché sembra escludere che nell'ordinamento tributario spagnolo possano configurarsi provvedimenti cautelari che l'amministrazione tributaria è invece obbligata ad assumere al verificarsi dei presupposti di legge; mentre si è visto che ipotesi del genere sono contemplate dall'ordinamento italiano, ove gli spazi di discrezionalità dell'amministrazione sono di fatto assenti con riferimento a talune misure cautelari amministrative (il riferimento è in particolare a blocco dei pagamenti dell'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973 ed alla sospensione dei rimborsi Iva in presenza di contestazione penale ai sensi dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972).

Ma nella richiamata ottica comparatistica il maggiore interesse per tale disposizione si registra laddove essa, con un passaggio di grande rilievo

sistematico, espressamente subordina la possibilità per l'autorità fiscale spagnola di adottare provvedimenti cautelari solamente alla presenza del requisito del *periculum in mora*. In questo modo, nell'ordinamento tributario spagnolo il requisito del *periculum in mora* viene individuato quale presupposto oggettivo essenziale ai fini dell'esercizio del potere cautelare da parte dell'amministrazione tributaria. Ciò non avviene invece nell'ordinamento italiano nel quale, lo si è visto, le disposizioni che recano la disciplina positiva delle diverse misure cautelari amministrative non contemplano tale requisito, il quale peraltro non risulta valorizzato nemmeno dalla giurisprudenza.

Ai sensi dell'art. 81 LGT, il *periculum in mora* risulta integrato ove siano acquisiti «indizi razionali» che l'attività di riscossione potrebbe essere «frustrata o gravemente ostacolata» dalla condotta del soggetto debitore: ciò vuol dire che deve sussistere il pericolo concreto di infruttuosità di una eventuale successiva procedura esecutiva, principalmente dovuto al fatto che durante il tempo necessario per l'avvio della procedura il soggetto debitore ponga in essere condotte finalizzate ad impedirla o a renderla più difficoltosa.

Ferma restando l'importanza sistematica della disposizione, la dottrina non ha mancato di rilevare l'indeterminatezza dei riferimenti normativi contenuti nel comma 1 dell'art. 81 LGT, con particolare riguardo agli «indizi razionali» che l'attività di riscossione possa essere «frustrata o gravemente ostacolata»; l'esistenza di essi deve pertanto essere dimostrata di volta in volta dall'amministrazione finanziaria in base alle specifiche circostanze che caratterizzano il caso concreto, assumendo a tali fini grande importanza la predisposizione di una adeguata motivazione a supporto del relativo provvedimento cautelare²⁸⁷.

²⁸⁷ Si esprimo in questo senso: M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares tributarias*, Barcellona, 2009, p. 117; Y. Martínez Muñoz, *La medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Valencia, 2015, p. 176. Ma si veda anche R. Calvo

L'attività interpretativa della giurisprudenza ha comunque sopperito alla indeterminatezza dei parametri normativi in esame. Così, con specifico riferimento al carattere di razionalità degli indizi cui si riferisce l'art. 81, comma 1, LGT, la giurisprudenza del Tribunal Supremo ha chiarito con diverse pronunce²⁸⁸ che tali indizi devono presentare le seguenti caratteristiche per potere assumere rilievo ai fini della adozione del provvedimento cautelare: devono essere plurimi; devono essere rilevanti; devono essere concomitanti rispetto al dato da provare; tra gli indizi ed il fatto da provare deve esistere un collegamento preciso e diretto secondo criteri basati sulla comune esperienza.

Mentre la giurisprudenza della Audiencia Nacional (Tribunale con competenza sull'intero territorio nazionale) ha precisato che l'attività di riscossione può risultare frustrata o gravemente ostacolata sulla base di una valutazione nella quale assumono rilevanza sia circostanze di carattere soggettivo, afferenti al comportamento del debitore, sia circostanze di carattere oggettivo, riguardanti ad esempio l'insufficienza dei beni o diritti del debitore per fare fronte all'importo delle somme dovute²⁸⁹.

L'art. 81 LGT non contiene invece alcun riferimento espresso al requisito del *fumus boni iuris*, che implica l'esistenza di una sottostante pretesa fiscale

Ortega, *Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*”, in *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Navarra, 2013, p. 141, il quale precisa che gli indizi di cui si discute «deben ser el resultado de un conjunto de hechos y comportamientos que permiten un juicio global sobre un conjunto de elementos con la mayor posibilidad de acierto» (trad.: «devono essere il risultato di un insieme di fatti e comportamenti che consentano un giudizio globale positivo su un insieme di elementi»).

²⁸⁸ Si vedano a titolo di esempio le sentenze 30 giugno 2003, n. 135, e 3 giugno 2002, n. 137.

²⁸⁹ Si veda tra le altre la sentenza della Audiencia Nacional del 13 luglio 2013, commentata da E.M. Cordero Gonzales, *Las medidas cautelares tributarias, Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Barcellona, 2014, p. 113.

dell'amministrazione che si intende tutelare tramite l'adozione della misura cautelare. Ma trattasi di un requisito che ben può ritenersi implicito, dato che l'esistenza di una situazione giuridica da tutelare costituisce all'evidenza presupposto indefettibile di qualsiasi misura di natura cautelare.

3.3 Sempre l'art. 81, comma 1, LGT, dispone al secondo paragrafo che «La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación» (trad.: «La misura cautelare deve essere notificata al soggetto interessato con espressa menzione delle ragioni che ne giustificano l'applicazione»).

Anche tale disposizione è di rilievo sotto un profilo sistematico, giacché stabilisce chiaramente che il procedimento amministrativo di adozione di una misura cautelare deve obbligatoriamente concludersi con un provvedimento che sia adeguatamente motivato e che va portato alla conoscenza del relativo destinatario mediante rituale notificazione.

Pertanto, il provvedimento cautelare dovrà contenere idonea motivazione in ordine sia ai presupposti oggettivi che ne legittimano l'adozione (i.e. il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*) sia al rispetto dei limiti legislativamente imposti a tali fini (qui il riferimento è in primo luogo al rispetto del principio di proporzionalità, di cui si dirà subito *infra*)²⁹⁰. Il

²⁹⁰ Proprio con riferimento al contenuto motivazionale di un provvedimento cautelare, il Tribunale Costituzionale spagnolo (Auto 26 maggio 2004, n. 188) ha avuto l'occasione di precisare che i valori costituzionali impongono il rispetto di taluni parametri, che possono essere sintetizzati «en la necesidad de expresar en la resolución motivada que se dicte los indicios imputables a la persona sobre la que sea adoptada la medida, que la misma obedezca a un fin constitucionalmente protegido, que sea dictada de conformidad con la previsión legislativa correspondiente, y de acuerdo con los cánones de la proporcionalidad que ha señalado de modo repetido ese Alto tribunal, concretados en la expresión de la idoneidad e indispensabilidad de la medida así como del acompañamiento del necesario juicio de ponderación entre los intereses generales que se tratan de preservar y la limitación del derecho a la libertad personal que ello supone» (trad.:

tutto con il fine di consentire il controllo, anche giurisdizionale, delle modalità di esercizio dell'attività amministrativa.

La disposizione in esame contribuisce non poco ad innalzare il livello di tutela giuridica del soggetto destinatario della misura cautelare, dato che nessun provvedimento amministrativo di natura cautelare può essere adottato senza che lo stesso sia portato alla legale conoscenza del destinatario tramite procedimento notificatorio.

Si è visto di contro che nell'ordinamento giuridico italiano ciò non sempre si verifica: la mancanza di una analoga disposizione di carattere generale in tema di notificazione delle misure cautelari amministrative ha in taluni casi condotto alla formazione di una prassi (in parte confortata anche dalla giurisprudenza) che esclude l'obbligo di notifica del provvedimento cautelare (il riferimento è, ancora una volta, al blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-bis del d.P.R. n. 602/1973; ma in passato tale problematica si era verificata anche relativamente all'art. 69, comma 8, del R.D. n. 2440/1923).

3.4 Proseguendo nell'analisi, il terzo comma dell'art. 81, LGT, sancisce quanto segue: «Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro

«nella necessità di esternare in motivazione gli indizi riferibili al soggetto nei confronti del quale la misura cautelare è adottata, che il provvedimento risponda ad una finalità costituzionalmente tutelata, che sia emesso in conformità alla corrispondente disposizione legislativa, nonché in conformità ai canoni di proporzionalità che questa Alta Corte ha più volte sottolineato, i quali si concretizzano nella esternazione della idoneità e indispensabilità della misura nonché nell'accompagnamento della necessaria ponderazione del giudizio tra gli interessi generali che si vuole salvaguardare e la limitazione del diritto alla libertà personale che essa comporta»). Dei predetti insegnamenti del Tribunale Costituzionale ha poi fatto applicazione l'Audiencia Nacional in diverse pronunce finalizzate a stabilire l'adeguatezza o meno del sostrato motivazionale della misura cautelare adottata dall'amministrazione finanziaria spagnola: tra le tante, si vedano le sentenze 29 giugno 2009, n. 661, e 28 maggio 2012, n. 398.

de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación» (trad.: «Le misure devono essere proporzionate al danno da evitare e nella quantità strettamente necessaria ad assicurare la riscossione del credito. In nessun caso verranno adottate quelle che potrebbero causare danni difficili o impossibili da riparare»).

L'importanza della disposizione in esame appare evidente se solo si considera che essa positivizza in materia di misure cautelari amministrative il principio di proporzionalità, che in questo modo è posto dall'ordinamento tributario spagnolo quale limite espresso all'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria: il principio di proporzionalità presuppone che non debbano adottarsi provvedimenti cautelari che siano, per il soggetto destinatario della misura, più gravosi di quanto strettamente necessario per conseguire le finalità prefisse dall'amministrazione; in altri termini, deve esistere un giusto equilibrio tra il fine perseguito e la misura cautelare adottata²⁹¹.

Ciò è di particolare interesse in un'ottica comparatistica dato che, per quanto osservato *supra*, nell'ordinamento giuridico italiano non è rinvenibile una analoga disposizione che chiaramente subordini al principio di proporzionalità i provvedimenti cautelari dell'amministrazione finanziaria: e se è vero che il principio di proporzionalità è ormai considerato principio generale dell'ordinamento interno (in quanto discendente direttamente dall'ordinamento comunitario) o comunque principio applicabile per il tramite dell'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990, è anche vero, e lo si è

²⁹¹ Atteso che, diversamente, come osserva J. García Palacios, *El nuevo régimen de las medidas cautelares, Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004, p. 681, «una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso» (trad.: «una misura sproporzionata o irragionevole non avrebbe carattere strettamente cautelare, ma avrebbe piuttosto carattere punitivo per quanto riguarda l'eccesso»).

visto, che in mancanza di una disposizione espressa esso stenta a trovare riconoscimento nella materia delle misure cautelari amministrative.

La rilevanza dell'art. 81, comma 3, LGT, è altresì rinvenibile nella circostanza per cui il principio di proporzionalità non viene ivi espresso in termini generali ed astratti, ma viene declinato sotto diversi profili, ciascuno dei quali contribuisce alla configurazione di un più ampio ventaglio di tutele a disposizione del soggetto debitore nei confronti del quale l'amministrazione tributaria spagnola adotti provvedimenti cautelari.

Essa prevede infatti, in primo luogo, che le misure cautelari siano proporzionate al danno che si pretende evitare, così imponendo una relazione quantitativa diretta tra il provvedimento cautelare e l'esatto ammontare della pretesa tributaria di cui si intende prevenire il mancato pagamento.

In secondo luogo è previsto che i provvedimenti cautelari amministrativi debbano essere disposti nella misura strettamente necessaria per assicurare la riscossione del credito tributario; il che, secondo la lettura della dottrina, conduce ad una valutazione qualitativa del rispetto del principio di proporzionalità, tale per cui le misure cautelari non solo devono essere idonee e necessarie per il conseguimento del fine perseguito, ma altresì non devono comportare per l'individuo un sacrificio eccessivo in rapporto ai benefici attesi per l'interesse pubblico²⁹².

In terzo luogo è stabilito che in nessun caso possano essere adottate misure cautelari che potrebbero causare al destinatario di esse un pregiudizio

²⁹² Si vedano al riguardo: Y. Martínez Muñoz, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, cit., p. 216; A. Morillo Mendez, *El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios*, in *Tribunal fiscal*, 1999, p. 59; Cordero Gonzales E.M., *Las medidas cautelares tributarias*, *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, cit., p. 118; R. Falcón y Tella, *Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad*, in *Quincena Fiscal*, 2003, p. 6, secondo cui il principio di proporzionalità costituisce una «interdicción de la excesividad» (trad.: «divieto di eccesso») che deve sempre contraddistinguere l'agire dell'amministrazione.

difficile o impossibile da riparare. Si tratta di un ulteriore limite posto dalla legge spagnola all'adozione di misure cautelari amministrative, anche se la dottrina non ha mancato di rilevare la vaghezza della formulazione normativa utilizzata, la quale impone una valutazione casistica delle circostanze di volta in volta rilevanti nella fattispecie concreta²⁹³.

In generale, è stato osservato che i provvedimenti cautelari amministrativi comportano pregiudizi di carattere puramente economico, come tali di regola non annoverabili tra quelli irreparabili o difficilmente riparabili; ma una diversa valutazione potrebbe essere svolta, ad esempio, relativamente a quelle ipotesi in cui l'adozione della misura cautelare possa mettere in pericolo la continuazione dell'attività economica condotta dal contribuente, sia essa di natura imprenditoriale o professionale²⁹⁴.

²⁹³ Si veda M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares tributarias*, cit., p. 189, il quale osserva che l'ulteriore limite alla potestà cautelare amministrativa, qui all'esame, «cumple la función de garantizar los derechos del afectado, permitiendo la impugnación de las medidas cautelares, cuando se produzca esta circunstancia e, incluso, posibilitando la solicitud de indemnización de los daños causados por el mal funcionamiento de los servicios públicos [...]. Téngase en cuenta que, en la práctica, éste será el motivo más alegado por los interesados para intentar cuestionar la legalidad del acto administrativo por el que se adopte una medida cautelar. En este contexto, la Administración deberá intentar obtener, para el caso concreto, un difícil equilibrio: adelantar, de una lado, el mayor número posible de actuaciones para asegurar su eficacia, y poner extremo cuidado, de otro, en que tales medidas no produzcan los perjuicios irreparables» (trad.: «assume alla funzione di garantire i diritti dell'interessato, consentendo l'impugnazione delle misure cautelari, quando si verifica tale circostanza e, anche, consentendo di chiedere il risarcimento dei danni causati dal cattivo funzionamento dei servizi pubblici [...]. Si tenga presente che, nella pratica, questo sarà il motivo più addotto dagli interessati per provare a mettere in dubbio la legittimità dell'atto amministrativo con cui viene adottata una misura cautelare. In questo contesto, l'Amministrazione deve cercare di ottenere, nel caso specifico, un difficile equilibrio: svolgere, da un lato, il maggior numero possibile di azioni per garantirne l'efficacia, e curare con estrema attenzione, dall'altro, che tali misure non producano danni irreparabili»).

²⁹⁴ In questo senso Y. Martínez Muñoz, *La medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, cit., p. 223, la quale richiama una sentenza della Audiencia Nacional del 30 gennaio 2012 in materia di sequestro preventivo, ove si legge che «el perjuicio que a la postre se podría irrogar con el embargo preventivo adoptado es

3.5 Continuando a scorrere l'art. 81, LGT, si incontra la disposizione contenuta nel comma 5, anch'essa recante una importante prescrizione di principio. Essa sancisce quanto segue: «Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3» (trad.: «Le misure cautelari disciplinate nel presente articolo possono essere adottate durante lo svolgimento dei procedimenti di applicazione dei tributi, dal momento in cui l'Amministrazione fiscale può dimostrare in modo motivato e sufficiente la ricorrenza dei presupposti stabiliti al comma 1 e il rispetto dei limiti indicati al comma 3»).

In forza di tale disposizione le misure cautelari indicate dall'art. 81 (che saranno analizzate nel paragrafo immediatamente successivo) possono essere adottate dall'amministrazione tributaria in tutte le fasi di attuazione del tributo previste dalla legge tributaria spagnola, comprendenti il procedimento di «Gestión» (previsto dall'art. 117 e seguenti, LGT, in cui confluiscono una

puramente de carácter patrimonial, por lo que al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación. Ciertamente, no obstante, que caben excepciones a esta regla general en supuestos en los que el recurrente haya acreditado suficientemente que el pago, atendida a su cuantía, así como las circunstancias personales del condenado, o sus efectos indirectos para terceros, es susceptible de entrañar perjuicios irreparables» (trad.: «il danno che in definitiva potrebbe essere causato dal sequestro preventivo adottato è di natura puramente patrimoniale, quindi avendo un contenuto eminentemente economico, in linea di massima non si tratta di un danno di impossibile riparazione. È vero, tuttavia, che esistono eccezioni a questa regola generale nei casi in cui il ricorrente ha sufficientemente dimostrato che il pagamento, tenuto conto del suo ammontare, nonché delle circostanze personali del condannato, o dei suoi effetti indiretti per terzi parti, è suscettibile di comportare un danno irreparabile»).

serie di procedure, molte delle quali automatizzate, di controllo della applicazione ordinaria del tributo), il procedimento di «Inspección» (artt. 141 e seguenti, LGT, ove sono esercitati i più invasivi poteri di indagine dell'amministrazione) e il procedimento di «Recaudación» (artt. 160 e seguenti LGT, consistente nell'attività di riscossione).

Ciò vuol dire che l'amministrazione tributaria spagnola può adottare misure cautelari amministrative non solo nella fase di riscossione dei tributi, ma anche durante fasi procedimenti ad essa precedenti, quando ancora la pretesa fiscale non sia stata liquidata; purché, come avverte l'art. 81, comma 5, LGT, qui all'esame, l'adozione delle misure cautelari avvenga alla presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti previsti dal medesimo art. 81.

La rilevanza sistematica di tale disposizione è evidente, perché ammette l'esercizio del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria anche durante le fasi di controllo amministrativo degli adempimenti fiscali posti in essere dai contribuenti, allorquando le circostanze del caso concreto inducano a ritenere che il soggetto interessato dal controllo possa realizzare atti distrattivi del proprio patrimonio per sottrarsi alle conseguenze degli esiti del controllo stesso. Anzi, la dottrina non ha mancato di rilevare che è proprio in tali fasi procedurali che normalmente si presentano come necessarie e maggiormente efficaci le misure cautelari²⁹⁵.

²⁹⁵ Si veda in proposito J. García Palacios, *El nuevo régimen de las medidas cautelares*, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, cit., p. 678, il quale osserva che «el ámbito en el que normalmente se presentarán como necesarias y eficaces las medidas cautelares será el de las actuaciones de comprobación e inspección en cuyo seno y antes de su finalización a través de los correspondientes actos liquidatorios, la Administración tendrá ocasión de apreciar la concurrencia de circunstancias reveladoras de situaciones de riesgo recaudatorio de los tributos objeto de tales actuaciones» (trad.: «l'ambito nel quale le misure cautelari si presenteranno normalmente come necessarie ed efficaci sarà quello degli atti di verifica ed ispezione nell'ambito dei quali, e prima del loro perfezionamento attraverso i corrispondenti atti liquidatori, l'Amministrazione avrà modo di valutare il concorso

4. (Segue): b) con riguardo alle tipologie di provvedimenti cautelari ivi previsti.

Il comma 4 dell'art. 81, LGT, contiene una elencazione (come vedremo, non esaustiva) dei provvedimenti cautelari che l'amministrazione tributaria spagnola ha il potere di adottare con la finalità di rendere maggiormente probabile l'acquisizione dei tributi.

Prima di passare all'esame delle singole misure cautelari contemplate dalla elencazione, si impone una osservazione preliminare di carattere più generale: l'art. 81, comma 4, nell'indicare le misure cautelari potenzialmente adottabili dall'amministrazione tributaria, non stabilisce alcun criterio di preferenza dell'una rispetto alle altre. In altri termini le diverse misure cautelari legalmente previste sono tra loro equi-ordinate, ciò da cui consegue che l'amministrazione finanziaria può di volta in volta adottare la misura cautelare che, in base alle circostanze del caso concreto, meglio e più facilmente le consentirà di soddisfare la pretesa erariale. Sotto questo profilo, quindi, similmente a quanto osservato in relazione all'ordinamento tributario italiano, l'amministrazione finanziaria spagnola è dotata di ampi margini di discrezionalità, che riguardano non solamente la possibilità di adottare o meno misure cautelari (come chiaramente previsto dalla formula facoltativa contenuta nel comma 1 dell'art. 81, analizzato *supra*) ma anche a quale

di circostanze rivelatrici del rischio di riscossione dei tributi soggetti a tali azioni»).

Si veda anche M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares tributarias*, cit., p. 22, il quale rileva che «genéricamente, se trata de medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria, pero no se adoptan sólo en el procedimiento de recaudación; son susceptibles de aplicarse en cualquier fase de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos» (trad.: «in linea generale si tratta di misure volte ad assicurare la riscossione dei debiti tributari, ma non vengono adottate solo nella procedura di riscossione; possono essere applicate in ogni fase di qualsiasi procedimento di applicazione dei tributi, compresa la fase di proposta di liquidazione dei tributi»).

misura cautelare ricorrere tra quelle previste dall'ordinamento, nel rispetto del principio di proporzionalità.

4.1 La prima misura cautelare contemplata dalla elencazione, alla lettera a), è «La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria» (trad.: «La sospensione del pagamento dei rimborsi fiscali o di altri pagamenti che l'Amministrazione fiscale deve effettuare»).

Si tratta del potere dell'amministrazione finanziaria di trattenere una quantità di denaro che la stessa dovrebbe erogare in favore di un soggetto beneficiario il quale risulti a sua volta debitore di somme a titolo di tributi. Appare qui evidente la similitudine tipologica con le misure di sospensione dei pagamenti previste dall'ordinamento tributario italiano, in particolare quelle di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 ed all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923.

Come osservato dalla dottrina, si tratta della misura cautelare maggiormente utilizzata dall'amministrazione tributaria spagnola, sia per la semplicità del meccanismo applicativo che la contraddistingue sia perché trattasi di misura poco invasiva della sfera giuridica del contribuente, ciò che la rende più agevolmente coerente con il principio di proporzionalità rispetto ad altre misure cautelari previste dall'ordinamento²⁹⁶.

Ai sensi della disposizione in esame, il potere di ritenzione

²⁹⁶ Si veda Y. Martínez Muñoz, *La medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, cit, p. 34, la quale osserva che quella in considerazione è «la medida cautelar más utilizada, puesto que permite adaptarse de forma fiel al principio de proporcionalidad y obtener fácilmente el importe de la deuda debita si la medida se convierte en ejecutiva, respondiendo así al criterio de homogeneidad que se predica de las medidas cautelares» (trad.: «la misura cautelare più utilizzata, poiché consente di adeguarsi fedelmente al principio di proporzionalità e di ottenere facilmente l'importo del debito dovuto nel caso in cui il provvedimento diventi esecutivo, rispondendo così al criterio di omogeneità che si predica per le misure cautelari»).

configurabile in capo all'amministrazione tributaria spagnola può riguardare somme da essa dovute sia a titolo di rimborso fiscale sia ad altro titolo.

Le somme dovute a titolo di rimborso possono derivare tanto da versamenti indebitamente effettuati quanto da versamenti in eccesso emergenti quale conseguenza del fisiologico meccanismo applicativo del tributo di riferimento (i casi tipici evidenziati dalla dottrina riguardano l'eccedenza di ritenute subite, con riferimento alle imposte sui redditi, e l'eccedenza di Iva a credito)²⁹⁷, ma anche da versamenti effettuati in conformità a disposizioni normative che in seguito siano dichiarate in contrasto con la normativa comunitaria o con la Costituzione spagnola.

La casistica è meno definita per quanto riguarda le somme dovute dall'amministrazione a titolo diverso dai rimborsi d'imposta, ma la dottrina annovera in questa ipotesi, ad esempio, le somme da riversare al contribuente in quanto risultate eccedenti a seguito della vendita dell'immobile pignorato a soddisfacimento del credito tributario²⁹⁸.

²⁹⁷ Si veda Y. Martínez Muñoz, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, cit., p. 36, la quale osserva che il diritto al rimborso «puede derivar de la normativa de un determinado tributo, coincidiendo en este caso con las cantidades ingresadas o soportadas debitamente como consecuencia de la aplicación del tributo, e incardinándose en los procedimientos de gestión tributaria. Como ejemplo de este derecho de devolución nos encontramos los relativos al exceso de retenciones en los impuestos que recaen sobre la renta, o el exceso de cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas en el IVA [...] Pero el derecho a la devolución puede ser también la consecuencia que deriva de un ingreso indebitamente realizado» (trad.: «può derivare dalla normativa di un determinato tributo, coincidendo in questo caso con gli importi pagati o sopportati a debito in conseguenza dell'applicazione del tributo, ed essendo inclusa nelle procedure di gestione fiscale. Come esempio di questo diritto al rimborso troviamo quelli relativi all'eccesso di ritenute nelle imposte sui redditi, o all'eccedenza di Iva a credito [...]. Ma il diritto al rimborso può anche essere la conseguenza che deriva da un versamento d'imposta indebitamente realizzato»). Nello stesso senso anche M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares tributarias*, cit., p. 55.

²⁹⁸ L'esempio è tratto da M.A. Luque Mateo, *Las medidas cautelares tributarias*, cit., p. 56, il quale ulteriormente cita «las indemnizaciones a su cargo frente a los contribuyentes» (trad.: «gli indennizzi a proprio carico dovuti in favore

4.2 La lettera b) della elencazione recata dall'art. 81, comma 4, LGT, prevede quale misura cautelare «El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva» (trad.: «Il sequestro preventivo di beni e diritti, di cui sarà effettuata, ove possibile, annotazione preventiva»).

Si tratta del sequestro preventivo, che consente all'amministrazione finanziaria di attuare la finalità conservativa di assoggettare beni e diritti del debitore al soddisfacimento della pretesa tributaria.

Nell'ordinamento spagnolo il sequestro preventivo rientra pertanto tra le misure espressione del potere cautelare dell'amministrazione finanziaria tributaria, diversamente da quanto previsto dall'ordinamento italiano ove, lo si è visto in precedenza, analoga misura non può essere adottata con provvedimento amministrativo ma solamente ad esito di un procedimento giudiziale che, riscontrati i presupposti previsti dalla legge a tali fini, si concluda con l'autorizzazione del Giudice tributario alla adozione della misura cautelare (art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, che riguarda anche l'ipoteca).

Come rilevato dalla dottrina²⁹⁹, il sequestro preventivo costituisce la

dei contribuenti»).

²⁹⁹ Si veda Y. Martinez Muñoz, *La medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, cit, pp. 50-51: «En el supuesto de inexistencia de una devolución tributaria u otro pago pendiente, la medida cautelar por excelencia será el embargo preventivo, que sin embargo, a pesar de su eficacia en orden a asegurar el cobro de la deuda, plantea diversos problemas en la práctica derivados, bien de la ausencia de una regulación propia en el ámbito administrativo, bien por la injerencia que en determinados casos supone en la proporcionalidad que debe respetar la tutela cautelar administrativa» (trad.: «In caso di inesistenza di un rimborso fiscale o di altri pagamenti pendenti, la misura cautelare per eccellenza sarà il sequestro preventivo, il quale tuttavia, nonostante la sua efficacia nel garantire la riscossione del credito, pone nella pratica diversi problemi derivanti, vuoi dalla assenza di un'adeguata regolamentazione in campo amministrativo vuoi dalla interferenza che in certi casi comporta la proporzionalità che la tutela cautelare amministrativa deve rispettare»).

misura cautelare maggiormente utilizzata dall'amministrazione tributaria spagnola laddove non vi sia la possibilità (o questa non sia sufficiente) di ricorrere alla sospensione dei rimborsi e dei pagamenti prevista dalla precedente lettera a) della elencazione contenuta all'art. 81, LGT; ciò è senza dubbio dovuto alla efficacia di tale misura in ordine al recupero del credito tributario, anche se la concreta applicazione di essa pone sovente problematiche relative al rispetto del principio di proporzionalità³⁰⁰.

Da un punto di vista oggettivo, la disposizione in esame prevede che il sequestro preventivo possa essere disposto relativamente a beni e diritti («bienes y derechos») del debitore, senza alcuna ulteriore specificazione, pertanto la misura cautelare in esame può astrattamente riguardare tutti i beni ed i diritti riferibili al soggetto destinatario della misura. Ma se si considera che la conoscenza legale del sequestro da parte dei soggetti terzi avviene con l'annotazione di essa nei pubblici registri, appare chiaro che la misura potrà riguardare solamente i beni che in tali registri siano iscrivibili. Deve chiaramente trattarsi di beni e diritti che abbiano un contenuto patrimoniale e che siano suscettibili di sequestro (i.e. non insequestrabili); e in ogni caso il

³⁰⁰ Sul rispetto del principio di proporzionalità sono di interesse le osservazioni di S. De Miguel Arias, *El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias*, in *Impuestos*, 2009, p. 35, secondo cui «el principio de proporcionalidad constituye el criterio más importante a tener en cuenta a la hora de llevar a cabo las actuaciones de embargo [...], la proporcionalidad determina, en primer término, que el valor de los bienes a embargar resulte lo más aproximado posible a la cuantía adeudada; en segundo lugar, su aplicación evita que se traben bienes especialmente necesarios para el desarrollo de la vida o actividad profesional del deudor; y por último este principio rige de forma decisiva a la hora de determinar el concreto orden de embargo por el que debe optarse» (trad.: «il principio di proporzionalità costituisce il criterio più importante di cui tenere conto nella attuazione del sequestro [...], la proporzionalità determina, innanzitutto, che il valore dei beni da sequestrare sia il più vicino possibile all'importo dovuto; in secondo luogo, la sua applicazione impedisce il blocco di beni particolarmente necessari allo sviluppo della vita o dell'attività professionale del debitore; e, infine, tale principio assume rilevanza decisiva al momento di determinare in concreto l'ordine dei beni di cui operare il sequestro»).

sequestro potrà essere disposto solo ove questa misura risulti astrattamente conveniente per l'amministrazione avuto riguardo al valore dei beni/diritti cui essa è indirizzata. Sotto questo profilo la disposizione in commento va letta congiuntamente all'art. 169, comma 5, LGT, a norma del quale: «No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación» (trad.: «Non saranno sequestrati i beni o diritti dichiarati insequestrabili dalla legge, né quelli rispetto ai quali si presume che il costo della loro realizzazione possa eccedere l'importo che normalmente si otterrebbe dalla loro alienazione»).

Pertanto, si osserva che lo stesso art. 169, LGT, al comma 2, dispone i beni/diritti sequestrabili secondo un preciso ordine legale³⁰¹, che privilegia quelli più facilmente realizzabili ed il cui vincolo comporta minori pregiudizi per il debitore. Anche se ai sensi del successivo comma 4, secondo paragrafo, l'ordine legale può essere modificato per accordo tra il contribuente e l'amministrazione tributaria, alla duplice condizione che i beni/diritti individuati ad esito della interlocuzione garantiscano il recupero del credito tributario con la medesima efficacia di quelli che avrebbero dovuto essere

³⁰¹ Si riporta di seguito il passaggio rilevante dell'art. 169, comma 2, LGT: «[...] los bienes se embargarán por el siguiente orden: a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito. b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo. c) Sueldos, salarios y pensiones. d) Bienes inmuebles. e) Intereses, rentas y frutos de toda especie. f) Establecimientos mercantiles o industriales. g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades. h) Bienes muebles y semovientes. i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo» (trad.: «[...] i beni verranno sequestrati nel seguente ordine: a) Contanti o denaro depositato su conti aperti presso istituti di credito. b) Crediti, effetti, garanzie e diritti realizzabili immediatamente o nel breve termine. c) Stipendi, salari e pensioni. d) Beni immobili. e) Interessi, redditi e frutti di ogni genere. f) Stabilimenti commerciali o industriali. g) Metalli preziosi, pietre fini, gioielleria, oreficeria e antiquariato. h) Beni mobili e semoventi. i) Crediti, effetti, valori e diritti realizzabili nel lungo termine»).

sequestrati seguendo l'ordine legale e che tale modificazione non determini maggiori pregiudizi per i soggetti terzi³⁰². L'alterazione dell'ordine legale di sequestrabilità dei beni/diritti deve avvenire «su richiesta dell'obbligato», ciò da cui pare conseguire che non possa attivarsi a tali fini l'amministrazione tributaria spagnola, per la quale è vincolante l'ordine legale di sequestrabilità dei beni.

4.3 Proseguendo nell'analisi delle misure cautelari individuate dall'art. 81, comma 4, LGT, la lettera c) dell'elenco prevede «La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos» (trad.: «Il divieto di alienare, gravare o disporre di beni o diritti»).

In forza di tale misura cautelare, al soggetto debitore è fatto divieto di alienare propri beni e diritti, di costituirvi sopra gravami o di porre in essere atti dispositivi con riguardo ad essi: essa assicura quindi che i beni/diritti del debitore permangano nel suo patrimonio e non vengano dispersi.

Si tratta di un provvedimento cautelare che non trova corrispondenza nell'ordinamento tributario italiano.

Analogamente a quanto osservato in relazione al sequestro preventivo, con il quale tale misura cautelare condivide alcuni profili di similarità, la conoscenza legale di essa in capo ai soggetti terzi è assicurata dall'effettuazione delle relative annotazioni nei registri pubblici, quanto meno per i beni ivi iscrivibili.

La disposizione in commento non limita l'applicabilità di tale misura

³⁰² Ai sensi dell'art. 169, comma 4, secondo paragrafo: «A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros» (trad.: «Su richiesta dell'obbligato tributario si potrà alterare l'ordine di sequestro se i beni indicati garantiscono la riscossione del credito con la stessa efficienza e tempestività di quelli che dovrebbero preferibilmente essere sequestrati e non si arreca danno a terzi»).

cautelare a determinati beni o diritti, con la conseguenza che potranno essere oggetto di tale misura tutti i beni/diritti suscettibili di alienazione o di gravame.

4.4 La lettera e) della elencazione prevede «La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación» (trad.: «La trattenuta di una percentuale dei pagamenti che le imprese che appaltano o subappaltano l'esecuzione di lavori o la prestazione di servizi corrispondenti alla loro attività principale effettuano agli appaltatori o subappaltatori, a garanzia degli obblighi fiscali relativi ai tributi che devono essere versati o agli importi che devono essere trattenuti a lavoratori, professionisti o altri imprenditori, per la parte corrispondente ai lavori o ai servizi oggetto dell'appalto o del subappalto»).

Ai sensi della disposizione in commento, l'impresa destinataria del provvedimento cautelare è tenuta a trattenere una percentuale dei pagamenti che essa deve effettuare in favore di imprese appaltatrici o subappaltatrici cui ha affidato l'esecuzione di lavori o la prestazione di servizi corrispondenti alla propria attività principale: le somme trattenute sono poste a garanzia dell'assolvimento dei debiti tributari delle società appaltatrici o subappaltatrici e non vengono immediatamente riversate all'amministrazione tributaria, stante il carattere preventivo della misura.

La disposizione in esame è stata introdotta nell'ordinamento giuridico spagnolo per fare fronte a specifiche condotte fraudolente frequentemente

poste in essere dagli operatori economici nell'ambito di taluni settori economici³⁰³.

Il meccanismo di contrasto di tali frodi si basa quindi sul coinvolgimento delle imprese che esternalizzano l'esecuzione dei lavori o le prestazioni di servizi, le quali si vedono obbligate a non erogare la quota percentuale dei pagamenti che la legge impone loro di trattenere: in caso di violazione del divieto, l'impresa incorre in una ipotesi di responsabilità solidale con riferimento al debito tributario non garantito (ai sensi dell'art. 42, comma 2, LGT).

Questa è anche la principale peculiarità di tale misura cautelare rispetto a quelle precedentemente analizzate: essa è posta a garanzia di crediti tributari vantati dall'amministrazione finanziaria, ma nella pratica non è l'amministrazione a dare esecuzione alla misura nei confronti del soggetto debitore.

4.5 L'elencazione contemplata dall'art. 81, comma 4, LGT, si conclude con la lettera e), secondo cui le misure cautelari adottabili dall'amministrazione tributaria spagnola possono altresì consistere in «Cualquier otra legalmente prevista» (trad.: «Qualsiasi altra prevista dalla legge»).

Si tratta all'evidenza di una formulazione aperta, che consente all'amministrazione tributaria di avvalersi anche di misure cautelari diverse

³⁰³ Si veda al proposito J.J. Hinojosa Torralvo, in *Recientes tendencias de la responsabilidad, Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana*, Madrid, 2008, p. 614, il quale osserva che tale misura cautelare intende «asegurar el cobro de la deuda de unos operadores económicos (los contratistas y los subcontratistas) la mayoría de las veces inmersos en sectores de economía sumergida o con una actividad regularizada bastante volátil y sometida a continuos cambio» (trad.: «assicurare il recupero del debito degli operatori economici (appaltatori e subappaltatori) il più delle volte immersi in settori dell'economia sommersa o con un'attività regolarizzata piuttosto volatile e soggetta a continui cambiamenti»).

da quelle indicate alle precedenti lettere della elencazione purché, chiaramente, si tratti di misure contemplate dall'ordinamento giuridico.

Difatti, se l'art. 81, LGT, contiene la regolamentazione generale delle misure cautelari amministrative, essa non è l'unica disposizione della *Ley General Tributaria* in materia, né le misure cautelari ivi elencate al comma 4 sono le uniche che possono essere adottate dall'amministrazione tributaria spagnola.

Certo è che le misure cautelari indicate nella richiamata elencazione sono quelle applicabili (e di fatto applicate) nella generalità dei casi, essendo le ulteriori misure cautelari contemplate dall'ordinamento spagnolo riferite ad ipotesi particolari, di applicazione settoriale.

Nell'ottica del presente lavoro non pare pertanto né utile né opportuno effettuare una panoramica completa di tali ulteriori misure cautelari, potendosi al più richiamare, a titolo esemplificativo: 1) la misura prevista dall'art. 170, comma 6, LGT, che sancisce il divieto di disporre dei beni immobili di società le cui azioni o partecipazioni siano state oggetto di sequestro ed il cui titolare, debitore dell'amministrazione tributaria, eserciti un controllo effettivo sulla società³⁰⁴: si tratta con tutta evidenza di una misura finalizzata a tutelare la patrimonializzazione della società partecipata e, così,

³⁰⁴ Così testualmente l'art. 170, comma 6, LGT: «La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas» (trad.: «L'Amministrazione tributaria può disporre il divieto di alienazione dei beni immobili di una società, senza che la procedura di riscossione sia indirizzata nei confronti di essa, quando siano sequestrate all'obbligato tributario le azioni o le partecipazioni della società e questi esercita il controllo effettivo, totale o parziale, diretto o indiretto, sulla società proprietaria degli immobili in questione nei termini previsti dall'articolo 42 del Codice di Commercio e anche se non è tenuta alla redazione del bilancio consolidato»).

ad evitare lo svuotamento del patrimonio del soggetto debitore; 2) la misura prevista dall'art. 81, comma 8, LGT, che riguarda una fattispecie specifica di sequestro preventivo, applicabile nei confronti di attività economiche esercitate senza stabilimento e che non siano state dichiarate, ed avente ad oggetto il denaro ed i beni merce di tali attività³⁰⁵: il limite posto dalla disposizione all'oggetto del sequestro si spiega per il fatto che, avuto riguardo alle caratteristiche delle attività economiche in considerazione, il denaro ed i beni merce costituiscono gli unici beni sequestrabili.

In ogni caso, ciò che vale la pena evidenziare è che anche le misure cautelari amministrative previste dall'ordinamento tributario spagnolo, non espressamente contemplate dalla elencazione dell'art. 81, comma 4, LGT, sono regolamentate dai principi contenuti in tale ultima disposizione, più sopra analizzati.

³⁰⁵ Così recita l'art. 81, comma 8, LGT: «Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria» (trad.: «Può essere disposto il sequestro preventivo di denaro e di merci in misura sufficiente ad assicurare il pagamento del debito fiscale richiesto per attività lucrative esercitate senza stabilimento e non dichiarate. Parimenti può essere disposto il sequestro preventivo dei proventi di spettacoli pubblici non preventivamente dichiarati all'Amministrazione Finanziaria»).

BIBLIOGRAFIA

AIUDI B., *La prassi nei rimborsi Iva ed il fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 836

ALLENA MIRIAM, *L'annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969

AMATUCCI A., *Ruolo straordinario e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2922

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996

ANTONINI M. - BAGNOLI B., *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività degli atti «impoesattivi» e blocco dei pagamenti delle P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4003

ARDOLINO D., *Profili critici dell'iscrizione di ipoteca disposta dall'agente per la riscossione*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 1644

BASCIU A.F., voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, p. 7

BASILAVECCHIA M., *Commento all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, in CONSOLO C. – GLENDI C. (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 1581

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018

BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della Pubblica*

Amministrazione, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2662

BASILAVECCHIA M., *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 240

BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, p. 49

BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, p. 356

BASILAVECCHIA M., *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, p. 292

BASILAVECCHIA M., *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 633

BASILAVECCHIA M., *Termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 259

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, X, 1994, p. 296

BELLÈ B., *Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 1990

BENVENUTI F., *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IV, 1959, p. 537

BENVENUTI F., in BENVENUTI L. (a cura di), *L'ordinamento repubblicano*, Padova, 1996

BIANCA C.M., *Diritto civile*, VII, *Le garanzie reali e la prescrizione*, Milano,

2012

BIN R. – PITRUZZELLA G., *Diritto costituzionale*, Torino, 2009

BOERO P., *Le ipoteche*, in *Giur. sistematica di dir. civ. e comm.*, Torino, 1999

BOLETTO G., *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 523

BOLETTO G., *Il fermo dei rimborsi e successiva compensazione: una speciale applicazione del fermo amministrativo “generale” alla materia tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Vol. II, Milano, 2016, p. 1665

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010

BOLETTO G., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 42

BOLETTO G., *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 81

BONAIUDI E., *Della sospensione degli atti amministrativi*, Torino, 1908

BORIA P., *Il potere tributario*, Bologna, 2021

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002

BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016

BURELLI S., *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in ROSSI P. (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009, p. 1

BUTTUS S., *Commento all'art. 67-bis, d.lgs. n. 546/1992*, in CONSOLO C. – GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 990

CALAMANDREI P., *Appunti sulla sentenza come fatto giuridico*, in *Studi in memoria del prof. P. Rossi*, Siena, 1932

CALAMANDREI P., *Introduzione allo studio dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936

CALVO ORTEGA R., *Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*”, in *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Navarra, 2013, p. 141

CANNIZZARO S., “*Annullamento*” *dell'ipoteca e cancellazione dell'iscrizione*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 2129

CANNIZZARO S., *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in COMELLI A. – GLENDI C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2010, p. 171

CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013

CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 251

CANNIZZARO S., *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 607

CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 11

CAPACCIOLI E., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1973

CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo irrocervo tributario)*, in GLENDI C. – UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 55

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008

CARINCI A., *La riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 141

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 165

CARNIMEO D., *L'iscrizione di ipoteca a tutela di crediti erariali ed i poteri del giudice tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 785

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2001

CASSESE S., *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, p. 331

CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2001

CERULLI IRELLI V., *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2021

CIVITARESE MATTEUCCI S., *Funzione, potere amministrativo e discrezionalità in un ordinamento liberal-democratico*, in *Dir. pubbl.*, 2009,

CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, Torino, 2014

CORAGGIO G., *Autotutela*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, 1988

CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998

CORDERO GONZALES E.M., *Las medidas cautelares tributarias, Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Barcellona, 2014

D'ANGELOSANTE M., *Discorrendo su inesauribilità e consumazione del potere amministrativo a partire da un recente studio*, in *Dir. pubbl.*, 2019, 831

D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 145

DE MIGUEL ARIAS S., *El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias*, in *Impuestos*, 2009, p. 35

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000

DEL FEDERICO L., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 211

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1393

DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, p. 427

DEL FEDERICO L., *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851

DEL FEDERICO L., *La rilevanza generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 729

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Montesilvano (PE), 2003

DENORA B., *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 243

FALCÓN Y TELLA R., *Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad*, in *Quincena Fiscal*, 2003, p. 6

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2020

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Milano, 1972

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003

FARRI F., *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015

FEDELE A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib. sc. fin.*, 1992, I, p. 463

FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 883

FERLITO G., *Echi giurisprudenziali della operatività "in funzione*

espropriativa” dell’ipoteca dell’agente della riscossione, Riv. tel. dir. trib., 2023

FERLITO G., *L’interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell’atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela, in Riv. trim. dir. trib., 2023*

FERLITO G., *L’ipoteca esattoriale tra contraddittorio preventivo e atto tipico impugnabile nella giurisprudenza della Suprema Corte, in Riv. dir. trib., 2022, I, p. 187*

FERLITO G., *La Cassazione ridisegna la sequenza procedimentale dell’ipoteca dell’agente della riscossione, in Riv. tel. dir. trib., 2022*

FICARI V., *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo, Milano, 1999*

FRAGALI M., voce *Ipoteca (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, p. 740

FUOCHI F., *La Sospensione dell’atto amministrativo, in Digesto disc. pubbl.*, vol. XIV, Torino, 1999, p. 367

GALEOTTI FLORI M.A., *Il principio della autotutela tributaria, in Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 657

GALETTA D.U., *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità, in Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, p. 139

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di “spill over” negli ordinamenti nazionali, in Nuove autonomie*, 2005, p. 541

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell’unione europea)*,

in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2019, p. 903

GALETTA D.U., *La proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento*, in *Giorn. dir. amm.*, 2006, p. 1107

GALETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998

GALLO F., voce *Discrezionalità*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 537

GARCÍA PALACIOS J., *El nuevo régimen de las medidas cautelares, Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004

GHETTI G., *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in: *Dig. Disc. Pubbl.*, 1987

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1993

GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano 1950

GIANNINI M.S., voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 157

GIOÉ C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007

GIOVANNINI A., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 119

GIOVANNINI A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il Processo Tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretto da TESAURO F., Torino, 1998, p. 379

GIOVANNINI A., *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 22

GIOVANNINI A., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, p. 979

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010

GLENDI C., *“Fermi” ed “ipoteche” per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di “translatio”*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 986

GLENDI C., *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, p. 22

GLENDI C., *Cartelle pazze e remissione in termini*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1595

GLENDI C., *Commento all’art. 19 del D.Lgs. 546/1992*, in CONSOLO C. – GLENDI C. (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 369

GLENDI C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083

GLENDI C., *Sull’ottemperanza delle sentenze che annullano i provvedimenti di sospensione dei rimborsi iva*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, p. 373

GLENDI C., *Ultroneità della tutela cautelare innominata ex art. 700 c.p.c. nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 72

GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XV, Roma, 1999, p. 1

GLENDI GABRIELLA, *Commento all'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973*, in CONSOLO C. – GLENDI C. (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 1378 ss.

GLENDI GRAZIELLA, *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 546

GLENDI GRAZIELLA, *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l'impugnazione facoltativa anticipata e l'impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell'atto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 995

GLENDI GRAZIELLA, *Nuove incertezze nell'individuazione dell'atto impugnabile riguardo all'ipoteca "esattoriale"*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 627

GORLA G. - ZANELLI P., *Del pegno. Delle ipoteche (Art. 2784 – 2899)*, in GALGANO F. (a cura di), *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, Bologna, 1992, p. 198

GRANELLI A.E., *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, p. 896

GRAUSO P., *Gli accordi della pubblica amministrazione con i privati*, Milano, 2007

GRECO G., *Accordi amministrativi tra provvedimento e contratto*, Torino, 2003

GRECO G., *L'atto amministrativo condizionato*, Padova, 1993

GRECO G., *Potestà amministrativa e interesse legittimo*, in AA.VV.,

Argomenti di diritto amministrativo, Vol. II, *Lecture*, Milano, 2019, p. 87

GUIDARA A., *Commento all'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973*, in CONSOLO C. – GLENDI C. (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, p. 1155

GUIDARA A., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 5

GUIDARA A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 347

GUIDARA A., *I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, p. 1097

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010

GUIDARA A., *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499

GUIDARA A., *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1367

GUIDARA A., *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 847

GUIDARA A., *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'agente della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 1080

GUIDARA A., voce *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, 2017, 420

HINOJOSA TORRALVO J.J., *Recientes tendencias de la responsabilidad, Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana*, Madrid, 2008,

INGRAO G., *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 543

INGRAO G., *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *Riv., giur. trib.*, 2009, p. 780

INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012

INGRAO G., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 778

INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnabilità facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 1112

INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984

LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 313

LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1148

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*,

2008, I, p. 803

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012

LA ROSA S., *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 577

LAZZARA P., *I poteri cautelari della Pubblica Amministrazione*, in CIOFFI R. (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 1455

LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1935

LIGUGNANA G., *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2011, p. 447

LUPI R. - COVINO E. - PACIERI A., *Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 677

LUPI R., *L'impugnabilità richiede sempre la formale notifica?*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 41

LUPI R., *Sospensione dei termini per impugnare: in quale misura l'Amministrazione finanziaria può gestire i propri poteri?*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 845

LUQUE MATEO M.A., *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*, in *Información Fiscal*, 2009

LUQUE MATEO M.A., *Las medidas cautelares tributarias*, Barcellona, 2009

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari*, Milano, 2022

MARELLO E., *L'accertamento esecutivo: ambito di applicazione e profili*

generali, in *Giur. it.*, 2012, p. 966

MARINI G., *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 531

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008

MARTINEZ MUÑOZ Y., *La medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Valencia, 2015, p. 176

MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 1

MATTARELLA B.G., *Il provvedimento amministrativo: struttura del provvedimento*, in CERULLI IRELLI V. (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 301

MATTARELLA B.G., *L'attività*, in CASSESE S. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Milano, 2003, I, p. 634

MATTARELLA B.G., *L'imperatività del provvedimento amministrativo*, Padova, 2000

MATTARELLA B.G., voce *Potere amministrativo*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da CASSESE S., Milano, 2006, p. 4393

MATTARELLI F., *Fermo amministrativo e sospensione dei rimborsi iva: entra (finalmente) in gioco il principio di neutralità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 502

MAURO M., *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 145

MAVIGLIA C., *Accordi con l'amministrazione pubblica e disciplina del rapporto*, Milano, 2002

MELIS G. – GOLISANO M., *Le azioni di rimborso*, in AA.VV., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, p. 693

MESSINA S.M., *Ancora incertezze sulla giurisdizione sul fermo amministrativo di un rimborso Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 911

MESSINA S.M., *I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro-fisco*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 551

MESSINA S.M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 335

MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006

MIELE G., *Principi di diritto amministrativo*, 1953

MORILLO MENDEZ A., *El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios*, in *Tribunal fiscal*, 1999, p. 59

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967

MOSCATELLI A.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

MOSCATELLI M.T., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1107

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità*

contributiva, Padova, 1993, p. 3

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017

MUSCARÀ S., *Art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ovvero, dopo le cartelle pazze, le norme bizzarre*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 25

MUSCARÀ S., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Agg., 1996

NARDO D., *La comunicazione di avvio del procedimento*, in GIORDANO A. (a cura di), *Il procedimento amministrativo tra regole e responsabilità*, Milano, 2021, p. 109

NIGRO M., *Ma cos'è questo interesse legittimo? Interrogativi e nuovi spunti di riflessione*, in *Foro it.*, 1987, V, p. 482

OCCHIENA M., *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002

ORSI BATTAGLINI A., *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, p. 3

ORTOLEVA M.G., *Natura ed effetti della sospensione dei pagamenti di cui all'art. 48 bis del d.P.R. n. 602/1973*, in *Jus online*, 2019, p.235

ORTOLEVA M.G., *Considerazioni preliminari sulla sospensione dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Dir. e proc. trib.*, 2017, p. 293

ORTOLEVA M.G., *L'adempimento del debito iscritto a ruolo*, Torino, 2017

PAGLIARI G., *Contributo allo studio della sospensione amministrativa dell'efficacia o dell'esecuzione del provvedimento amministrativo (art. 21*

quater L. 7 agosto 1990 n. 241 e s.m.i.), in *Riv. ammin. Rep. it.*, 2006, p. 393

PAGLIARI G., *La sospensione dell'atto amministrativo da parte dell'amministrazione*, in *Dir. e soc.*, 1982, p. 352

PANZERA DA EMPOLI G., *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 672

PAPARELLA F., *La sospensione dei pagamenti in favore del debitore d'imposta*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, 2013, p. 529

PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 563

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 43

PERUZZA D., *Fermo amministrativo: confermata la "teoria dei cerchi concentrici"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 791

PERUZZA D., *Le misure cautelari del fisco nel processo tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, p. 377

PETRILLO G., *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015

PICCIAREDDA F., *Applicabili ai processi pendenti le norme successive all'atto dell'iscrizione ipotecaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 454

PICIOCCHI P., *Il diritto di abitazione non è ipotecabile*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3585

PICIOCCHI P., *Illegittimo il fermo amministrativo se i tributi sono di valore*

esiguo, in *Giur. trib.*, 2012, p. 174

PICIOCCHI P., *Iscrivibile l'ipoteca esattoriale sul diritto di usufrutto*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, p. 818

PICIOCCHI P., *L'abuso delle garanzie a tutela del credito tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 72

PICIOCCHI P., *Le diverse ragioni che portano a non escludere l'ipoteca fiscale dalla revocatoria fallimentare*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 772

PISTOLESI F., *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2686

POTOTSCHING U., *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, in AA.VV., *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, Modena, 1996, IV, p. 1455

QUERALT J.M. - SERRANO C.L. - TEJERIZO LÓPEZ J.M. – CASADO OLLERO G., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2020

RANDAZZO F., *Il fermo del rimborso IVA non sospende il decorso degli interessi: ma sono se c'è mora dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 973

RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003

RANDAZZO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023

RANDAZZO F., *Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 371

RANDAZZO F., *Verso l'applicabilità del fermo al rimborso IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 39

- RASI F., *L'interesse a ricorrere nel processo tributario*, Milano, 2022
- RAVAZZONI A., *Le ipoteche*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2006
- RENDA A., *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 593
- ROFFI R., *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. ital.*, 1973, p. 136
- ROMANO A., *I soggetti e le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 2001, p. 286
- ROMANO S., *Poteri, potestà*, in Id., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1983, p. 172
- ROMANO TASSONE A., voce *Situazioni giuridiche soggettive (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, 1998, p. 968
- ROMANO TASSONE A., *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Dir. ammin.*, 2013, p. 559
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008
- ROSSI P., *L'autotutela*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, p. 335
- RUSSO P - FRANSONI G., *La disapplicazione degli atti amministrativi "individuali" nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2002, p. 10684
- RUSSO P. - FRANSONI G., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*,

Milano, 2005

RUSSO P., *Contenzioso tributario*, in *Dig., Disc. Priv., Sez. comm.*, p. 492

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969

RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1855

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2007

RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 552

RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 552

SAITTA F., *Cautele amministrative e giurisdizionali*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, p. 260

SAITTA F., *Il potere cautelare della pubblica amministrazione. Tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Torino, 2003

SALVATI A., *La responsabilità civile da atto impositivo illegittimo*, in ROSSI P. (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009, p. 65

SALVATI A., *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023

SANDULLI A., *La posizione dei creditori pecuniari dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953, p. 557

SANDULLI A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998

SATTA S., *Gli effetti secondari della sentenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, I, p. 255

SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile. Procedimenti speciali*, Milano, 1968, vol. IV, p. 148

SCOCA F.G., *Autorità e consenso*, in AA.VV., *Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, Milano, 2002, p. 21

SCOCA F.G., *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, 2017

SCOCA F.G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in AMOROSINO S. (a cura di), *Le trasformazioni del diritto amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M.S. Giannini*, Milano 1995, p. 255

SCOCA S.S., *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 387

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001

SERRANÒ M.V., *Nullità dell'iscrizione ipotecaria in assenza di comunicazione preventiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 421

SORACE D., *Il principio di legalità e i vizi formali dell'atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007, p. 395

STEVANATO D., *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento spontaneo?*, in *Dial. trib.*, 2005, p. 1143

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996

STIPO M., *Osservazioni in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 705

TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 507

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2010

TESAURO F., *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, p. 965

TESAURO F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, p. 413

TORRENTE A., *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, p. 343

TRIMARCHI M., *L'inesauribilità del potere amministrativo*, Napoli, 2018

TRIVELLIN M., *Commento all'art. 23 del d.lgs. 472/1997*, in MOSCHETTI F. - TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 725

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, p. 945

VARESANO M. - LUPI R. - STEVANATO D. - INGRAO G., *Sospensione dei*

rimborsi IVA, “carichi pendenti”, compensazione e tutela giurisdizionale, in Dial. trib., 2009, p. 548

VIGGIANO R., *Il cosiddetto “fermo amministrativo”, in Rass. lav. pubbl., 1983, I, p. 41*

VILLAMENA S., *Il potere di sospensione amministrativa, Torino, 2012*

VILLATA R. - RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo, Torino, 2017*

ZANOTTI N., *Alternatività o cumulabilità delle misure cautelari nei rimborsi IVA, in Dir. prat. trib., 2021, p. 413*