



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Contraffazione di marchi e di indicazioni geografiche o denominazioni di origine agroalimentari: tra disciplina comunitaria e contrasti giurisprudenziali
di Angela Natale

Sommario: 1. Premessa – 2. L’orientamento risalente della Suprema Corte e la normativa Comunitaria – 3. I dubbi interpretativi della legge 350/2003 e la successiva legge 80/2005 – 4. La disciplina dei prodotti agroalimentari – 5. La legge-sviluppo n. 99/2009 – 6. Conclusioni.

1.Premessa.

La materia relativa alle indicazioni geografiche e alle denominazioni di origine incide, in via generale, sulla politica commerciale comune che, a norma dell’art. 133 TCE, “è fondata su principi uniformi, specialmente per quanto concerne le modificazioni tariffarie, la conclusione di accordi tariffari e commerciali, l’uniformazione delle misure di liberalizzazione, la politica di esportazione, nonché le misure di difesa commerciale, tra cui quelle da adottarsi in casi di dumping e di sovvenzioni”.

Vertendosi in materia di competenza esclusiva, i singoli Stati membri non possono adottare iniziative unilaterali tali da produrre riflessi sul mercato europeo, se non nei ristretti limiti procedurali previsti dall’art. 134 TCE¹ e con l’autorizzazione della Commissione.

La materia in oggetto, per quanto concerne il settore agroalimentare, è disciplinata a livello Comunitario sin dal 1992, quando il Consiglio ha adottato il regolamento n. 2081/92/CEE sulle denominazioni d’origine e sulle indicazioni geografiche ed il regolamento n. 2082/92/CEE sulle specialità tradizionali, oggi entrambi sostituiti rispettivamente dal regolamento n. 510/2006/CE e n. 509/2006/CE.

¹ Art. 134 TCE: “Per assicurare che l’esecuzione delle misure di politica commerciale adottate dagli Stati membri conformemente al presente trattato non sia impedita da deviazioni di traffico, ovvero qualora delle disparità nelle misure stesse provochino difficoltà economiche in uno o più Stati, la Commissione raccomanda i metodi con i quali gli altri Stati membri apportano la necessaria cooperazione. In mancanza, la Commissione può autorizzare gli Stati membri ad adottare le misure di protezione necessarie definendone condizioni e modalità”.

In materia di diritti di proprietà intellettuale, invece, la Comunità europea è intervenuta con il Regolamento n. 3295/94/CE e, successivamente, con il Regolamento n. 1383/2003/CE, nonché con la Direttiva 2004/48/CE.

In ambito nazionale, soprattutto nel settore agroalimentare, è particolarmente avvertita l'esigenza di impedire la commercializzazione di prodotti recanti in etichetta segni o richiami che possano trarre in inganno il consumatore, inducendolo a ritenere di provenienza nazionale merci in realtà fabbricate altrove.

Pertanto, già con la l. 350/2003 si stabiliva che il semplice utilizzo di un marchio di una impresa italiana, presente su prodotti che, privi di indicazione del Paese di provenienza, non siano originari dell'Italia, è sufficiente affinché trovi applicazione il reato di cui all'art. 517 c.p.². Nonostante tale intervento legislativo e le successive leggi n. 80/2005 e n. 99/2009, la giurisprudenza non sempre è stata in grado di fornire coerenti risposte in ordine al fenomeno della contraffazione³ né, in particolare, con riferimento alla tutela delle indicazioni geografiche e delle denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari, creando così innegabili contrasti.

2. L'orientamento risalente della Suprema Corte e la normativa Comunitaria.

Gli effetti negativi del fenomeno della contraffazione sono molteplici e incidono su differenti interessi, pubblici e privati non solo sul piano giuridico, ma anche economico. Essa, infatti, svilendo la funzione tipica del marchio che è una funzione c.d. distintiva⁴,

² L'art. 517 c.p. (Vendita di prodotti industriali con segni mendaci): "Chiunque pone in vendita, o mette altrimenti in circolazione opere dell'ingegno o prodotti industriali con nomi, marchi, o segni distintivi nazionali o esteri atti ad indurre il compratore in inganno sull'origine, provenienza o qualità dell'opera o del prodotto è punito, se il fatto non è preveduto come reato da altra disposizione di legge, con la reclusione fino ad un anno o con la multa fino ad € 1032,00".

³ Con il termine "contraffazione", intesa nella sua accezione più ampia, ci si intende riferire a tutta una serie di fenomenologie essenzialmente riconducibili alla produzione e commercializzazione di merci che recano illecitamente un marchio identico ad un marchio registrato; alla produzione di beni che costituiscono riproduzioni illecite di prodotti coperti da copyright - fenomeno meglio conosciuto con il nome di "pirateria" - modelli o disegni. Tale condotta inerisce, dunque, a tutti quei comportamenti posti in essere in violazione di un diritto di proprietà intellettuale e/o industriale (marchi d'impresa ed altri segni distintivi, brevetti per invenzione, modelli di utilità, industrial design, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, diritti d'autore, ecc.). Cfr. FIANDACA-MUSCO, Diritto Penale, Parte Speciale; ANTOLISEI, Manuale di diritto penale, Parte Speciale.

In ambito comunitario vengono considerate "merci che violano un diritto di proprietà intellettuale" quelle che nello Stato membro in cui è presentata la domanda per l'intervento dell'Autorità doganale, ledono i diritti relativi ad un brevetto, ad un certificato protettivo complementare, alla privativa nazionale o comunitaria per ritrovati vegetali, alle denominazioni di origine o alle indicazioni geografiche, alle denominazioni geografiche ai sensi della Direttiva 2004/48/CE, del 29 aprile 2004, sul rispetto dei diritti di Proprietà Intellettuale e del Regolamento n. 1383/2003/CE del Consiglio, del 22 luglio 2003, relativo all'intervento dell'autorità doganale nei confronti di merci sospettate di violare taluni diritti di proprietà intellettuale e alle misure da adottare nei confronti di merci che violano tali diritti.

⁴ La disciplina del marchio rientra nell'ampia tematica della proprietà intellettuale, unitamente ai brevetti ed ai diritti d'autore. Con il termine "proprietà intellettuale" si intende quell'insieme di principi giuridici che mirano a tutelare i beni immateriali frutto dell'inventiva e dell'ingegno umano.

Cfr. F. GAZZONI, Manuale di diritto privato, Edizioni Scientifiche italiane.

deputata cioè a garantire l'origine commerciale dei prodotti, incide, in prima istanza, sul consumatore finale (si pensi al rischio connesso alla sicurezza in alcuni settori quale quello farmaceutico ed alimentare), ma determina, altresì, un danno economico alle imprese connesso alle mancate vendite ed alla riduzione del fatturato; un danno all'Erario pubblico attraverso l'evasione dell'Iva e delle imposte sui redditi (la commercializzazione di prodotti contraffatti, infatti, avviene attraverso un circuito parallelo a quello convenzionale, in totale evasione delle imposte dirette e indirette); un danno al mercato consistente nell'alterazione del suo funzionamento attraverso una concorrenza sleale basata sui minori costi di produzione⁵. In ambito Comunitario, con Regolamento n. 3295/94/CE⁶ la Comunità era già intervenuta in tema di merci che violano i diritti di proprietà intellettuale. Successivamente viene emanato il Regolamento n. 1383/2003/CE⁷ che individua tre categorie di "merci che violano un diritto di proprietà intellettuale" e precisamente: le merci contraffatte; le merci usurpative e una terza categoria che ricomprende tipologie diverse di prodotti.

E' assimilato a merci che violano un diritto di proprietà intellettuale qualsiasi stampo o matrice specificamente destinato o adattato alla fabbricazione di tali merci, a condizione che l'uso di tali stampi o matrici violi i diritti del titolare del diritto ai sensi della normativa comunitaria dello Stato membro in cui è presentata la domanda per l'intervento delle autorità doganali.

L'autorità doganale esercita il proprio potere di intervento qualora merci sospettate di violare un diritto di proprietà intellettuale siano: dichiarate per l'immissione in libera pratica, l'esportazione o la riesportazione; scoperte in occasione di un controllo effettuato su merci introdotte nel territorio doganale della Comunità o in uscita da questo; vincolate ad un regime sospensivo ai sensi dell'art. 84, par. 1, lett a) del citato regolamento; riesportate, previa notifica, a norma del successivo articolo 182, par. 2; poste in zona franca o deposito franco⁸.

Sulla base di questi principi, la legge attribuisce a creatori ed inventori l'esclusività per quanto riguarda lo sfruttamento delle loro creazioni/invenzioni e fornisce loro gli strumenti legali per tutelarsi da eventuali abusi da parte di soggetti non autorizzati.

I principali riferimenti sono rappresentati dal Codice della Proprietà Industriale (D.lgs. n. 30/2005), nonché dalle norme del Codice civile e segnatamente:

- artt. 2584-2591 "Del diritto di brevetto per invenzioni industriali";
- artt. 2592-2594 "Del diritto di brevetto per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali";
- artt. 2569-2574 "Del diritto del marchio";
- artt. 2575-2583 " Del diritto d'autore".

⁵ Cfr. AA.VV., Iva, Intrastat e dogane, IPSOA, 2004, pp. 265 e ss.;

GIUNTA-MARTIELLO, Economia pubblica, industria e commercio (delitti contro la), in Enciclopedia Giuridica de Il Sole24ore, Milano, 2007;

PALOMBI-PICA, Diritto penale dell'economia e dell'impresa, I, Torino, 1996.

⁶ Regolamento del Consiglio del 22 dicembre 1994 in GUCE n. L 341 del 30.12.1994.

⁷ Regolamento del Consiglio del 22 luglio 2003 in GUCE n. 196 del 2.8.2003.

⁸ Il Regolamento n. 1383/2003/CE non si applica: alle merci che recano un marchio di fabbrica o di commercio con il consenso del titolare del marchio o a quelle protette da una denominazione d'origine o da un'indicazione geografica, o da un brevetto o certificato protettivo complementare, da un diritto d'autore o diritto connesso, da un diritto di un

Gli Stati membri adottano le misure necessarie per consentire alle autorità competenti di distruggere o di mettere fuori dei circuiti commerciali, secondo le pertinenti disposizioni della legislazione nazionale, senza alcun risarcimento e senza alcuna spesa per l'Erario, le merci riconosciute come merci che violano un diritto di proprietà intellettuale. Le merci riconosciute come merci che violano un diritto di proprietà intellettuale possono, altresì, essere confiscate a f a v o r e d e l l ' E r a r i o .

Inoltre, ciascuno Stato membro adotta sanzioni da applicare in caso di violazione del regolamento in questione.

Il successivo Regolamento n. 1891/2004/CE⁹ recante le disposizioni di applicazione del regolamento CE n. 1383/2003 denomina quest'ultimo "regolamento di base" e, di conseguenza, definisce se stesso come "regolamento di applicazione".

Ma più di tutte, va annoverata la Direttiva 2004/48/CE (c.d. Direttiva "Enforcement") del 29 aprile 2004 alla quale è stata data attuazione nel nostro ordinamento mediante il d. lgs. n. 140/2006.

Le nuove norme introdotte dal d.lgs. n. 140/2006 consentono di reprimere, con maggiore decisione e fermezza, il fenomeno della contraffazione e della pirateria, mettendo a disposizione dei soggetti lesi e degli stessi tribunali strumenti processuali più incisivi ed efficienti. Tale normativa di derivazione comunitaria incide sia sulla legge del diritto d'autore (legge n. 633/1941) che sul Codice della proprietà industriale. Essa amplia i poteri istruttori del giudice il quale, in caso di violazione commessa su "scala commerciale mediante atti di pirateria" può, se richiesto dalla parte che subisce l'atto di pirateria, "disporre l'esibizione della documentazione bancaria, finanziaria e commerciale che si trovi in possesso della controparte".

Per quanto riguarda i poteri sanzionatori, il giudice, a seguito della sentenza che accerta la violazione di un diritto di proprietà industriale può disporre l'inibitoria della fabbricazione, del commercio e dell'uso delle cose costituenti violazione; il ritiro dal commercio e la distruzione delle cose costituenti violazione a spese dell'autore della violazione; il ritiro temporaneo dal

disegno o modello o da una privativa per ritrovati vegetali fabbricati con il consenso del titolare del diritto, ma che si ritrovano, senza il consenso di quest'ultimo, in una delle situazioni di cui sopra; alle merci indicate nel precedente periodo che sono state fabbricate o sono protette da un altro diritto di proprietà intellettuale già illustrate in situazioni diverse da quelle stabilite con il titolare del diritto. Le due disposizioni sopra esposte hanno sostanzialmente lo scopo di escludere l'applicabilità della disciplina comunitaria alle eventuali controversie di diritto privato tra il titolare del diritto e l'importatore e, più precisamente, alle cosiddette vendite "parallele", assimilate a quelle sospette di ledere i diritti sulla proprietà intellettuale. Si tratta essenzialmente di vendite di prodotti di marche autentiche realizzate da distributori che si collocano al di fuori del circuito di distribuzione ufficiale imposto dai fabbricanti a tutela dei loro interessi commerciali (c.d. "mercato grigio"). Infine, la suddetta disciplina non si applica nei casi di merci contenute nei bagagli personali dei viaggiatori, entro i limiti previsti per la concessione della franchigia doganale, che non lascino supporre che esse formino parte di un traffico commerciale.

⁹ Regolamento della Commissione del 21 ottobre 2004 in GUCE n. L 328 del 30.10.2004.

commercio se il giudice accerta che le cose costituenti violazione sono suscettibili di un uso legittimo, previa adeguata modifica. Ma, indubbiamente, l'aspetto più importante contemplato dalla normativa in questione riguarda il ristoro del danno patito dal soggetto che subisce la contraffazione. Infatti, con il nuovo art. 125 del Codice della proprietà Industriale viene finalmente sancito il diritto ad un risarcimento del danno da contraffazione che contempli diversi criteri di quantificazione, ivi incluso il mancato guadagno del titolare del diritto leso, provocato dalla accertata violazione, assieme alla considerazione dei profitti realizzati dal contraffattore¹⁰.

Fatta tale premessa di ordine Comunitario, va evidenziato che dalla lettura del succitato art. 517 c.p. si evince che "l'induzione in inganno" può investire tre elementi dell'opera o del prodotto: l'origine, la provenienza e la qualità. Tuttavia, la risalente giurisprudenza, secondo un orientamento restrittivo, ha sempre ritenuto che l'unico elemento determinante fosse quello relativo alla qualità, essendo i primi due funzionali al terzo. In altre parole, secondo la Suprema Corte, l'unico elemento tale da sostanziare una frode lesiva della lealtà commerciale e degli interessi del consumatore sarebbe la "qualità", mentre "origine" e "provenienza", in quanto riferibili all'ambito geografico, non sarebbero indicativi ai fini di una corretta valutazione del prodotto. In tal modo, la Cassazione accoglie i concetti di origine e provenienza nella loro accezione giuridica, cioè come provenienza da un determinato produttore, ovvero da un imprenditore che assume la responsabilità giuridica, economica e tecnica del processo di produzione¹¹. Del resto, già nel lontano 1979, la Suprema Corte riconosceva che l'imprenditore, nel campo dell'attività industriale, possa affidare a terzi subfornitori l'incarico di produrre materialmente, secondo caratteristiche qualitative e ricette pattuite con l'esecutore, un determinato bene e che possa imprimervi il proprio marchio con i suoi segni distintivi e lanciarlo in commercio. A conferma di tanto, nel 1999¹² la Cassazione

¹⁰ Si tratta della c.d. retroversione degli utili. In pratica il risarcimento del danno non è più parametrato solo alla perdita subita in virtù della contraffazione, bensì anche al profitto realizzato dal contraffattore.

¹¹ Tale orientamento della Suprema Corte (Ex multis: Cassazione Penale n. 2500/1999, n. 1263/2005, n. 13712/2005) è, originariamente, condizionato dalla legge n. 192/1998 che, in un'ottica di agevolazione della delocalizzazione di alcune fasi del ciclo produttivo, tipizzando nel nostro ordinamento il contratto di subfornitura, legittima la cd. terziarizzazione produttiva consistente nell'attribuzione al committente di prodotti realizzati in realtà all'estero da terzi. Precisamente, l'art. 1 della citata legge n. 192/1998 espressamente afferma che "con il contratto di subfornitura un imprenditore si impegna ad effettuare per conto di un'impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime fornite dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente".

¹² Cassazione penale sentenza n. 2500/1999. Con tale sentenza la sezione III penale della Corte di Cassazione, investita della questione circa l'indicazione di provenienza di una partita di prodotti di ceramica fabbricati in Cina per conto di un'impresa italiana, affermava che "l'impiego sugli oggetti di ceramica del marchio identificativo della Ditta X

dopo aver precisato che il marchio, per unanime dottrina e giurisprudenza, rappresenta il segno distintivo di un prodotto siccome proveniente da un determinato imprenditore e che contiene determinate caratteristiche qualitative in quanto rappresenta il risultato di un processo di fabbricazione del quale il detto imprenditore, titolare del segno distintivo, coordina giuridicamente ed economicamente i vari momenti e fattori del processo di produzione¹³, aggiunge che la normativa in materia, nella specie l'art. 517 c.p., ha inteso tutelare il consumatore circa l'origine e la provenienza del prodotto non già da un determinato luogo, bensì da un determinato produttore che assume su di sé la responsabilità del processo produttivo. Ne consegue che, anche una indicazione errata o imprecisa circa il luogo di produzione, non può configurare una "induzione in inganno" ai sensi dell'art. 517 c.p. in quanto – a parere della Corte – l'origine del prodotto deve intendersi in senso esclusivamente giuridico, a nulla rilevando la provenienza materiale, soprattutto quando si tratti di lavori su commissione in cui il subproduttore deve attenersi alle regole tecniche impartite dal committente, in quanto l'attività del primo resta puramente materiale ed esecutiva.

Dunque, la regola generale alla luce della giurisprudenza citata e fino a quando non verranno definiti "ex lege" casi di etichettatura obbligatoria dell'origine o provenienza del prodotto, pare essere quella secondo la quale l'obbligo sussiste solo quando, a ragione della denominazione dello stesso, della presentazione o di altri fattori da valutarsi in concreto, l'omissione di tale indicazione possa cagionare una effettiva confusione nel consumatore circa elementi "rilevanti" per la scelta del prodotto, con un pregiudizio della sua libertà di scelta. In tutti gli altri casi e, segnatamente, nei casi in cui i contenuti del prodotto siano stabiliti per legge (es. normativa verticale che imponga esattamente gli ingredienti e la denominazione del prodotto, come ad esempio per il cioccolato) l'indicazione non è dovuta.

Tale risalente assunto della Corte sembra, peraltro, ampiamente condiviso dalla dottrina maggioritaria dell'epoca secondo la quale "ad eccezione dei prodotti alimentari DOP, ove la provenienza imprenditoriale deve essere rispettata, indifferente è la località di effettiva materiale lavorazione del prodotto, dal momento che la qualità non dipende dall'ubicazione dei locali di produzione". Se questo è il ragionamento di fondo è chiaro che anche nella scelta delle ipotesi in cui l'indicazione di origine e provenienza sia obbligatoria non si potrà che ammettere la necessità di una simile indicazione solo ove la sua omissione possa trarre in inganno il consumatore su elementi concreti di valutazione della natura, identità o qualità del prodotto, tenendo come criterio di giudizio "l'homo eiusdem condicionis". Né tale assunto

lungi dall'apparire illecito costituisce invece una fedele indicazione circa la provenienza del prodotto dall'imprenditore che effettivamente è il responsabile economico e giuridico in ordine alle caratteristiche qualitative del prodotto finale".

¹³ Peraltro, l'importanza del "controllo" esercitato dal committente è ribadito anche dagli artt. 4 (divieto di interposizione) e 7 (proprietà del progetto) della citata legge n. 192/1998.

appare in contrasto con l'Accordo di Madrid del 1891 recepito con il DPR 26 febbraio 1968, n. 656¹⁴. Tale Accordo, ammette la possibilità di vendere un prodotto importato apponendovi il marchio dell'importatore ma aggiunge che, quando il venditore mette il suo marchio su un prodotto importato, deve riportare anche "l'indicazione precisa ed in caratteri evidenti del paese o del luogo di fabbricazione o di produzione, o un'altra indicazione sufficiente ad evitare ogni errore sull'origine effettiva, sotto pena del sequestro del prodotto". La procedura da applicare in caso di violazioni accertate è contenuta all'art. 2 dell'Accordo¹⁵.

Da quanto esposto sembrerebbe rilevarsi che l'obbligo di indicazione della provenienza geografica sussista dal momento in cui il venditore mette il suo marchio sul prodotto importato. In realtà, l'apposizione del marchio di una ditta non comporta l'obbligo di indicazione del made in... sul corrispondente prodotto; tuttavia, laddove oltre all'apposizione del marchio, risultino altre indicazioni potenzialmente fallaci, occorrerà verificare la sussistenza dei presupposti per la configurazione delle condotte illecite richiamate dall'Accordo di Madrid. Ciò si evince dall'attenta lettura dell'art. 1 D.P.R. 26 febbraio 1968 n. 656 (di attuazione dell'Accordo di Madrid), il quale dispone che "le merci per le quali vi sia il fondato sospetto che rechino una falsa o fallace indicazione di provenienza sono soggette a fermo amministrativo all'atto della loro introduzione nel territorio della Repubblica, a cura dei competenti uffici doganali che ne danno immediatamente notizia all'autorità giudiziaria".

3. I dubbi interpretativi della legge 350/2003 e la successiva legge 80/2005.

Per potenziare gli strumenti di lotta alla contraffazione, il legislatore nazionale, con la legge n. 350 (finanziaria per il 2004) interviene in materia stabilendo, all'art. 4, co. 48, che "l'importazione o l'esportazione a fini di commercializzazione, ovvero la commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza costituisce reato ed è punita ai sensi dell'art. 517 del codice penale"¹⁶.

¹⁴ L'Accordo di Madrid è stato oggetto di diverse revisioni: il 2 dicembre 1911 a Washington, il 9 novembre 1925 all'Aja, il 2 giugno 1984 a Londra e il 31 ottobre 1958 a Lisbona.

¹⁵ L'art. 2 dell'Accordo prevede che l'autorità doganale sia competente per l'esecuzione del sequestro. Tuttavia, la merce sottoposta a provvedimento cautelare può essere oggetto di regolarizzazione da parte del responsabile dell'importazione che deve essere, pertanto, informato tempestivamente dell'esecuzione del provvedimento.

¹⁶ Alla luce della legge n. 50/2003 dovrebbe intendersi per "falsa indicazione" la stampigliatura "made in Italy" su prodotti e merci non originari dall'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine; per "fallace indicazione" la circostanza che, anche qualora sia indicata l'origine e la provenienza estera dei prodotti o delle merci, l'uso di segni,

Con lo stesso intervento il legislatore, all'art. 4, co. 54, ha previsto la realizzazione di una banca dati multimediale per la raccolta dei dati caratteristici idonei a contraddistinguere i prodotti da tutelare. In applicazione del successivo co. 55, con determinazione direttoriale n. 282/UD del 28 febbraio 2004, è stato disposto che la banca dati sia costituita presso l'Agenzia delle Dogane.

E' evidente nella disposizione de quo un alto grado di difficoltà interpretativa, atteso che essa adopera la generica espressione "indicazione fallace" la quale sembrerebbe costituire un superamento della vecchia distinzione giurisprudenziale tra "origine geografica" e "provenienza imprenditoriale" determinando la proliferazione di sequestri di merci di origine straniera, ma evocative dell'Italia e, di conseguenza, "fallaci".

Tale orientamento viene confermato nel successivo intervento legislativo del 2005 avvenuto con il d.l. 35/2005 convertito in legge n. 80/2005 che, alla formulazione dell'art. 4, co. 49 l. 350/2003, ha aggiunto la parola "origine" rideterminando, in tal senso, il testo della norma: "L'importazione e l'esportazione a fini di commercializzazione ovvero la commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di origine o provenienza costituisce reato ed è punita ai sensi dell'art. 517 del codice penale (...)". Pertanto, tale ampliamento della norma induce, ancor di più, gli addetti ai controlli pubblici a ritenere confermata ed anzi rafforzata l'intenzione del legislatore di ritenere fallaci ed ingannevoli tutte le merci alle quali venga apposta un'etichetta che, anche con il solo silenzio, possa indurre il consumatore a ritenere di origine nazionale un prodotto in parte lavorato all'estero.

A tal proposito è utile, a titolo esemplificativo, citare la circolare dell'Agenzia delle Dogane del 13.05.2005¹⁷ con la quale si ritenevano "fallaci" anche quelle merci che "pur in mancanza di una qualsiasi indicazione di origine, presentassero una etichetta riportante una bandiera italiana, oppure la semplice dicitura Italy, oppure il nome di una città italiana".

Alla luce di una tale interpretazione arbitrariamente estensiva e, prendendo spunto da un contrasto giurisprudenziale insorto all'interno della III Sezione Penale della Corte di Cassazione¹⁸ circa il momento consumativo del reato de quo, la Suprema Corte con la pronuncia n. 13712, datata 17 febbraio 2005¹⁹, ha ritenuto che l'articolo 517 c.p., nonostante gli interventi dovuti alla leggi n. 350/2003 e n. 80/2005, abbia la funzione di tutelare non

figure o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana, incluso l'uso fallace o fuorviante di marchi aziendali ai sensi della disciplina sulle pratiche commerciali ingannevoli.

¹⁷ Circolare Agenzia delle Dogane n. 20/D prot. 74 del 13.05.2005.

¹⁸ Si tratta delle sentenze n. 215 del 27 maggio 1999 e n. 219 del 26 aprile 2001.

¹⁹ La vicenda si riferiva a capi di abbigliamento sportivo di una nota griffe italiana, fabbricati in Cina e recanti solo il nome della casa di moda seguito dal termine Italy.

tanto l'origine e la provenienza di un prodotto, quanto quelle di un produttore, vale a dire del soggetto che ha la responsabilità in merito alla realizzazione della merce.

La giurisprudenza di merito ha in passato chiarito che, per la configurabilità del delitto previsto dall'articolo 517 c.p., è necessaria l'inequivoca attitudine della merce oggetto dell'incriminazione ad ingannare l'eventuale compratore in ordine alla sua origine, alla sua provenienza o alle qualità del bene²⁰. Pertanto, sulla base del tenore letterale della norma, la Suprema Corte ha stabilito che si dovesse ritenere assicurata la garanzia in merito all'origine ed alla provenienza della merce «non da un determinato luogo, bensì da un determinato produttore»²¹.

Infatti, come chiarito dalla Cassazione, «non può negarsi che l'imprenditore, nel campo dell'attività industriale, possa affidare a terzi sub-fornitori l'incarico di produrre materialmente, secondo caratteristiche qualitative e ricette pattuite con l'esecutore, un determinato bene, e che possa imprimervi il proprio marchio con i suoi segni distintivi e quindi lanciarlo in commercio»²².

In caso contrario – spiega la Corte – verrebbe a determinarsi un insanabile contrasto tra norme dello stesso ordinamento, sebbene appartenenti a rami diversi. Infatti, il d. lgs. 480/92 sulla cessione del marchio ed il successivo d. lgs. 30/2005 (Codice della Proprietà Industriale) pacificamente ammettono le pratiche di subfornitura estera.

In sostanza, la Corte chiarisce che la ratio della norma risiede nella tutela della qualità del prodotto che non può ritenersi pregiudicata qualora lo stesso sia confezionato in un Paese diverso da quello del produttore, anche quando il prodotto presenti una indicazione errata o imprecisa relativa al luogo di produzione, in quanto deve ritenersi pacifico che l'origine del prodotto deve intendersi in senso esclusivamente giuridico (nel senso di origine o provenienza del produttore), non avendo alcuna rilevanza la provenienza materiale.

L'interpretazione fornita in questa occasione dalla Corte riprende pienamente l'assunto già sostenuto dalla stessa nel 1999 nella già citata sentenza n. 2500 con la quale la stessa sanciva che la normativa in tema di marchio non esige affatto che venga indicato il luogo di produzione della merce. Peraltro, lo stesso marchio apposto dal produttore non deve essere interpretato come «marchio di qualità» del prodotto, ma costituisce esclusivamente il collegamento tra un determinato prodotto e l'impresa, «non nel senso della materialità della fabbricazione, ma della responsabilità del produttore il quale, solo di fatto, ne garantisce la qualità nel senso che è il solo responsabile verso l'acquirente».

²⁰ Corte d'Appello di Perugia, sentenza 24 febbraio 1994.

²¹ Cassazione penale, sentenza 7 luglio 1999 n. 2500.

²² Cassazione penale, sentenza 29 gennaio 1979 n. 633.

Con specifico riferimento alla predetta modifica apportata con la legge 80/2005, con la sentenza n. 34103/2005, il Giudice di Legittimità ulteriormente ribadisce che “non sembra che questa modifica comporti la necessità di giungere a soluzioni interpretative diverse da quelle adottate nelle citate sentenze dal momento che queste sono fondate su argomentazioni che non si basano esclusivamente o prevalentemente sulla distinzione tra origine e provenienza, bensì sul costante orientamento secondo cui ai sensi dell’art. 517 c.p. per origine e provenienza di un prodotto deve intendersi la provenienza imprenditoriale”.

4. La disciplina dei prodotti agroalimentari.

Nella significativa summenzionata pronuncia del 2005 la Corte ha chiarito che, rispetto alla disciplina dei prodotti industriali, differente è la normativa in tema di prodotti agroalimentari, in considerazione del fatto che, rispetto ad essi, la «qualità è connessa in modo rilevante all’ambiente geografico nel quale sono coltivati, trasformati o elaborati», richiamando, in tal modo, la disciplina comunitaria.

In tale contesto, appare di preliminare importanza ricordare che l’etichettatura degli alimenti è stata ormai da lungo tempo sottoposta ad “armonizzazione totale” da parte della Comunità europea che l’ha disciplinata con la direttiva 79/112/CEE oggi 2000/13/CE. Ciò significa, come ampiamente chiarito dalla giurisprudenza, che in materia è necessario riferirsi alle disposizioni comunitarie anche quando il rapporto oggetto della controversia sia integralmente interno ad uno Stato membro e non presenti profili di “circolazione intracomunitaria”.

In sostanza, se anche il prodotto importato da un Paese extra CE fosse destinato all’immissione al consumo nel solo mercato italiano, ciò non esimerebbe dall’applicare anche a questa fattispecie regole conformi alla disciplina comunitaria²³.

L’assunto è stato più volte ribadito dalla Corte di Giustizia la quale nelle note sentenze Mathot²⁴ e S.A.R.P.P.²⁵ osserva che “la direttiva 79/112 ha stabilito obblighi relativi all’etichettatura ed alla presentazione dei prodotti alimentari smerciati in tutta la Comunità, senza alcuna distinzione a seconda dell’origine dei prodotti, (...). Di conseguenza se le disposizioni della direttiva ostano all’applicazione di una normativa nazionale riguardante

²³ P. DAMIANI, La Corte di giustizia delle Comunità europee tra “esigenze di libera circolazione delle merci” e “tutela dei consumatori dei prodotti agroalimentari di qualità”, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 1999 fasc. 3, pp. 1206-1211.

²⁴ Sentenza 18/2/1987 Mathot, in causa C 98/86.

²⁵ Sentenza 12/12/1990, SARPP, in causa C 241/89.

l'etichettatura dei prodotti alimentari questa normativa non può essere applicata né ai prodotti alimentari importati né ai prodotti alimentari di origine nazionale”.

La materia agroalimentare è disciplinata a livello comunitario sin dal 1992 quando il Consiglio ha adottato il Regolamento n. 2081/92/CEE sulle denominazioni d'origine e sulle indicazioni geografiche ed il Regolamento n. 2082/92/CEE sulle specialità tradizionali, oggi entrambi sostituiti dal Regolamento n. 510/2006/CE²⁶ e n. 509/2006/CE²⁷. Nello stesso anno, per tradurre in pratica le novità apportate dalla già citata normativa relativa ai marchi DOP e IGP (Regolamento 510/2006/CE), è pubblicato il Regolamento n. 1898/2006²⁸ con cui viene data applicazione alle suddette disposizioni.

Va osservato che la disciplina approvata nel '92 era diretta ad introdurre un regime comunitario di protezione dei prodotti agricoli di qualità, al fine di garantire condizioni di concorrenza uguali fra i produttori, superando la preesistente eterogeneità di disposizioni dei Paesi membri. Essa rispondeva alla pressante esigenza di tutela del consumatore, assicurandogli informazioni chiare e sintetiche sull'origine del prodotto, da esporre in etichetta sulla base di norme che assumessero, pertanto, carattere di specialità rispetto alla normativa generale sull'etichettatura²⁹. Giova chiarire che, ai sensi dell'articolo 2 del Regolamento citato, è «denominazione d'origine» il nome di una regione, di un luogo determinato o, in casi eccezionali, di un Paese «che serve a designare un prodotto agricolo o alimentare originario di tale regione, di tale luogo determinato o di tale paese» e «la cui qualità o le cui caratteristiche siano dovute essenzialmente o esclusivamente all'ambiente geografico comprensivo dei fattori naturali ed umani e la cui produzione, trasformazione ed elaborazione avvengano nell'area geografica delimitata», mentre è «indicazione geografica» il nome di un determinato luogo, utilizzato per designare un prodotto agricolo o alimentare originario di tale luogo e «di cui una determinata qualità, la reputazione o un'altra caratteristica possa essere attribuita all'origine geografica e la cui produzione e/o trasformazione e/o elaborazione avvengano nell'area geografica determinata».

²⁶ Regolamento n. 510/2006/CE del Consiglio del 20 marzo 2006 relativo alla protezione delle indicazioni geografiche e delle denominazioni d'origine dei prodotti agricoli e alimentari.

Si ricordi anche il Regolamento n. 1898/2006/CE della Commissione recante modalità di applicazione del regolamento n. 510/2006/CE del Consiglio, relativo alla protezione delle indicazioni geografiche e delle denominazioni d'origine dei prodotti agricoli e alimentari.

²⁷ Regolamento n. 509/2006/CE del Consiglio del 20 marzo 2006 relativo alle specialità tradizionali.

²⁸ In GU L 369 del 23.12.06.

²⁹ F. GENCARELLI, I segni distintivi di qualità nel settore agroalimentare e le esigenze del diritto comunitario, in Il Diritto dell'Unione Europea, 2005, fasc. 1, pp. 75-97.

Inoltre, il Regolamento 2913/92/CEE, nell'istituire un Codice doganale comunitario, definisce come originarie di un Paese le merci interamente ottenute in quel Paese³⁰.

La conclusione cui è giunta la Corte di Cassazione, con la pronuncia del 2005, è che la legge del 2003, nel riferirsi alla nozione comunitaria di "origine", abbia voluto tutelare la categoria di derivazione geografica esclusivamente per i prodotti di tipo agricolo, minerario o animale, le cui caratteristiche siano in qualche modo collegate al loro ambiente nazionale, escludendone l'applicazione per qualsiasi altro prodotto.

Quanto alle modifiche apportate con la nuova versione dei due regolamenti, esse attengono essenzialmente alle procedure per il riconoscimento che risultano semplificate e abbreviate, nonché alla possibilità di iscrivere, nei registri comunitari, denominazioni legate ad un territorio di origine non comunitaria, accogliendo quanto emerso in sede di negoziati WTO³¹ e per maggiore aderenza all'accordo TRIPS³² sulla tutela internazionale dei diritti di proprietà intellettuale. Il regolamento sulle DOP e sulle IGP prevede, infatti, la possibilità di assicurare la protezione mediante registrazione anche ai prodotti dei paesi terzi che siano già oggetto di analoga tutela nel loro paese d'origine. Infatti, il Regolamento sulle specialità tradizionali garantite concede ad ogni produttore, anche di un paese terzo, di associare la denominazione STG al prodotto, a condizione che tale prodotto sia conforme ad un disciplinare sul metodo di produzione, e che la verifica del rispetto del disciplinare sia effettuata prima della immissione sul mercato sia da una autorità pubblica designata dal paese terzo, che da uno o più organismi di certificazione conformi alle norme europee o internazionali di certificazione.

Più precisamente, il Regolamento n. 510/2006/CE si applica ai prodotti agroalimentari destinati all'alimentazione umana, con l'espressa esclusione dei vini e delle bevande spiritose,

³⁰ Il Codice Doganale Comunitario ha definito, agli artt. 22-26, l'origine delle merci ai fini doganali. Nell'art. 23 si definiscono originarie di un paese le merci interamente ottenute in tale paese, precisandosi che per tali devono intendersi: a) i prodotti minerali estratti nel suo territorio; b) i prodotti del regno vegetale ivi raccolti; c) gli animali vivi, nati e allevati in detto paese; d) i prodotti che provengono da animali vivi che ivi sono allevati; e) i prodotti della caccia e della pesca ivi praticate; f) i prodotti della pesca marittima e gli altri prodotti estratti dal mare da navi immatricolate o registrate in tale paese e battenti bandiera del medesimo; g) le merci ottenute a bordo di navi-officina utilizzando i prodotti di cui alla lettera f); h) i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino situato al di fuori delle acque territoriali, sempre che tale paese eserciti diritti esclusivi per lo sfruttamento di tale suolo a sottosuolo; i) i rottami e i residui risultanti da operazioni manifatturiere e gli articoli fuori uso, sempre che siano stati ivi raccolti e possano servire unicamente al recupero di materie prime; j) le merci ottenute esclusivamente dalle merci di cui alle lettere da a) ad i) o dai loro derivati, in qualsiasi stadio essi si trovino.

³¹ Nel 2005, infatti, anche il WTO si è pronunciato sulla compatibilità della normativa comunitaria in materia di DOP e IGP con le regole del commercio internazionale e della proprietà intellettuale, mentre nell'ambito del negoziato del c.d. "Doha Round" (negoziato multilaterale in ambito WTO lanciato nel 2001) si è discusso della possibilità di creare un registro multilaterale delle denominazioni geografiche dei prodotti vitivinicoli per evitarne l'indebita appropriazione e lo sfruttamento in Paesi diversi dal luogo d'origine.

³² L'accordo TRIPS sugli aspetti dei diritti di proprietà intellettuale attinenti al commercio è stato sottoscritto a Marrakech il 15 aprile 1994, è stato ratificato dall'Italia con legge 29 dicembre 1994 n. 747 (in GU 10 gennaio 1995 n. 7, suppl.ord. n.1) ed è entrato in vigore l'11 gennaio 1995.

disciplinati separatamente. Scopo del regolamento è quello di assegnare ai detti prodotti una denominazione d'origine protetta (DOP) o una indicazione geografica protetta (IGP) in ragione delle specificità possedute, da ricollegarsi essenzialmente al territorio e alle caratteristiche organolettiche che diventano irripetibili al di fuori del territorio designato come area di produzione. In entrambi i casi, pertanto, si tratta di prodotti a forte caratterizzazione territoriale.

Volendo distinguere tra prodotto DOP e prodotto IGP va detto che al fine di poter utilizzare il marchio DOP, ovvero di poter designare con il nome della regione, o del luogo d'origine, un prodotto agroalimentare originario della regione o del luogo medesimo, il prodotto deve presentare qualità particolari, dovute principalmente o esclusivamente all'ambiente geografico, comprensivo dei fattori naturali ed umani. E' inoltre necessario che le diverse fasi di produzione, trasformazione ed elaborazione si svolgano tutte nell'area geografica delimitata. Con l'attribuzione di una denominazione esclusiva viene, pertanto, garantito al prodotto l'uso di un elemento in grado di identificarlo con immediatezza, separandolo dalla originaria categoria di appartenenza.

Affinché, invece, un prodotto possa essere riconosciuto come IGP, ovvero designato con il nome di una regione o di un luogo determinato, è richiesto che esso sia originario di tale regione o di tale luogo, che una determinata qualità, la reputazione o un'altra caratteristica del medesimo, possa essere attribuita all'origine geografica, nonché che almeno una delle tre fasi sopracitate - produzione, trasformazione ed elaborazione - si svolga nell'area geografica determinata. Viene in tal modo confermato il legame tra prodotto e territorio, ma tale legame è meno intenso di quanto richiesto per una DOP, essendo sufficiente che una sola operazione si svolga sul territorio individuato³³.

Alle specialità tradizionali garantite (STG) è poi dedicato il Regolamento 509/2006/CE il quale all'art. 4 chiarisce che un prodotto agricolo o alimentare, per essere riconosciuto come tale, deve "essere ottenuto utilizzando materie prime tradizionali oppure essere caratterizzato da una componente tradizionale o aver subito un metodo di produzione e/o di trasformazione che rispecchia un tipo tradizionale di produzione e/o di trasformazione" ovvero, deve corrispondere ad una ricetta tradizionale ponendo l'accento, in tal caso, non tanto sull'aspetto geografico, quanto sulla metodologia produttiva.

³³ F. CAPELLI, Tutela delle denominazioni di origine e delle indicazioni geografiche dei prodotti agroalimentari nel nuovo regolamento comunitario n. 510/2006 e nel decreto italiano 19 novembre 2004 n. 297 relativo alle sanzioni applicabili in caso di violazione delle n., in *Il diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2006 fasc. 1, pp. 115-130.

S. VENTURA, Protezione delle denominazioni di origine e libera circolazione dei prodotti alimentari, in *Il Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2003, fasc. 2, pp. 333-338.

Un ultimo richiamo è essenziale per fugare ogni dubbio circa la presunta confliggenza tra la susedposta normativa comunitaria in materia e l'orientamento seguito dalla nostra Corte di Cassazione.

Quando alla produzione delle merci contribuiscono due o più paesi, l'art. 24 del Regolamento n. 2913/92/CEE definisce come "paese d'origine" quello in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale. E' evidente che si tratta di una nozione di origine che è stabilita per il funzionamento del Codice Doganale Comunitario, non già per la tutela dei consumatori dalle frodi. Pertanto, richiamando la nozione europea di "origine", l'art. 4, comma 49 della legge n. 350/2003 che, invece, è ispirato proprio alla tutela del consumatore finale da ogni frode, interpreta lo stesso in termini penalistici, nel senso che, relativamente ai prodotti industriali, la cui qualità dipende dalla affidabilità tecnica del produttore, per origine del prodotto deve intendersi la sua origine imprenditoriale, cioè la sua fabbricazione da parte di un imprenditore che assume la responsabilità giuridica, economica e tecnica del processo produttivo; invece, relativamente ai prodotti agricoli o alimentari che sono identificabili in relazione all'origine geografica, la cui qualità essenzialmente dipende dall'ambiente naturale e umano in cui sono coltivati, trasformati e prodotti, per origine del prodotto deve intendersi propriamente la sua origine geografica o territoriale.

I principi esposti dalla citata sentenza n. 34103/2005 sono stati, in parte, contraddetti dalla pronuncia n. 2648/2006.

Il caso ha riguardato il settore dell'abbigliamento, nel quale l'Italia gode di una riconosciuta leadership in campo mondiale, dovuta alla particolare specializzazione delle maestranze impiegate nel settore. Nel caso di specie – ha chiarito la Cassazione – “anche la sola lavorazione all'estero acquisisce una spiccata valenza, che consentirebbe al produttore di fornire maliziosamente al consumatore, avere se non addirittura fallaci indicazioni con l'intento sottaciuto, ma evidente, di conferire al prodotto una maggiore affidabilità promuovendone in definitiva l'acquisto”. È stato quindi condannato un operatore italiano che su alcuni prodotti di abbigliamento, da esso importati da un Paese terzo (dove erano stati fabbricati sotto il controllo della sua impresa che in tale Paese aveva delocalizzato alcune attività produttive), non si era limitato ad apporre il suo marchio legalmente registrato, ma anche ulteriori indicazioni idonee a far ritenere che i prodotti erano stati fabbricati in Italia.

La pronuncia, rimasta isolata, pone un interrogativo di fondo circa la presunta migliore qualità delle maestranze italiane. Infatti, ragionando in questi termini, dovrebbe desumersi che la delocalizzazione da parte dell'imprenditore di una parte della produzione all'estero non è in grado di offrire sufficienti garanzie in ordine alla qualità del prodotto. In realtà, è proprio in

questa conclusione che la sentenza in argomento mostra i suoi limiti se si considera che, frequentemente, la mano d'opera nazionale è costituita proprio da cittadini stranieri che lavorano in Italia. Vi è poi un secondo ordine di motivi che induce a ritenere fortemente opinabili le conclusioni della Cassazione: al di fuori delle previsioni Comunitarie non esistono criteri certi per stabilire quali siano “quei settori merceologici in cui il made in Italy assume la funzione di una vera garanzia di qualità”.

A riprova del carattere isolato della pronuncia del 2006, con sentenza del 1° marzo 2007 n. 8684 la Cassazione Penale III Sezione ha mandato assolto un produttore italiano di orologi fabbricati all'estero dal reato di cui all'art. 517 c.p., osservando, ancora una volta, che “con l'espressione origine e provenienza del prodotto, il Legislatore ha inteso fare riferimento alla provenienza del prodotto da un determinato produttore e non già da un determinato luogo”³⁴.

5. La legge-sviluppo n. 99/2009.

Come già evidenziato, nell'attuale contesto di globalizzazione dei mercati e dei processi economici in cui le imprese sono sempre più svincolate nelle loro scelte rispetto al territorio, assume particolare rilevanza la questione dell'origine e provenienza dei prodotti agroalimentari la cui qualità – come già rimarcato – è connessa in modo rilevante all'ambiente geografico nel quale sono coltivati, trasformati o elaborati. Tale elemento, già colto in ambito Comunitario, è stato oggetto, a livello nazionale, di un importante ed ulteriore intervento avvenuto con la legge 23 luglio 2009, n. 99 rubricata “Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia” che, all'art. 15 (Tutela penale dei diritti di proprietà industriali) modifica le previsioni del Codice penale in tema di delitti contro l'industria ed il commercio, introducendo, tra l'altro, l'articolo 517 quater che prevede il reato di contraffazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari punito con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a 20.000 euro³⁵.

³⁴ Nella specie, erano stati presentati in dogana per l'importazione, n. 1949 orologi da polso fabbricati per conto di un'azienda italiana da un produttore di Hong Kong. In particolare, detti orologi recavano tutti incisa sul retro della cassa la dicitura “Officina del Tempo – Italy”, nonché, la maggior parte di essi, la dicitura “Italian design”, impressa sulla parte inferiore del quadrante. Il Tribunale di Como mandava assolto il produttore italiano sul presupposto che, nel caso di specie, le diciture di cui sopra si limitavano ad indicare che il produttore - inteso come soggetto giuridico - era italiano e che la progettazione era opera di designer italiani: il fatto che la fabbricazione fosse delocalizzata all'estero non rilevava ai fini della sussistenza del delitto di cui all'art. 517 c.p..

³⁵ Art. 517 quater c.p. (Contraffazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari): “Chiunque contraffà o comunque altera indicazioni geografiche o denominazioni di origine di prodotti agroalimentari è punito con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a euro 20.000.

Alla protezione dei prodotti agroalimentari è, altresì, dedicato il previgente art. 516 c.p. (Vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine)³⁶.

Ponendo a confronto le due fattispecie occorre in primo luogo evidenziare come ambedue trovino la propria ratio in un'ottica "economicistica", nel senso che ciò che viene tutelato è la buona fede negli scambi commerciali e, soprattutto, la buona fede del consumatore che deve poter avere fiducia nelle indicazioni contenute nelle "etichette" degli alimenti.

Infatti, l'art. 516 c.p., pur colpendo condotte che possono anche essere lesive della salute umana, mira a tutelare, essenzialmente, l'onesto svolgimento dell'attività d'impresa. La disposizione de quo fa poi riferimento alla non genuinità³⁷ dell'alimento che va tenuta distinta dalla sua pericolosità. Questo elemento vale, appunto, a distinguere tale delitto da quello di commercio di sostanze alimentari contraffatte o adulterate, previsto e punito dall'articolo 442 c.p., che invece si pone in un'ottica di tutela della salute pubblica. Inoltre, tale delitto doloso, in quanto presuppone la coscienza della non genuinità dell'alimento e la volontà di volerlo proporre al consumatore come tale, si perfeziona nel momento stesso in cui avviene la "messa in commercio" del bene, senza dover attendere l'atto di vendita dello stesso.

Quanto poi al nuovo art. 517 quater c.p., per la prima volta, nel nostro ordinamento giuridico, viene introdotta una disposizione che, in modo del tutto chiaro, si pone a tutela di quei prodotti che caratterizzano il nostro "made in Italy" in quanto contrassegnati dal marchio DOP o IGP e che, facendo arretrare la soglia della punibilità, prevede che la stessa pena sia comminata non solo a coloro che contraffanno i prodotti agroalimentari (I comma), ma anche a chiunque introduce nel territorio nazionale, detiene, pone in vendita, mette in circolazione al fine di trarne profitto prodotti con le indicazioni o denominazioni contraffatte (II comma).

Al terzo comma, sono previste la confisca delle cose di cui all'art. 474 bis e le aggravanti di pena disposte dagli artt. 474 ter, II co. e 517 bis, II co.. Tali aggravanti sottolineano ancor più

Alla stessa pena soggiace chi, al fine di trarne profitto, introduce nel territorio dello Stato, detiene per la vendita, pone in vendita con offerta diretta ai consumatori o mette comunque in circolazione i medesimi prodotti con le indicazioni o denominazioni contraffatte.

Si applicano le disposizioni di cui agli articoli 474-bis, 414-ter, secondo comma, e 517-bis, secondo comma.

I delitti previsti dai commi primo e secondo sono punibili a condizione che siano state osservate le norme delle leggi interne, dei regolamenti comunitari e delle convenzioni internazionali in materia di tutela delle indicazioni geografiche e delle denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari".

³⁶ Art. 516 c.p. (Vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine): "Chiunque pone in vendita o mette altrimenti in commercio come genuine sostanze alimentari non genuine è punito con la reclusione fino a sei mesi o con la multa fino a euro 1.032".

³⁷ In ordine al concetto di "genuinità" esistono due diverse accezioni. Per alcuni il bene è genuino quando non ha subito alterazioni nella sua composizione; secondo altri il bene per essere tale deve possedere i requisiti legali della normativa di settore. E' stato, tuttavia, evidenziato che la prima accezione è residuale rispetto alla seconda, nel senso che si farà riferimento alla composizione dell'alimento solo nel caso in cui siano assenti i parametri legali di riferimento.

il disvalore sociale che il nostro sistema penale considera connesso a tali condotte, tanto che è sempre prevista la confisca delle cose comunque connesse a qualsiasi titolo al reato ed è introdotta un'aggravante di pena nel caso in cui i reati siano commessi in modo sistematico ed organizzato. Va anche evidenziato un ulteriore aspetto: il legislatore, con tale comma, ha introdotto una fattispecie di reato nuova che si inserisce tra il reato vero e proprio di tipo associativo (art. 416 c.p.) ed il reato di concorso (110 c.p.) e che, per i casi meno gravi dell'associazione a delinquere, ma più gravi del semplice reato di concorso, punisce l'azione della contraffazione "organizzata e sistematica".

Al quarto comma, è specificato che i delitti del primo e secondo comma dell'articolo 517 quater sono applicabili alla contraffazione dei prodotti agroalimentari per i quali siano state osservate le norme delle leggi interne, dei regolamenti comunitari e delle convenzioni internazionali in materia di tutela delle indicazioni geografiche e delle denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari, cioè ai prodotti del "made in Italy" che, in quanto espressione di maggior pregio economico, hanno necessità di maggiore tutela sanzionatoria.

La nuova norma non è applicabile ai prodotti agroalimentari ordinari realizzati senza i particolari accorgimenti, ingredienti, cure, metodologie e materie prime di eccellenza necessari per le produzioni tipiche nazionali.

L'art. 15 della stessa legge introduce, inoltre, l'art. 517 quinquies c.p. il quale prevede un'attenuazione di pena per coloro che forniscono elementi utili alle indagini³⁸.

La legge n. 99 del 2009 ha, altresì, integrato l'art. 4, co. 49 della legge n. 350/2003 aggiungendo al preesistente testo le seguenti frasi: "ovvero l'uso di marchi di aziende italiane su prodotti o merci non originari dell'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine senza l'indicazione precisa, in caratteri evidenti, del loro Paese o del loro luogo di fabbricazione o di produzione o altra indicazione sufficiente ad evitare qualsiasi errore sulla loro effettiva origine estera".

"Le false e fallaci indicazioni di provenienza o di origine non possono comunque essere regolarizzate quando i prodotti o le merci siano stati già immessi in libera pratica"³⁹.

³⁸ Art. 517 quinquies c.p. (Circostanza attenuante): "Le pene previste dagli articoli 577 ter e 577 quater sono diminuite dalla metà a due terzi nei confronti del colpevole che si adopera per aiutare concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nell'azione di contrasto dei delitti di cui ai predetti articoli 577 ter e 517quater, nonché nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura dei concorrenti negli stessi, ovvero per la individuazione degli strumenti occorrenti per la commissione dei delitti medesimi o dei profitti da essi derivanti".

³⁹ Il testo modificato dell'art. 4, co. 49 della legge n. 350/2003 risulta, pertanto, essere il seguente: "L'importazione e l'esportazione a fini di commercializzazione ovvero la commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza costituisce reato ed è punita ai sensi dell'articolo 517 del codice penale. Costituisce falsa indicazione la stampigliatura «made in Italy» su prodotti e merci non originari dall'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine; costituisce fallace indicazione, anche qualora sia indicata l'origine e la provenienza estera dei prodotti o delle merci,

In pratica, le merci all'importazione, anche se prodotte con materie prime italiane, qualora riportino il solo marchio italiano, senza l'indicazione a caratteri evidenti del paese in cui sono state prodotte o fabbricate, sono di vietata importazione.

I prodotti all'importazione, inoltre, non potranno riportare disegni, figure o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana⁴⁰.

Alla luce, dunque, della novella vengono a contrapporsi due tesi in ordine al concetto di "origine": origine nella sua "accezione giuridica", cioè come provenienza da un determinato produttore, cioè da un imprenditore che assume la responsabilità giuridica, economica e tecnica del processo di produzione come ribadito, a più riprese, dalla Cassazione; "origine in senso geografico", cioè come provenienza da un luogo determinato, con riferimento a quei prodotti la cui qualità è strettamente connessa all'ambiente geografico (es. prodotti agroalimentari).

La recente modifica legislativa, non senza qualche perplessità connessa al rischio di una estensione indiscriminata della fattispecie criminosa come già avvenuto in passato, sembra, comunque, aver accreditato la nozione di origine in senso geografico.

6. Conclusioni.

In linea con le considerazioni già svolte nei paragrafi precedenti si può, in conclusione, constatare come, a dispetto di una giurisprudenza pressochè statica, la normativa in oggetto

l'uso di segni, figure, o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana ovvero l'uso di marchi di aziende italiane su prodotti o merci non originari dell'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine senza l'indicazione precisa, in caratteri evidenti, del loro Paese o del loro luogo di fabbricazione o di produzione, o altra indicazione sufficiente ad evitare qualsiasi errore sulla loro effettiva origine estera. Le fattispecie sono commesse sin dalla presentazione dei prodotti o delle merci in dogana per l'immissione in consumo o in libera pratica e sino alla vendita al dettaglio. La fallace indicazione delle merci può essere sanata sul piano amministrativo con l'asportazione a cura e a spese del contravventore dei segni o delle figure o di quant'altro induca a ritenere che si tratti di un prodotto di origine italiana. La falsa indicazione sull'origine o sulla provenienza di prodotti o merci può essere sanata sul piano amministrativo attraverso l'esatta indicazione dell'origine o l'asportazione della stampigliatura «made in Italy». Le false e le fallaci indicazioni di provenienza o di origine non possono comunque essere regolarizzate quando i prodotti o le merci siano stati già immessi in libera pratica".

⁴⁰ La legge n. 99/2009 ha previsto la sua entrata in vigore a far data dal 15.08.2009. Tale termine, particolarmente ristretto, ha determinato una diffusa contestazione da parte delle aziende le quali hanno evidenziato come gli ordini di produzione vengano sottoscritti con largo anticipo rispetto alla effettiva fornitura. Accogliendo tali doglianze, il Ministero dello Sviluppo Economico in condivisione con il Ministero della Giustizia e dell'Ufficio Legislativo dell'Economia e delle Finanze ha disposto con circolare 110635/RU del 11.08.2009 e 111601 del 13.08.2009 dell'Agenzia delle Dogane – Area Centrale Verifiche e Controlli Tributi - la sospensione delle disposizioni in argomento purché alla dichiarazione di importazione (immissione in libera pratica) vengano allegati l'autocertificazione del dichiarante dalla quale risulti che la merce è stata fabbricata/prodotta/dotata di marchio in data anteriore al 15.08.2009 ed i documenti di trasporto dai quali emerga che la merce presentata per l'immissione in libera pratica sia stata spedita dal paese terzo di origine/provenienza anteriormente al 15.08.2009.

sia in continuo movimento ed alla ricerca di un punto di equilibrio fra fenomeni di globalizzazione ed esigenza di delocalizzazione della produzione legata ai costi delle aziende.

A tanto si aggiunga il forte imperativo legato alla tutela della salute del consumatore ed al suo giusto affidamento in prodotti che, in base alla loro provenienza (al di là delle sue diverse accezioni), dovrebbero fornire una garanzia di qualità ed un parametro di scelta per lo stesso.

In tale ottica di tutela della "qualità" dei prodotti, della salute della persona (con riferimento al settore agroalimentare), della salubrità dei territori di produzione e dell'equilibrio della concorrenza si pone, dunque, l'ultimo intervento legislativo che, con i suoi innegabili limiti interpretativi, rafforza, in termini sanzionatori, la lotta alla contraffazione ampiamente affrontata anche in ambito Comunitario.

Premesso quanto sopra, l'impatto che la nuova disciplina (segnatamente il reato di cui al nuovo art. 517 quater c.p.) avrà sulle aziende non è di poco conto, considerato che alle stesse saranno richiesti maggiori controlli di qualità sulla merce da vendere, nonché cautele contrattuali verso i fornitori.

Particolare attenzione dovranno, inoltre, avere le aziende qualora acquistino da terzi materie prime agroalimentari destinate alla trasformazione, prevedendo specifiche cautele contrattuali che assicurino che la provenienza reale della merce corrisponda a quella dichiarata.

Rispetto agli enunciati principi di base (sia nazionali che comunitari), deroghe unilaterali porterebbero con sé inevitabili riflessi sulla disciplina doganale comune poiché l'intervento unilaterale dello Stato, che esuli dai ristretti parametri imposti dall'art. 134 TCE, determinerebbe la limitazione dell'iniziativa economica di altri operatori comunitari interessati agli stessi mercati.

Il ruolo del valore normale nell'accertamento immobiliare a seguito della Legge comunitaria n. 88 del 2009.

Sabrina Mannarelli

Sommario: 1. Premessa; 2. La disciplina degli accertamenti immobiliari prima della Legge comunitaria n. 88/2009: il Decreto Legge n. 223/2006; 2.1. Segue: Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/07/07 e le ragioni della riforma; 3. Il ruolo del valore normale dopo la Legge comunitaria n. 88/2009; 4. Il ruolo futuro delle quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare; 5. Effetti della riforma sul potere di accertamento ai fini dell'imposta di registro; 6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni normative; 7. Conclusioni.

1. Premessa

Tra le principali innovazioni in ambito fiscale introdotte dalla Legge comunitaria n. 88/2009¹, particolare rilievo assume l'abrogazione delle disposizioni, approvate appena tre anni prima, che consentivano all'Amministrazione finanziaria di accertare maggiori imponibili, sia ai fini Iva che delle imposte sui redditi, sulla base del semplice raffronto tra i corrispettivi dichiarati ed il valore normale degli immobili ceduti (determinato sulla base delle quotazioni raccolte e pubblicate dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare).

La Legge comunitaria 2008, infatti, con l'art. 24, commi 4, lett. f), e 5, ha riformulato sia l'art. 54, terzo comma, del DPR n. 633/72 (in materia di IVA)², sia l'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/73 (in materia di imposte sui redditi d'impresa e professionali)³, eliminando le

¹ Legge 7 luglio 2009, n. 88 "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2008", pubblicata in GU n. 161 del 14/07/2009 - Suppl. Ordinario n. 110.

² Articolo 54, terzo comma, d.p.r. 633/72: "L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso".

³ Articolo 39, primo comma, d.p.r. 600/73: "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta all'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza,

previsioni inserite dal D.L. n. 223/2006, convertito con modifiche dalla L. 4 agosto 2006 n. 248 (c.d. decreto “Visco-Bersani”), in materia di “valore normale”.

Per effetto della riforma, inoltre, è stato introdotto anche un nuovo concetto di valore normale ai fini Iva; difatti, a fronte di una nozione di “valore normale” inteso come “il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o simili in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o i beni sono stati acquistati e nel tempo e nel luogo più prossimi”⁴, a seguito della novella, il valore normale ai fini IVA è ora inteso come “l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente ... per ottenere i beni ... in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione...”⁵.

La modifica legislativa ha, di fatto, ripristinato la situazione normativa precedente all'introduzione dell'accertamento immobiliare sulla base del valore normale, abrogando le disposizioni che, a suo tempo, erano state, a tal fine, approvate sia per le imposte dirette che per l'Iva.

Si è tornati così normativamente al passato: il solo scostamento del prezzo dichiarato dal valore normale non è più sufficiente a legittimare l'accertamento analitico-induttivo, ma sono necessari ulteriori elementi per integrare complessivamente una presunzione grave, precisa e concordante di un maggior imponibile non dichiarato.

2. La disciplina degli accertamenti immobiliari prima della Legge comunitaria n. 88/2009: il Decreto Legge n. 223/2006.

Al fine di poter comprendere la portata delle innovazioni legislative, si impone, preliminarmente, la necessità di procedere ad una breve ricognizione del quadro normativo proprio degli accertamenti e delle rettifiche sui trasferimenti immobiliari.

esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

⁴ Cfr. [art. 14](#), comma 3, del D.P.R. 633/72; [art. 9](#), comma 3, del D.P.R. 917/86 (Tuir) e [art. 51](#), comma 3, del D.P.R. 131/86.

⁵ Cfr. art. 14, comma 1, del D.P.R. 633/72, così come sostituito dall'[art. 24](#), comma 4, lett. c), L. 7 luglio 2009, n. 88, in vigore dal 29 luglio 2009.

Consistenti modifiche alla normativa sugli accertamenti immobiliari sono state operate inizialmente con l'approvazione del D.L. n. 223/2006⁶, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, numero 248⁷, avente la dichiarata finalità di predisporre "Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale"⁸.

Difatti, in considerazione del rilevante gettito che deriva dal settore immobiliare, l'imposizione tributaria relativa agli immobili ha rappresentato uno degli ambiti in cui maggiormente si è realizzato il progetto di politica legislativa mirato al recupero di gettito per l'Erario ed al rafforzamento della tutela dell'interesse fiscale.

L'intervento, che ha riguardato sia le imposte dirette che quelle indirette, è stato incentrato sull'individuazione di un parametro di riferimento, il valore normale ai fini dell'Iva e delle imposte dirette e il valore venale⁹ ai fini dell'imposta di registro, attraverso il quale è divenuto più semplice per l'Amministrazione finanziaria rettificare corrispettivi inferiori alle quotazioni di mercato.

Ed invero, per effetto della riforma, è stata prevista la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica delle dichiarazioni annuali IVA, considerando integrata la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello dichiarato, sulla base del semplice scostamento tra il valore dichiarato e il valore normale degli immobili

⁶ Prima del D.L. 223/2006 i poteri di accertamento erano disciplinati dalle seguenti norme:

- in materia IVA, l'art. 15 del D.L. n.41/95, convertito con modificazioni nella Legge 425 del 8 agosto 1996, recitava testualmente: "Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, salvo che da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare, se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131";

- in materia di imposte dirette, l'art. 39, comma 1, lett. d) (oggi integrato), del DPR n. 600/73 prevedeva che "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ... ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi alla impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti";

- in materia di imposta di registro, l'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 non consentiva all'ufficio di attivare l'accertamento per le cessioni immobiliari nelle quali era indicato un corrispettivo non inferiore al c.d. "valore catastale".

⁷ L'articolo 35 di tale Decreto, stabiliva, al comma 3, che: "Nel primo comma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, alla lettera d), dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»", e al comma 2 che "Nel terzo comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».

⁸ Così la rubrica dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006.

⁹ Per quanto riguarda gli accertamenti immobiliari ai fini dell'imposta di registro, si veda nel dettaglio il paragrafo n. 5, pag. 11.

ceduti, prescindendo dalla previa ispezione della contabilità del contribuente. Analogamente, tale scostamento consentiva all'Amministrazione finanziaria di poter procedere alla rettifica del reddito d'impresa, considerando integrata la prova di attività non dichiarate e quindi l'infedeltà dei relativi ricavi.

La grande novità della riforma era, pertanto, da ravvisare nel nuovo ruolo probatorio impresso al criterio del "valore normale": da componente del "fatto noto" utilizzabile nell'ambito delle presunzioni semplici in necessario concorso con altri elementi, ad elemento autosufficiente di una presunzione legale relativa¹⁰.

Mentre in precedenza, infatti, il "valore normale" poteva essere utilizzato dagli organi accertatori come un elemento indiziario, di per sé non sufficiente, per la rettifica del reddito d'impresa e dell'Iva nell'ambito delle presunzioni semplici che debbono essere assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, con tale riforma il "valore normale" fondava autonomamente una presunzione legale relativa, quale "fatto noto" da cui partire per verificare l'effettività del corrispettivo contrattuale¹¹.

In virtù di tale previsione, pertanto, l'Amministrazione finanziaria poteva dare la prova dell'occultamento di imponibile (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, per gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) in base alla sola divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene ceduto. In presenza di una presunzione legale, infatti, è la legge che trae la conseguenza da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, ex art. 2727 c.c., rendendosi non necessaria quella valutazione dei caratteri di gravità, precisione e concordanza che è, viceversa, indispensabile allorché si tratti di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.

Tuttavia, trattandosi di presunzione iuris tantum, il contribuente poteva fornire prova contraria, dimostrando la fondatezza del prezzo praticato rispetto al valore normale identificato dall'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, l'effetto primario della normativa è stato quello di invertire l'onere della prova, collocandolo sul soggetto (il contribuente) che, in termini generali, non sarebbe gravato dell'onere probatorio¹². Ed è proprio sulla base di tale elemento che autorevole dottrina ha

¹⁰ Gli articoli 2727 ss. del Codice civile contengono la definizione delle presunzioni, distinguendo tra presunzioni legali (tratte dal legislatore) e presunzioni semplici (non stabilite dalla legge ma lasciate alla prudenza del giudice, che le deve ammettere solo se gravi, precise e concordanti). Le presunzioni legali possono essere assolute (o iuris et de iure, che non ammettono prova contraria) e relative (o iuris tantum, che ammettono prova contraria).

¹¹ Cfr. C. Attardi, Il "valore normale" degli immobili come criterio d'accertamento, in "il fisco" n. 26 del 2008, pag. 1-4663.

¹² Sul tema cfr. Tassani, L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale, in *Rass.trib.*, 2007, 137 ss.; Simoni, Il valore normale degli immobili: la prova contraria, in 'il fisco' n.1/2009 fasc. n.1 pag. 41; Capolupo, Finanziaria 2008: fiscalità immobiliare: ancora modifiche, in 'il fisco' n.5/2008 fasc. n.1 pag.759; Pischetola, L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati, in 'il fisco' n.33/2007, fasc. n.1 pag. 4860; ID., Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell'Amministrazione Finanziaria, in 'il fisco', n. 36/2006, fasc. n. 1 pag.5572.

rilevato la chiara natura pro fisco della riforma in questione, ritenendo che “le disposizioni in esame perseguono una finalità di contrasto di fenomeni evasivi che si realizzano attraverso la simulazione del prezzo di vendita”¹³.

Inoltre, la disposizione inserita in sede di conversione del D.L. 223/2006, ovvero il comma 23-bis dell’articolo 35, prevedeva un’ulteriore presunzione legale relativa per gli atti IVA, parametrando il valore di riferimento minimo del valore normale all’eventuale finanziamento concesso all’acquirente in relazione all’acquisto dell’immobile¹⁴. In tal modo, si accertava la dichiarazione annuale IVA del venditore controllando il mutuatario, colui che ha contratto il finanziamento: l’importo mutuato rappresentava, logicamente, il minimo, per cui se il valore normale fosse stato superiore, si sarebbe dovuto far riferimento a quest’ultimo.

Occorre, infine, precisare che l’ambito applicativo delle disposizioni era stato limitato dallo stesso legislatore, in sede di interpretazione autentica, agli atti formati a partire dal 4 luglio 2007, mentre per quelli stipulati precedentemente la presunzione doveva qualificarsi come semplice e non legale¹⁵.

2.1. Segue: Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27/07/07 e le ragioni della riforma.

Il quadro normativo poc’anzi delineato avrebbe potuto determinare il rischio per gli Uffici finanziari di incorrere in una diversa determinazione del valore normale a seconda del criterio utilizzato per il suo calcolo. Pertanto, al fine di uniformare l’operato dell’Amministrazione Finanziaria, nell’ambito della corretta determinazione del valore normale degli immobili, il legislatore con l’art. 1, comma 307, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007) ha demandato all’Amministrazione finanziaria il compito di individuare periodicamente, mediante appositi provvedimenti, i criteri ed i principi per la sua determinazione¹⁶.

E’ stato così emanato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, contenente indicazioni dettagliate sulle metodologie da seguire per l’accertamento del valore normale. In particolare, quest’ultimo prevede che “...i criteri utili per la determinazione

¹³ Cfr. M. Basilavecchia, L’accertamento di valore di mercato degli immobili, in *Corriere Tributario* 2007, pag. 199.

¹⁴ Art. 35, comma 23 bis, del Decreto Bersani: "Per i trasferimenti immobiliari soggetti a IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 54, III comma, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato".

¹⁵ Cfr. art. 1, comma 265, L. n. 244/2007.

¹⁶ Sul tema cfr. F. D’Alfonso, Il valore normale nelle compravendite immobiliari, in “il fisco” n. 31, 2007, pag. 1-4540.

periodica del valore normale dei fabbricati ... sono stabiliti sulla base dei valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio...”.

In virtù di tale previsione, pertanto, i dati dell'OMI hanno costituito, in questi ultimi anni, i valori normali utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per procedere alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti.

In sostanza, il quadro normativo era tale per cui il solo scostamento tra il prezzo dichiarato in atto, per la compravendita dell'immobile, ed il suo valore normale desunto dai dati OMI era sufficiente a legittimare l'accertamento analitico-induttivo sulla base del valore normale, in quanto tale divergenza costituiva, ex lege, presunzione grave, precisa e concordante di attività non dichiarate ex articolo 39, comma 1, lettera d), del DPR 600/1973; mentre ai fini Iva, tale scostamento avrebbe dovuto integrare la prova certa e diretta di operazioni imponibili non dichiarate ex articolo 54, comma 3, del DPR 633/1972 .

Tuttavia, il nuovo sistema di accertamenti immobiliari delineato dalla riforma non era scevro da fondati dubbi di legittimità giuridica, non tanto per le disposizioni in tema di imposte dirette, legittimamente adottate dal legislatore, quanto piuttosto per quelle sull'Iva: il legislatore nazionale, infatti, non aveva tenuto conto della necessità di verificare la compatibilità con la normativa comunitaria delle norme interne relative ad un' imposta armonizzata in ambito UE.

Difatti, le prime censure di incompatibilità della nuova normativa Iva con le direttive europee non tardarono ad arrivare¹⁷, determinando anche l'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea.

Più precisamente, si profilava il problema della possibile violazione del sistema comunitario IVA (Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006), in cui la base imponibile, salvo specifiche eccezioni, è costituita dal corrispettivo negoziale e non, invece, dal valore di mercato¹⁸. In particolare, con il procedimento di infrazione n. 2007/4575 avviato nei confronti dell'Italia, la Commissione europea ha contestato l'applicabilità del metodo del valore normale

¹⁷ Sul punto cfr. Basilavecchia, op. cit., p. 195; Lupi, Valore normale e immobili tra contingenze normative e strutture della tassazione analitica, in *Dialoghi dir.trib.*, 2006, 1425; Tassani, op. cit., p. 137; Puri, Il criterio del valore normale negli accertamenti immobiliari non ha effetto retroattivo, in *Riv.giur. trib.*, 2009.

¹⁸ L'[art. 73](#) della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, prevede che "... la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”.

La norma, in sostanza, prevede che la base imponibile delle operazioni imponibili non può che essere costituita dal corrispettivo versato o da versare al fornitore.

In base alla direttiva europea, il principio del corrispettivo può essere derogato soltanto in ipotesi particolari e circoscritte (si veda, ad esempio, l'[art. 80](#) della Direttiva). Si tratta, però, di fattispecie individuate dalla stessa Direttiva e certamente non si tratta dell'ordinario trasferimento immobiliare.

poiché costituirebbe una “disposizione sproporzionata in quanto trasferisce l’onere della prova (del valore) sui soggetti passivi in assenza di qualsiasi prova di frode fiscale”.

Di conseguenza, a fronte dell’avviata procedura d’infrazione, il legislatore italiano ha rimosso la disposizione illegittima, sostituendo il parametro del “valore normale” con quello del valore effettivo. Benché tale intervento si configurasse quale “atto dovuto” con riferimento al solo comparto dell’Iva, a causa dell’incompatibilità con le disposizioni comunitarie, se ne è prevista comunque l’estensione anche al comparto redditi, e ciò al fine di garantire uniformità di disciplina nell’intero settore degli accertamenti immobiliari.

Infatti, l’art. 24, commi 4, lett. f), e 5, della citata legge comunitaria 2009, ha previsto una nuova disciplina per l’accertamento ai fini IVA e ai fini delle imposte sul reddito, a tal uopo modificando l’art.54, comma 3, del D.P.R. 633/1972 e l’art.39, comma 1, lett. d, del D.P.R. 600/1973, mediante l’eliminazione di qualsiasi riferimento al “valore normale” quale strumento di accertamento del valore nelle transazioni immobiliari.

3. Il ruolo del valore normale dopo la Legge comunitaria n. 88/2009.

Per effetto della novella legislativa, il corrispettivo di vendita ha riacquisito un ruolo centrale non solo nella determinazione della base imponibile, ma anche in sede di accertamento.

Difatti, la mera discordanza del corrispettivo di vendita rispetto al valore di mercato degli immobili non è più circostanza sufficiente per presumere maggiori ricavi, ma costituisce un mero indizio di slealtà fiscale; pertanto, l’occultamento del corrispettivo deve essere provato dall’Amministrazione finanziaria mediante ulteriori riscontri istruttori.

L’Amministrazione è stata, dunque, privata di un importante potere di accertamento, potendo ora avvalersi, in sede di accertamenti immobiliari, solo di presunzioni semplici a fronte delle quali il giudice, ex art. 2729 c.c., decide in ordine alla loro fondatezza “prudenzialmente”, potendo ammettere solo presunzioni “gravi, precise e concordanti”.

All’indomani della riforma normativa, il principale dubbio avanzato dalla dottrina ha riguardato la possibilità che il mero rilievo del maggior valore di mercato dell’immobile rispetto al corrispettivo dichiarato potesse comunque, di per sé, costituire una presunzione grave, precisa e concordante di occultamento di imponibile. In sostanza ci si è chiesti se tale rilievo potesse avere o meno il valore di presunzione semplice qualificata¹⁹.

Il dubbio è sorto in quanto sembrerebbe deporre in senso favorevole a tale soluzione l’orientamento della Suprema Corte teso a considerare gravi, precise e concordanti le

¹⁹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, “L’accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge comunitaria n. 88/2009 (estensori A. Pischetola-T. Tassani).

presunzioni basate sul c.d. comportamento antieconomico del venditore²⁰. Più precisamente, il ragionamento seguito dai giudici di legittimità è il seguente: appurato che il valore dichiarato in atto dall'imprenditore cedente è inferiore a quello di mercato, risulta evidente che si è in presenza di un comportamento imprenditoriale contrario ai principi economici che vogliono l'impresa tendere sempre e comunque al profitto. In tal modo, è attribuita una forte valenza probatoria, in grado di legittimare di per sé un

accertamento in rettifica, al carattere "antieconomico" del comportamento del contribuente.

Tuttavia, è stato osservato²¹ che una risposta positiva al dubbio avanzato dalla dottrina "svilirebbe il senso dell'intervento legislativo", e ciò sulla base di due osservazioni: in primo luogo, si è rilevato come la giurisprudenza formatasi prima della entrata in vigore del d.l. 223/2006, e quindi della presunzione legale basata sul valore normale, pronunciandosi sull'utilizzo di tale valore al fine di accertamenti immobiliari, era giunta ad affermare che la divergenza tra il valore degli immobili determinato in base alle stime UTE ed il corrispettivo dichiarato rappresenta "soltanto un indizio idoneo a porre in dubbio il valore di un immobile, come dichiarato in sede di compravendita, indizio che non può però di per sé solo assurgere alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante, in assenza di ulteriori riscontri atti ad inficiare le risultanze contabili"²².

In secondo luogo, per considerazioni attinenti alla ratio sottesa alla norma abrogatrice contenuta nella legge Comunitaria n. 88/2009. Quest'ultima, infatti, tenuto conto della necessità di evitare incompatibilità della normativa interna con quella comunitaria, non può che essere ravvisata nell'intento di evitare che l'accertamento dei maggiori corrispettivi, in caso di cessioni di immobili, possa essere ricostruito dall'Amministrazione solo avvalendosi della divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato.

Un ulteriore dubbio ha, poi, riguardato la sorte della presunzione stabilita dal comma 23 bis dell'art. 35 D.L. n. 226/2006, ossia della norma secondo cui per i trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva e finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale degli immobili non poteva essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato all'acquirente. In caso contrario, infatti, ai fini Iva, la cessione si presumeva sottofatturata, salva la prova contraria, da fornire con "prova documentale"²³.

²⁰ Cfr. Cass. n.1821 del 18/10/2000; Cass. n. 4117 del 22/03/2002; Cass. n. [10802](#) del 23/04/2002; Cass. n. 3980 del 22/05/2002.

In senso contrario cfr. Cass. n. 10049 del 01/08/2000; Cass. n. 1034 del 02/07/2001; Cass. n. 14581 del 20/11/2001; Cass. n. 7689 del 16/05/2003; Cass. n. 16700 del 08/08/2005; Cass. n. 8871 del 13/04/2007.

²¹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

²² Cfr. Cass., sez. Trib., n. 10049/2000.

²³ Cfr. RM 122/2007 e RM 248/2008.

Al riguardo deve ritenersi che la norma sia stata implicitamente abrogata “per coordinamento normativo”²⁴, considerato che introduce anche in tal caso una sorta di “valore normale” ai fini Iva diverso da quelli ammessi dalla IV Direttiva UE.

La norma, del resto, non potrebbe comunque trovare applicazione in quanto l’operatività della presunzione in essa prevista è esplicitamente ricollegata ad una disposizione, quella dell’ultimo periodo del terzo comma dell’art. 54 del DPR 633/72, che è stata espunta dall’ordinamento proprio dall’intervento normativo comunitario.

4. Il ruolo futuro delle quotazioni dell’Osservatorio del Mercato Immobiliare.

Alla luce delle modifiche legislative apportate in materia di determinazione del valore dei fabbricati, si pone il problema di verificare l’attuale valenza delle norme procedurali previste ed utilizzate dall’Amministrazione finanziaria nelle rettifiche dei trasferimenti immobiliari.

In particolare, come si è detto poc’anzi²⁵, la legge finanziaria del 2007 aveva conferito al Direttore della Agenzia delle Entrate il potere di “individuare periodicamente criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati”, e ciò al fine di garantire “la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all’art. 54, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, all’art. 39, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e all’art. 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131”.

In sostanza, l’intento del legislatore era stato quello di addivenire ad una “uniforme e corretta applicazione” delle norme dettate nell’ambito dell’Iva, delle imposte sui redditi e di registro in materia di rettifica dei valori e corrispettivi esposti o dichiarati dai contribuenti in caso di cessioni aventi ad oggetto fabbricati.

E’ stato, pertanto, emanato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, in virtù del quale il valore normale è determinato sulla base dei valori dell’Osservatorio del mercato immobiliare dell’Agenzia del Territorio e dei coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell’immobile, integrati dalle altre informazioni in possesso dell’ufficio.

²⁴ Cfr. sul punto M. Thione, Legge comunitaria 2008 - Accertamento del valore degli immobili sulla base del “valore normale”: ritorno al passato del legislatore, in “il fisco” n. 28 del 2009, pag. 1-4556.

²⁵ Cfr. par. 2.1, pag. 5.

In realtà, già all'indomani dell'emanazione del suddetto provvedimento furono sollevati dubbi sulla vincolatività di tali criteri; in particolare, si discuteva sulla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica dei ricavi basandosi esclusivamente sulle differenze scaturenti dall'applicazione del valore normale che, come detto, trae origine dall'OMI.

Trattandosi, infatti, di una banca dati che, per espressa previsione dell'Amministrazione che la gestisce²⁶, esprime "valori di larga massima", appariva inverosimile che il valore così determinato potesse integrare di per sé una presunzione grave, precisa e concordante²⁷.

E' pur vero che i dati dell'OMI costituiscono elementi fortemente indiziari, in virtù dell'elevato numero delle rilevazioni e del dettaglio e caratteristiche delle diverse tipologie di beni, tuttavia, la giurisprudenza prevalente ha ritenuto che, nelle transazioni immobiliari, le differenze di valore basate sui dati dell'OMI, non potessero da sole giustificare la rettifica della dichiarazione in quanto si tratta di presunzioni che in tanto possono venire poste a base di un avviso d'accertamento in quanto siano gravi precise e concordanti, "caratteristiche del tutto assenti, essendo frutto di elaborazioni statistiche per medie che, per assurgere al valore di presunzioni gravi, precise e concordanti devono essere supportate da altri elementi"²⁸.

In realtà, tale conclusione sembra essere stata condivisa anche dalla stessa Amministrazione finanziaria che, nella Risoluzione 170/E/2007, ha affermato che "la determinazione del "valore normale", rappresenta una presunzione relativa che, come chiarito con la circolare n. 6 del 6 febbraio 2007²⁹, consente all'Amministrazione finanziaria, insieme ad altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo, di considerare il corrispettivo indicato nell'atto come non corrispondente al prezzo effettivamente pagato".

Individuato il ruolo attribuito alle rilevazioni OMI sotto la vigenza della previgente disciplina, perplessità sono sorte in riferimento al valore delle stesse a seguito della riforma introdotta dalla Legge Comunitaria n. 88/2009.

Un orientamento minoritario in dottrina ha ritenuto che i criteri indicati nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate non potranno più trovare applicazione in sede di rettifica in quanto divenuti contrastanti con la lettera e la ratio della legge e, pertanto, privi della

²⁶ Cfr. il sito Internet dell'Agenzia del Territorio, all'indirizzo <http://www.agenziaterritorio.it/>

²⁷ Del resto, l'Agenzia del territorio, sul proprio sito Internet, chiarisce che solo la stima effettuata da un tecnico professionista rappresenta l'unico elaborato in grado di determinare in maniera esaustiva e con piena efficacia il valore del bene.

²⁸ Cfr. Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, n. 55 del 16 maggio 2008; Comm. Trib. Prov. di Brescia, n. 8 del 18 marzo 2008.

²⁹ Circolare n. 6/E del 06 febbraio 2007 "Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - Nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale".

necessaria copertura legislativa. In particolare, tale metodo risulterebbe contrastante con la preminente considerazione data al valore effettivo rispetto al valore normale.

A ben vedere, tale conclusione non appare condivisibile; difatti, da una lettura sistematica delle disposizioni contenute nell'art. 24, comma 4 (lett. f) e comma 5, della legge n. 88/2009, si evince che il valore normale nella compravendita degli immobili non ha perso totalmente di significato ai fini dell'accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, potrà ancora avvalersi dei criteri indicati nel Provvedimento di cui si è detto e, pertanto, confrontare i corrispettivi di vendita con le quotazioni OMI. Tali valori di mercato continueranno a fungere da parametro di "normalità", di modo che lo scostamento da essi dei corrispettivi dichiarati dalle imprese, specialmente se sistematico e significativo, potrà costituire elemento indiziario di evasione tributaria.

Tuttavia, trattandosi di semplice indizio di violazione, l'accertamento dei maggiori ricavi sarà consentito soltanto previa acquisizione, da parte del Fisco, di ulteriori elementi che siano complessivamente sufficienti ad integrare una presunzione semplice dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Pertanto, anche se il valore OMI cessa di essere una presunzione, non ne è proibito l'uso ai fini probatori. Questo è stato il ragionamento che ha condotto, di recente, il giudice tributario a pronunciarsi in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria, rilevando che la discordanza dai valori OMI, unita alla stipula di mutui per valori superiori a quelli dichiarati, costituisce "presunzione semplice, da ritenere grave, precisa e concordante"³⁰.

Più precisamente, è stato ritenuto che se i valori normali degli immobili sono confermati dagli importi chiesti a mutuo dagli acquirenti (che nella fattispecie si erano rivelati sistematicamente superiori ai prezzi dichiarati negli atti di compravendita), le presunzioni "poste dall'Ufficio accertatore sono da ritenere gravi, precise e concordanti" e sono superabili solo mediante congrua argomentazione contraria da parte del contribuente.

E' da rilevare, infine, che si è espressa in tal senso anche l'Amministrazione finanziaria nella recentissima Circolare n. 18/E del 14 aprile 2010, con la quale, pronunciandosi sull'efficacia temporale delle nuove disposizioni, è intervenuta anche sulla questione³¹.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, prendendo atto del mutato ruolo del criterio del valore normale, nella recente circolare n. 18/E, ha prescritto agli Uffici, chiamati a esaminare le

³⁰ Cfr. Sentenze nn. 36-37-38/06/2010, della sesta sezione della Commissione tributaria provinciale di Vicenza, depositate il 18 febbraio 2010.

³¹ Cfr. Circolare N. 18/E del 14 aprile 2010 - Oggetto: Accertamenti sulle vendite immobiliari - Legge Comunitaria 2008- Modifiche all'articolo 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 - Effetti.

controversie pendenti, di abbandonare quelle derivanti da accertamenti non adeguatamente provati.

In particolare, è stato previsto che gli Uffici, nel riesaminare le controversie pendenti dovranno “valorizzare la presenza di ulteriori elementi presuntivi, i quali, tra loro associati, siano idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa, tenuto conto, altresì, delle ragioni rappresentate dal contribuente”.

L’Agenzia ha poi fornito un’indicazione, meramente esemplificativa, degli elementi che possono assumere la valenza di ulteriori indizi e prove di evasione, quali il valore del mutuo, qualora di importo superiore a quello della compravendita, i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi sulla base delle risultanze delle indagini finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile.

Si tratta, come si può ben notare, di quelle stesse circostanze che il Provvedimento del 27/07/07 indicava quali ulteriori criteri per integrare il valore normale.

5. Effetti della riforma sul potere di accertamento ai fini dell’imposta di registro.

Le considerazioni fin qui svolte e relative al ruolo assunto, dopo l’introduzione della Legge Comunitaria 2008, dalle quotazioni dell’Osservatorio del Mercato Immobiliare ai fini della rettifica dei valori e corrispettivi esposti o dichiarati dai contribuenti in caso di transazioni immobiliari, pongono un ulteriore interrogativo, ossia quale ruolo le stesse assumano in materia di accertamento ai fini dell’imposta di registro.

Poiché la Legge Comunitaria 2008 non reca alcuna disposizione relativa all’imposta di registro, si pone il problema di verificare se anche tale comparto abbia risentito della variazione di validità dei criteri OMI da presunzioni legali a meri indizi di evasione.

In realtà, in questo settore, ancor prima della Legge comunitaria 2008, era dubbio che i valori OMI potessero assurgere al rango di vere e proprie presunzioni legali.

Sembrava deporre in senso favorevole a tale conclusione la circostanza che le rilevazioni dell’OMI, per espressa statuizione contenuta sia nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27/07/2007, sia nella finanziaria del 2007³², potevano essere utilizzate non solo per l’individuazione del “valore normale” rilevante ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, ma anche ai fini della individuazione del “valore venale in comune commercio”, coincidente con la nozione di “valore normale” ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, a cui

³² Cfr. art. 1, comma 307 della legge L. 27-12-2006 n. 296.

l'Amministrazione finanziaria parametrata il controllo di congruità per gli atti immobiliari, ai sensi degli artt. 51 e 52 del d.p.r. n.131/86.

In realtà, benché il Provvedimento citato dettasse criteri valevoli anche per l'imposta di registro, occorre rilevare che la conseguenza delle norme in materia di valore normale, introdotte nel 2006, nell'ambito del testo unico del registro (DPR 131/86) non è stata quella di stabilire una presunzione legale basata sui valori desumibili dalla banca dati OMI, bensì quella, ancora vigente, di diminuire la possibilità delle parti di avvalersi della cosiddetta valutazione automatica, reinserendo di fatto l'accertamento di valore da parte degli uffici finanziari.

Ai fini delle imposte d'atto, pertanto, e contrariamente a quanto avveniva in materia di IVA e di imposte dirette, non operava alcuna presunzione finalizzata a recuperare a tassazione imponibile non dichiarato, ancorché si accertasse una divergenza tra il prezzo o corrispettivo dichiarato in atto dalle parti e "il valore venale in comune commercio"³³.

Di conseguenza, i valori desumibili dalla banca dati OMI costituivano e costituiscono unicamente un riferimento utile ai fini della ricostruzione del valore venale in comune commercio del bene indicato nel primo comma dell'art. 52 del DPR 131/86.

Si può ritenere, pertanto, che il ruolo delle quotazioni OMI, ai fini dell'accertamento di un maggior valore, in tale settore è rimasto invariato, ovvero le stesse hanno valore meramente indiziario, continuando ad aver rilievo i criteri richiamati dall'art. 51 del DPR 131/86.

Ed invero, il terzo comma dell'art. 51 del D.P.R. 131/86 elenca i criteri, alternativi e pariorinati che possono essere adottati dall'Amministrazione in sede di rettifica del valore ex art. 52 D.P.R. 131/86; difatti, l'Ufficio che ritenga il valore venale dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari di cui all'art. 51 del D.P.R. 131/86 superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, in fase di rettifica può correttamente riferirsi o "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie...che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni ovvero al reddito netto di cui gli immobili siano suscettibili nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".

E' evidente, tuttavia, che nell'ambito dell'imposta di registro la rilevanza del riferimento al valore venale e dunque ai criteri OMI, continua ad essere limitata agli atti diversi da quelli per i quali si rende applicabile la regola del prezzo-valore. Difatti, con riferimento agli atti di cessione nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali,

³³ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, si rende applicabile la cd. regola prezzo valore.

Appare utile ricordare che la regola del “prezzo-valore” consente di assumere come base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il valore catastale. In particolare, l’art. 1, comma 497, della Finanziaria 2006, ha stabilito che per tali cessioni la base imponibile è data dal valore catastale determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell’art. 52 del DPR 131/86, indipendentemente dal corrispettivo pattuito, purché l’acquirente ne faccia richiesta, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell’atto.

In materia è intervenuto, successivamente, l’art. 35, comma 21, del D.L. n. 223/2006, il quale dispone che il corrispettivo deve essere obbligatoriamente indicato in atto. Inoltre la stessa norma prevede in caso di occultamento, anche parziale, del corrispettivo pattuito, che le imposte di registro e ipocatastali siano dovute sull’intero importo di quest’ultimo e che la sanzione amministrativa vada dal 50 al 100% della differenza tra l’imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l’importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell’art. 71 del DPR 131/86.

La Finanziaria 2007 ha poi modificato l’ambito di applicazione della regola “prezzo-valore”, ampliando il novero delle operazioni per le quali si applica il sistema prezzo-valore, ovvero individuando nel valore catastale la base imponibile di tutte le transazioni effettuate nei confronti dei privati, a nulla rilevando la natura del cedente, che può essere indistintamente una persona fisica o giuridica, a condizione che l’acquirente eserciti l’opzione di volersi avvalere della suddetta regola³⁴.

Da quanto sopra esposto, si evince, pertanto, che nell’ambito dell’imposta di registro, il permanere dell’impossibilità di fare riferimento al valore catastale riguarda solamente alcuni atti, cioè quelli che si trovano fuori dell’ambito di applicazione della regola prezzo- valore³⁵.

La soglia di non rettificabilità continua, dunque, ad essere applicabile alle cessioni di fabbricati abitativi e relative pertinenze effettuate nei confronti di persone fisiche “private”³⁶.

³⁴ Cfr. M. Basilavecchia, “L’accertamento di valore di mercato degli immobili”; op. cit., pag. 195; G. Petrelli, “Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette”, in “il fisco” n. 7/2006, fascicolo n. 1, pag. 948; S. Ghinassi, “La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore”, in “Quaderni Fondazione per il notariato” - Novità e problemi nell’imposizione tributaria relativa agli immobili, 2006, pag. 10.

³⁵ Si tratta, in particolare, delle cessioni di immobili in cui la parte acquirente è una persona fisica che agisce nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali; cessioni di immobili in cui l’acquirente non è una persona fisica; cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, della Finanziaria 2006, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del “prezzo-valore”; cessioni di terreni; cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.); cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi; cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali; conferimenti in società; divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del “prezzo-valore”); rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni normative.

Con riguardo all'applicabilità, sotto il profilo temporale, delle innovazioni introdotte dalla Legge comunitaria 2008, l'art. 24 della citata legge, al comma 9, prevede che alcune disposizioni (tra cui, appunto, la modifica all'art. 54, d.p.r. 633/72) entrino in vigore "a decorrere dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della presente legge"; mentre per la modifica all'art. 39, primo comma, d.p.r. 600/73 non vi è una alcuna disposizione espressa, cosicché la norma deve ritenersi entrata in vigore decorsi gli ordinari 15 giorni dalla pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale.

Il principale problema ha riguardato l'efficacia retroattiva o meno delle nuove disposizioni, ovvero se l'abrogazione della presunzione legale possa applicarsi anche a fattispecie poste in essere prima della entrata in vigore della legge comunitaria (luglio 2009), ma ancora accertabili o già oggetto di accertamento non ancora divenuto definitivo.

La dottrina prevalente³⁷ ha ritenuto che il problema debba essere risolto avendo riguardo alla natura delle modifiche legislative. Queste ultime, infatti, abrogando norme procedurali assumono esse stesse tale natura e, pertanto, sarebbero applicabili anche ai pregressi periodi d'imposta, i cui procedimenti siano ancora pendenti.

Difatti, secondo un principio consolidato in dottrina, le norme di carattere procedimentale sono di immediata applicazione e perciò si applicano anche ai rapporti sorti prima dell'entrata in vigore delle stesse, in ciò non potendosi ravvisare violazione del principio di irretroattività³⁸.

Del resto, milita in tale direzione anche l'interpretazione fornita dalla stessa Amministrazione finanziaria in occasione dell'introduzione della presunzione legale fondata sul valore normale nell'accertamento delle compravendite immobiliari per effetto del D.I. 223/2006.

In tale occasione, infatti, con la Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate aveva segnalato come siffatte disposizioni avessero natura procedimentale e, quindi, "efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili".

Pertanto, dovendo essere riconosciuta anche alle norme che sostituiscono le disposizioni abrogate valenza puramente procedurale, in quanto introducono un differente metodo

³⁶ Si precisa, inoltre, che gli immobili trasferiti nell'ambito di una cessione di azienda sono suscettibili di accertamento di valore, per effetto del nuovo comma 5-bis dell'art. 52 del DPR 131/86, in quanto rientrano nel novero delle cessioni di immobili diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della Finanziaria 2006. Infatti, pur essendo l'azienda una «universitas rerum», ossia un'entità organizzata in un complesso unitario, è legittimo considerare, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, la cessione dei beni immobili distintamente da quella degli altri beni, così da applicare le aliquote differenziate previste dalla tariffa, parte prima, del T.U..R., e per imputare le passività in proporzione al valore dei vari beni aziendali.

³⁷ Cfr., ex multis, Deotto, Abrogate le rettifiche sulla base del valore normale per i trasferimenti immobiliari, in *Corr. trib.*, 2009, 2452.

³⁸ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario - Parte generale*, UTET, 2009, 34.

procedimentale che non consente il ricorso al valore normale, deve conseguentemente ritenersi che anche queste ultime abbiano efficacia retroattiva.

Tale conclusione comporta, quale conseguenza, l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare la presunzione legale basata sul valore normale sia per le cessioni di immobili poste in essere dopo il 29/07/2009 (o il 15/07/2009, se ai fini IVA), sia per le cessioni realizzate prima di tale data, ma per le quali l'avviso di accertamento è emesso successivamente alla stessa.

Peraltro, occorre rilevare che l'interpretazione favorevole alla loro applicabilità retroattiva è suffragata anche dalla ratio della Legge, che è stata quella di rimuovere il contrasto con la disciplina comunitaria, e quindi, a ben vedere, di limitare il più possibile la concreta applicabilità di una norma incompatibile con il diritto comunitario.

La tesi dell'efficacia retroattiva delle norme abrogatrici è stata confermata anche da una recente pronuncia giurisprudenziale.

In particolare, la Commissione Tributaria provinciale di Milano, con sentenza n.292 dell'ottobre 2009, ha accolto il ricorso di una società, la cui dichiarazione era stata rettificata dall'Amministrazione finanziaria, sia ai fini dell'imposta sul reddito che Iva, applicando ad un cessione immobiliare, effettuata da tale società nel 2001, il valore normale dell'immobile, che risultava essere più elevato del prezzo dichiarato in atto, prevenendo così ad un maggior reddito.

I giudici hanno ritenuto che "...il motivo dell'accertamento fondato sul richiamo all'art. 35 del DL 223/2006 va disatteso per intervenuta disposizione legislativa che il Collegio ritiene attinente anche ad atti precedenti la promulgazione della nuova legge 88/2009".

Alcuni Autori hanno, invece, sostenuto che le norme che introducono presunzioni legali hanno portata para-sostanziale, in quanto idonee ad incidere sulla definizione del rapporto controverso; di conseguenza, per esse non opererebbe il principio "tempus regit actum"³⁹.

In particolare, sulla base delle elaborazioni dottrinarie in materia di presunzioni legali relative⁴⁰, che hanno risolto le problematiche intertemporali distinguendo le norme sulle prove in generali e speciali, confinando solo alle prime la regola temporale sopra citata, deve ritenersi che, dato il carattere di specialità delle presunzioni in questione, in quanto dettate con particolare riguardo ad uno specifico fatto, esse si applichino solo ai fatti avvenuti dopo la

³⁹ Cfr. P. Puri, La giurisprudenza di merito e gli accertamenti in tema di valore normale, in Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 9 del 2009, pag. 793.

⁴⁰ Cfr. G. Chiovenda, Istituzioni di diritto processuale civile, Napoli, 1933, pag. 85; F. Tesaurò, «Le presunzioni nel processo tributario», in Riv. dir. fin., 1986, I, pag. 188; FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Padova, 2005, 84.

loro entrata in vigore senza aver riguardo al momento in cui si è verificato il fatto che ha dato origine alla procedura.

Tuttavia, contro tale ricostruzione è stato osservato che occorre distinguere l'ipotesi dell'introduzione di una presunzione legale relativa da quella della sua abrogazione⁴¹.

Nel primo caso, infatti, l'applicazione del principio *tempus regit actum* comporterebbe un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente con conseguente compromissione del principio del legittimo affidamento sancito dall'art. 10 dello Statuto. Difatti, in tal modo verrebbe leso l'affidamento che il contribuente, al momento dell'atto, ha riposto in un sistema normativo che precludeva l'azione accertativa laddove fosse stato dichiarato un valore non inferiore a quello catastale moltiplicato per i coefficienti di rivalutazione. Affidamento che, necessariamente, si riflette anche sui mezzi di prova che il contribuente in forza della modifica legislativa non avrebbe potuto preconstituire e che successivamente sarebbe nell'impossibilità di reperire.

Nell'ipotesi, invece, di abrogazione di una presunzione legale relativa, com'è il caso previsto dalla Legge comunitaria n. 88/2009, l'applicazione del principio *tempus regit actum* non altererebbe il rapporto Fisco-contribuente per quanto attiene all'onere della prova.

Ad eliminare qualunque dubbio sulla portata delle nuove norme è intervenuta, da ultimo, l'Amministrazione finanziaria che, con la Circolare n. 18/E del 2010⁴², ha confermato la tesi sostenuta sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza prevalenti.

Difatti, l'Amministrazione, con riguardo alle situazioni non ancora definite, ha ritenuto che, per il periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto Visco-Bersani (4 luglio 2006) e quella di decorrenza delle modifiche introdotte dalla legge comunitaria 2009 (15 luglio 2009 per l'IVA e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), l'abrogazione della presunzione legale relativa abbia efficacia retroattiva.

A sostegno di questa conclusione, nella circolare, viene richiamato il carattere procedimentale delle predette disposizioni, confermando pertanto la soluzione adottata in occasione dell'introduzione del decreto Bersani (circolare n.11/E del 16 febbraio 2007).

7. Conclusioni

Le modifiche normative introdotte dalla Legge Comunitaria n. 88/2009, avendo determinato la "retrocessione" dell'incongruenza tra valore dichiarato e valore normale a mero indizio di

⁴¹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

⁴² Cfr. par. 4, pag.11.

evasione, hanno privato l'Amministrazione finanziaria di un importante potere di accertamento dell'evasione in materia di compravendite immobiliari.

Il valore normale desumibile dalla banca dati OMI da presunzione legale assume, infatti, la valenza di presunzione semplice, sfornita peraltro dei requisiti della gravità, precisione e concordanza; di conseguenza, essendo un mero indizio di possibile occultamento di corrispettivo, per poter essere validamente sostenuto, anche in un eventuale giudizio, necessita di ulteriori elementi di supporto in grado di rafforzare la sua valenza presuntiva.

E' indubbio che tale intervento normativo abbia creato non poche difficoltà per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria che si sono trovati a dover modificare, all'improvviso, comportamenti e strategie di accertamento che nel frattempo si erano consolidati: l'onere della prova ritorna in capo all'Amministrazione che dovrà, pertanto, dimostrare che i ricavi dichiarati derivanti dalle compravendite immobiliari sono inferiori a quelli realmente percepiti, attingendo ad ulteriori elementi e indizi che si affiancano alla semplice discordanza fra il valore normale e il corrispettivo dichiarato.

**Nuovi profili interpretativi in riferimento all'applicazione degli strumenti cautelari:
commento alla circolare n. 4/E 15 febbraio 2010
di Maria Villani**

Premessa

Con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010 l'Agenzia delle Entrate ha fornito taluni chiarimenti in riferimento alle disposizioni in materia di misure cautelari a tutela del credito erariale, ex art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, come novellate dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

In particolare, la stessa ha inteso chiarire e meglio enucleare la natura, l'ambito di applicazione, i presupposti, le procedure e gli adempimenti propri di tale comparto, con l'occasione integrando le indicazioni già rese nelle circolari 180/E/1998 e 66/E/2001.

Infine, su tutto, emerge evidente lo scopo perseguito dal Ministero con l'emanazione di tale documento, ossia, quello di mettere a disposizione degli uffici periferici un rinnovato e meglio raffinato strumento che si inserisce nel più ampio progetto (oggi più che mai attuale) di lotta all'evasione fiscale.

1. Le diverse fattispecie di misure cautelari considerate dalla norma in esame e gli ambiti di applicazione delle stesse.

Preliminarmente, la circolare passa in rassegna le molteplici tipologie di misure che si inseriscono nel contesto di cui sopra, le quali possono essere così elencate e descritte:

- a) **iscrizione di ipoteca:** ha il fine di costituire una prelazione, attribuendo all'Agenzia il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione. Tale misura può avere ad oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'articolo 2810 del Codice civile;

- b) sequestro conservativo: ha come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi, facendo venire meno la garanzia che gli stessi costituiscono per il creditore, ed adempie alla funzione preventiva di rendere inopponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore; non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro. A tal riguardo, non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili; difatti, ai sensi dell'articolo 671 del Codice di procedura civile, possono essere oggetto di sequestro beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni, obbligazioni, titoli, eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

Quanto alla tipologia di tributo in relazione al quale risulta possibile procedere all'adozione delle misure in argomento, la norma (art. 22 d.l.vo n. 472/97) si riferisce ai tributi in genere, senza alcuna preclusione.

Con riguardo all'ambito soggettivo di operatività delle misure in argomento e sulla scorta di quanto già chiarito nella circolare n. 66/E del 2001, il Ministero ribadisce che ai fini dell'applicabilità di tali misure occorre far riferimento, ex D.lgs. 472/97, al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso la violazione (articolo 2, comma 2), alle previsioni del concorso di persone (articolo 9), dell'autore mediato (articolo 10), alle particolari fattispecie del cessionario d'azienda (articolo 14) e della società o ente risultante dalla trasformazione, fusione e scissione (articolo 15). L'estensione (o valore) della garanzia varia secondo la posizione assunta dal soggetto nei cui confronti essa viene richiesta.

Prima della modifica del DL 185/2008, tali provvedimenti potevano essere adottati a garanzia del credito tributario dovuto per le sanzioni e esclusivamente sulla base di un atto di contestazione, un provvedimento di irrogazione della sanzione o un processo verbale di constatazione¹ (da cui potesse desumersi il *fumus bonis iuris*)² successivamente alla relativa

¹ La C.T.P. di Nuoro con sentenza n.276 del 22 novembre 2001 enuncia il principio secondo cui il verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza alla fine della verifica ispettiva, non può essere compreso tra gli atti in base ai quali l'Amministrazione finanziaria è legittimata a domandare un provvedimento cautelare fiscale ai sensi dell'art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997. Le argomentazioni addotte dai giudici sardi sono varie. Innanzitutto, va detto che l'art. 22, comma 1, stabilisce che gli atti a presupposto della richiesta della misura cautelare sono l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni e il processo verbale di constatazione successivamente alla loro notifica. Ora, l'estensore della sentenza in esame ritiene che il verbale a cui fa riferimento tale norma sia il processo verbale di accesso, ispezione e verifica previsto dal comma 6, art. 52, del D.P.R. n. 633/1972, ove si prevede l'intervento di funzionari del Ministero, assegnati a Uffici dotati di capacità impositiva, diversamente dalla Guardia di Finanza. Si aggiunge, poi, che il verbale della Guardia di Finanza deve essere comunicato al contribuente, mentre per gli atti indicati al comma 1 dell'art. 22, citato, si richiede la notificazione; sulla base di questa indicazione positiva, si richiama allora un recente intervento dell'Avvocatura generale dello Stato, la quale con nota n. 001539 del 7 gennaio 2000 ha escluso che si possano fare coincidere la nozione di notifica e quella di comunicazione. Dunque, già la

notifica³, e sempre che vi fosse da parte dell'Ufficio il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito (*periculum in mora*).

Per effetto del citato intervento normativo, si sono avute queste due importanti novità:

- con il comma 5 dell'articolo 27, è stato previsto espressamente che quando la misura cautelare è adottata sulla base di un pvc, la garanzia può essere estesa all'intera pretesa tributaria, comprensiva quindi oltre che delle sanzioni, anche dell'imposta e dei relativi interessi;
- con il comma 6 dell'articolo 27, è stata prevista la possibilità di adottare le misure cautelari

per tutti gli importi dovuti, anche sulla base di un atto con cui vengono accertate maggiori imposte (avviso di accertamento).

circostanza che il verbale della Guardia di Finanza sia soggetto a comunicazione e non a notifica in senso tecnico escluderebbe la possibilità di ascriverlo al novero degli atti che si pongono a presupposto della richiesta di cautela.

² Riguardo alle misure cautelari pro fisco, esiste un orientamento interpretativo - formatosi quando era in vigore l'art. 26 della legge n. 4/1929, ma che taluno ha riproposto anche dopo la riforma attuata con il D.Lgs. n. 472/1997 - secondo cui il giudice, una volta verificata la sussistenza di uno degli atti indicati dall'art. 22, comma 1, non dovrebbe valutare la probabile fondatezza del diritto affermato dall'Amministrazione finanziaria; dunque, la cognizione cautelare, in questo particolare ambito, non investirebbe il *fumus*, ma sarebbe limitata al requisito del *periculum in mora*. In altre parole, il fatto che la norma abbia subordinato la concessione della cautela fiscale alla produzione di determinati atti, comporterebbe una sorta di presunzione *ex lege* circa l'esito positivo del giudizio probabilistico sull'esistenza del diritto cautelando. Opinione disattesa dalla dottrina maggioritaria e da alcune decisioni di merito. In effetti, la natura e la funzione sicuramente cautelari delle misure a garanzia dei crediti fiscali, implica l'inevitabile adeguamento alle regole fondamentali sottese a questa forma di tutela nel diritto comune.

³ Si è dunque rilevato come tali atti assolvano a una duplice funzione: da un lato la loro notifica individua il momento dal quale l'Ufficio può domandare il provvedimento cautelare; dall'altro essi rappresentano il punto di riferimento per motivare l'istanza volta ad ottenere la cautela e sulla quale la Commissione tributaria è chiamata a pronunciarsi (A. Amatucci, "Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica", in *Corr. Trib.*, n. 22/1998, pag. 1657). Alcuni commentatori hanno affermato che anche l'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di un avviso di rettifica, pur non essendo compresi tra gli atti espressamente menzionati dall'art. 22, dovrebbero legittimare la richiesta delle misure cautelari pro fisco, qualora contengano la contestuale irrogazione delle sanzioni correlate al tributo ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, così Gorgoglione, in *AA.VV.*, *Le sanzioni tributarie non penali*, Milano, 1999, pag. 81; *contra* la dottrina prevalente, e *spec.* Ingraio, *op. loc. cit.*, pag. 49; Messina, *op. loc. cit.*, pag. 613, il quale censura eventuali interpretazioni dell'art. 22, comma 1, che mirino ad ampliare il novero degli atti ivi indicati).

Occorre peraltro rammentare un importante orientamento della Corte di Cassazione, formatosi nel vigore dell'abrogato art. 26, legge n. 4/1929, secondo cui anche in mancanza di un processo verbale di constatazione, sarebbe possibile concedere la misura cautelare pro fisco, quando - al momento dell'emanazione del provvedimento - sussistano constatazioni assistite dalle massime garanzie formali, che costituiscono un *quid pluris* rispetto al processo verbale di constatazione, il quale rappresenta un requisito minimo e non un presupposto indefettibile per ottenere la cautela. A Tal fine cfr. *Cass.*, 12 giugno 1998, n. 5872, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 12/1998, p. 1050, con nota di M. Giorgetti, "Presupposti e limiti dell'ipoteca legale per credito d'imposta alla luce della sua natura cautelare"; per l'affermazione che il riscontro delle condizioni di legittimità della misura cautelare deve essere effettuato, con riferimento al momento in cui la causa viene decisa, tenendo anche conto di eventuali circostanze sopravvenute, vedi *Cass.*, 13 novembre 1997, n. 9939, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 7/1997, pag. 633, con commento di C. Consolo, "Ipoteca, sequestro fiscale e processo cautelare "civilizzato". In proposito, Messina, *Commento all'art. 22, cit.*, pag. 670, ha osservato peraltro, che tale orientamento va coordinato con il nuovo art. 22 che subordina la persistenza della misura di garanzia all'emanazione di determinati atti entro termini ben precisi, così che nell'ipotesi "di misure concesse sulla base di atti assistiti dalle massime garanzie formali [...] a quegli atti dovrà necessariamente far seguito l'atto di contestazione o l'irrogazione delle sanzioni perché le misure persistano".

Chiarisce inoltre la circolare che la facoltà di promuovere l'adozione di misure cautelari è prevista non solo sulla base di un pvc, ma anche sulla base di un atto emesso senza attività istruttoria esterna, sulla base di controlli spinti da altre fonti d'impulso.

L'estensione delle misure cautelari riguarda anche i provvedimenti presi per indebita compensazione dei crediti, posto che l'atto di recupero può dirsi atto autoritativo-impositivo nella misura in cui reca una pretesa tributaria definitiva, compiuta e non condizionata.

E' stata prevista poi la possibilità di ricorrere agli strumenti in questione anche quando il contribuente evita la lite col Fisco e definisce "in pace" il rapporto tributario attraverso i neonati istituti di adesione ai contenuti del p.v.c. o dell'invito al contraddittorio che, a differenza dell'accertamento con adesione ordinario, non prevedono la prestazione di garanzie. Nel caso in cui particolari e concrete ragioni lo richiedano, infatti, si può ricorrere alle misure cautelari sia quando il contribuente è ancora in tempo per aderire ai contenuti di un verbale o di un invito, sia dopo che ha già aderito.

Le novità (anche per pvc e inviti al contraddittorio) si applicheranno anche alle situazioni precedenti il decreto 185/2008. La richiesta di queste misure dovrà, tuttavia, essere sempre motivata dall'ufficio, il quale dovrà valutare anche il comportamento del contribuente (anche attraverso la possibilità di acquisire informazioni di natura finanziaria⁴).

Inoltre, l'istanza delle misure cautelari può accompagnarsi all'iscrizione a ruolo straordinaria dell'intero importo dovuto al Fisco, quando vi sia un fondato pericolo per la riscossione; accanto alla previsione, poi, della sospensione dei rimborsi e del fermo amministrativo.

La circolare (comma 8-quater dell'articolo 15 del Dl 78/2009) ha chiarito altresì che le misure cautelari, senza esigenza di ulteriori formalità, conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione cui è affidato il ruolo.

Le novità introdotte dal legislatore, implicando un ampliamento dell'ambito di applicazione delle misure cautelari e un rafforzamento della loro efficacia, mirando evidentemente a dare un nuovo impulso a tali strumenti di tutela dei crediti erariali.

⁴ La volontà di potenziare ulteriormente tale strumento, attribuendo agli operatori fiscali la facoltà di acquisire e utilizzare i dati e le notizie fornite dagli enti creditizi, forniscono un ulteriore spunto di osservazione. La conoscenza di rapporti intrattenuti con enti creditizi permette, da un lato, di poter indirizzare le misure cautelari verso "beni" che, in una situazione di normalità, risultano sconosciuti all'Amministrazione fiscale, quanto meno in tale ambito di attività, potendone richiedere il sequestro conservativo (si pensi, ad esempio, alla possibilità di ottenere il sequestro di titoli, conti correnti, depositi bancari eccetera). Dall'altro, consente di poter compiere una valutazione ampia e complessa sulla reale situazione patrimoniale del soggetto, attraverso una fotografia panoramica della sua effettiva capacità di poter ottemperare all'obbligazione tributaria, captando immediatamente situazioni di criticità che possono giustificare il ricorso alle misure cautelari, sostenendone la legittimità della richiesta nell'ambito del procedimento autorizzativo di fronte alla Ctp.

2. Limiti oggettivi di operatività degli istituti e il precedente dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

Di fatto, in ordine all'ambito oggettivo di operatività delle misure cautelari, con le disposizioni introdotte recentemente, il legislatore ha recepito l'orientamento, già invalso sul piano della prevalente giurisprudenza di legittimità la cui tesi si fondava, essenzialmente, sulla ritenuta irrazionalità di una distinzione, quanto alla garanzia, tra credito tributario e credito per sanzione.⁵ Fino a non poco tempo fa, infatti, le posizioni della dottrina, della giurisprudenza e della prassi sono sempre state diverse, essendo ciò consentito dalla lettera della norma e non essendo ancora stata definitivamente chiarita la natura del credito che può essere oggetto di tutela. L'art. 22 del d.l.vo n. 472 del 1997⁶, infatti, si limitava a prevedere che l'ufficio o l'ente potesse richiedere l'adozione di misure cautelari "quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito", senza chiarire in modo alcuno la natura di esso. In altre parole, solo credito per sanzioni ovvero anche credito per imposta?

Parte della dottrina⁷ riteneva che le misure in esame fossero invocabili unicamente a tutela del credito per le sanzioni⁸, posto che la disposizione sul sequestro conservativo e sull'ipoteca pro fisco, si argomentava, si trova inserita nell'ambito di un provvedimento normativo specificamente dedicato alla materia delle sanzioni; unitamente all'osservazione di altra parte della dottrina⁹, che sottolineava il rischio di incostituzionalità per eccesso di delega dell'opinione contraria. Si osservava infatti che la legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, all'art. 3, comma 133, prevedeva quale principio direttivo, che le misure cautelari fossero destinate a tutelare i "crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria". Sicché, opinando diversamente, si sarebbe dovuto anche insistere per l'affermazione di incostituzionalità dell'art. 22 d.l.vo n. 472/97¹⁰, sembrando davvero singolare che l'interprete (dottrinale o giurisprudenziale) avesse voluto forzare il testo normativo dettandone

⁵ Cfr. C.T.P. Grosseto, Sez. IV, sent. 7 dicembre 2007 (15 ottobre 2007) n.114

⁶ Su tale norma, vedi fin d'ora, oltre alle opere che si indicheranno in seguito, gli ampi contributi di Messina, "Commento all'art. 22 d.lgs. n. 472/1997", in AA.VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, 2000, pag. 658, e Ingraio, "Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 al D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472", in Riv. dir. trib., 2000, I, pag. 45; Vullo, "Commento all'art. 22 d.lgs. n. 472/1997", in AA.VV., Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di Consolo e Glendi, Padova, 2005, pag. 631.

⁷ L. DEL FEDERICO, Violazioni e sanzioni in materia tributaria, I, voce in Enc. giur. Treccani, Roma, 2000, p. 26 s., Rastello, La pena pecuniaria nel diritto tributario, Roma, 1959, 98 ss., anche sul rilievo che secondo comma dell'art. 26 stabiliva che le misure cautelari fossero applicabili anche alle persone "civilmente responsabili per le pene pecuniarie". Sul punto, cfr. Consolo, "Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26 legge n. 4/1929" in Dal contenzioso al processo tributario, Milano, 1992, pag. 723.

⁸ G. FALCONE, I crediti tutelati dall'ipoteca e dal sequestro conservativo, in Il fisco, 1998, p. 7631 ss.

⁹ M. CANTILLO, Il sequestro conservativo tributario, in Rassegna tributaria, 2003, p. 435 ss.

¹⁰ Vedi Ingraio, "Le misure cautelari", cit., pag. 66.

un'interpretazione che avrebbe posto in dubbio la sua legittimità a dispetto dell'art. 76 della Costituzione¹¹. Tali affermazioni, tuttavia, non trovavano riscontro in altra parte della dottrina¹², ad avviso della quale la finalità dell'art. 22 del citato decreto legislativo doveva ritenersi ispirata a ragioni di tutela della "pretesa erariale nel suo complesso" e non soltanto limitata al credito relativo alle sanzioni, come pure sembrava legittimare una lettura formalistica della norma (si richiama, ex plurimis, Cass. n. 5872 del 12 giugno 1998)¹³; il legislatore delegato si sarebbe, cioè, limitato ad adeguare la portata concreta della norma all'interpretazione ed applicazione vigenti al momento dell'introduzione della nuova disciplina. Tale orientamento era, poi, fatto proprio dall'Amministrazione delle Entrate nella Circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, in cui era chiarito espressamente che anche l'imposta concorre alla quantificazione del credito da garantire, a condizione che si tratti di "imposta evasa", ossia direttamente riconducibile alla violazione¹⁴.

Più variegato il panorama della giurisprudenza di merito, nella quale, accanto alla sentenza 28 gennaio – 8 febbraio 2005, n. 51, della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, che categoricamente escludeva potesse concedersi la misura cautelare in relazione al credito per imposta¹⁵, si pone la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Rovigo 5/16 maggio

¹¹ Sotto il profilo schiettamente sistematico, si affermava invece che la previsione, "insieme al processo verbale, dell'atto di contestazione e del provvedimento d'irrogazione della sanzione, avrebbe potuto essere letta nel senso dell'esclusiva pertinenza di queste misure al credito per le sanzioni ed alla funzione sanzionatoria, e non anche all'attività di determinazione o riscossione dell'imposta"; ancora, si rammentava che per i crediti di imposta esistono già altri sistemi di garanzia in seno alla disciplina sostanziale delle stesse. Infine, da un punto di vista testuale, si sottolineava che il comma 7 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, stabilendo che le misure cautelari ivi previste perdono efficacia se entro 120 giorni dalla loro adozione non viene ad esistenza la pretesa sanzionatoria tributaria con la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni, sembrava senz'altro indicare un rapporto di funzionalità esclusiva tra le cautele previste dall'art. 22 e i crediti aventi carattere meramente sanzionatorio.

¹² Si vedano Ingrao, "Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929 n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 742", in Riv. dir. trib., 2000, pag. 45 ss. e, specialmente, pag. 66. Nello stesso senso è la prevalente dottrina: Messina, "Prime considerazioni sulla nuova disciplina dell'ipoteca e del sequestro conservativo fiscali", in Riv. dir. trib., 1999, I, pag. 618. In senso contrario, tuttavia, Glendi, "Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco"", in Giur. trib., 1999, pag. 156; Mogorovich, "L'ipoteca e il sequestro conservativo", in Il fisco, 1999, pag. 11649; Cantillo, "Il sequestro conservativo tributario" in Rass. trib., 2003, pag. 435. La giurisprudenza di merito sembra orientata, per la tesi restrittiva: Comm. trib. prov. Cosenza, 5 novembre 2007, n. 431, in Banca Dati BIG, IPSOA; Comm. trib. prov. Genova, 15 novembre 2006, n. 369, ivi; Comm. trib. prov. Pesaro, 8 febbraio 2005, n. 51, ivi; Comm. trib. prov. Genova, 26 novembre 1998, n. 249, ivi e in Rivista di giurisprudenza tributaria n. 1/1999, pag. 151, con commento di Glendi, "Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco".

¹³ Non è vero, d'altra parte, che crediti tributari e crediti per sanzione si pongano, dal punto di vista della garanzia, sul medesimo piano. Il credito tributario è ordinariamente un credito "privilegiato" (art. 2752, 2758, 2750, 2771 e 2772 c.c.), mentre, quanto alle sanzioni, è previsto solo privilegio generale immobiliare rispetto a quelle concernenti l'imposta sul valore aggiunto (art. 2752, comma secondo), che, peraltro, non si estende ai tributi diretti. Cfr. Cass., SS.UU., 6 maggio 1993, n. 5246, in C.T. n. 24/1993, pag. 1615, con commento di Ferrù, in Dir. prat. trib., 1995, II, pag. 70, con nota di Marcheselli e in Boll. trib., 1993, pag. 1078, con nota di Tesoro e successivamente, Cass., 28 giugno 1994, n. 6214, in Rivista di giurisprudenza tributaria n. 1/1995, pag. 47, con commento di Anni "Soprattassa e interessi su crediti tributari: problemi interpretativi risolti".

¹⁴ Tale tesi estensiva fu sostenuta nella prassi dell'Agenzia delle Entrate sulla base del portato della sentenza 12 giugno 1998, n. 5872, della Corte di Cassazione. Val la pena di aggiungere che la ricordata sentenza si espresse sull'abrogata fattispecie descritta dall'art. 26 della legge n. 4 del 1929.

¹⁵ Le argomentazioni addotte in favore di tale tesi si rinvenivano nell'osservazione che l'art. 12, comma 1, delle preleggi enuncia il principio ermeneutico, secondo cui bisogna attribuire alla legge il senso fatto palese dal significato

2000, n. 88 che, implicitamente quanto chiaramente, abbracciava invece la tesi opposta¹⁶.

3. Le rinnovate misure per il contrasto all'evasione da riscossione

La circolare chiarisce anche taluni aspetti operativi che gli uffici sono tenuti ad osservare al fine di evitare un uso indiscriminato delle misure cautelari a fronte della pericolosità fiscale del contribuente e rischi di insolvibilità dello stesso. Il tentativo è ancora quello di rendere più efficace il contrasto al fenomeno noto come "evasione da riscossione", ovvero la situazione in cui il credito risulta inesigibile per mancanza di beni da sottoporre ad azione esecutiva.

In particolare, la circolare n. 4/E/2010 afferma che la prima valutazione circa l'opportunità di ricorrere a misure cautelari spetta ai nuclei di verifica. A tal proposito, considerata la natura endoprocedimentale del pvc e la sua esigenza, come tale, di essere recepito da un avviso di accertamento, lo stesso non è idoneo ad incidere immediatamente sulla posizione del contribuente.

Oltretutto, quanto ai limiti, in termini di credito, all'adozione di misure cautelari, al fine di restare al passo coi tempi e con la rivalutazione, è stata prevista la possibilità di aggiornare gli indici antievasione già in passato stabiliti dall'Agenzia per evitare di avviare iter lunghi e dispendiosi anche per somme di scarso valore.

Difatti allo scopo di evitare indiscriminate richieste di misure cautelari, con circolare n. 66/2001, l'Agenzia delle Entrate aveva fissato dei limiti agli importi contenuti nei rilievi del pvc, al di là dei quali era compito dei nuclei di verifica segnalare agli uffici l'opportunità di

delle parole utilizzate dal legislatore, né tale opzione interpretativa determina alcun vuoto di tutela, in quanto il Fisco ha comunque la possibilità di garantire in altro modo i crediti per tributi evasi. Vedi in tal senso C.T.P. Pesaro, sez. I, sent. 28.1 – 8.2.2005, n. 51, in *Il fisco*, 2005, p. 8223 ss., con nota di Pardi, "Le misure cautelari pro Fisco garantiscono solamente le sanzioni pecuniarie"; e tra le pronunce più recenti, Comm. trib. prov. Bari, sez. X, 18 maggio 2006, n. 72, in *JData Giuffrè*; Comm. trib. prov. Matera, Sez. I, 17 settembre 2002, n. 141, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, pag. 1093; conf., Comm. trib. prov. Milano, Sez. I, 23 aprile 2004, n. 41, in *Boll.trib.*, 2005, pag. 218; in dottrina, vedi spec. Consolo, "Commento all'art. 669-quaterdecies c.p.c.", in *AA.VV.*, Codice di procedura civile commentato, a cura di Consolo e Luiso, II ed., II, Milano, 2000, pag. 2928; Messina, "Commento all'art. 22 d.lgs. n. 472/1997", cit., pag. 674 ss.; Falcone, "I crediti tutelati dall'ipoteca e dal sequestro conservativo", in *Il fisco*, 1998, pag. 7631 ss. e spec. 7634 s.; Id., in *AA.VV.*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, a cura di Tabet, Torino, 2000, pag. 286 ss.; Ingraio, "Le misure cautelari", cit., pag. 64 ss.; Servidio, "Le misure cautelari nel procedimento tributario", in *Il fisco*, 1999, pag. 4415 ss. e spec. 4417; C.T.P. Genova, Sez. I, sentenza 15 novembre 2006 (18 settembre 2006), n. 369 in *Rivista di giurisprudenza tributaria*.

¹⁶ C.T.P. Rovigo, sez. I, sent. 5 – 16.5.2000, n. 88, in *Il fisco*, 2001, p. 5950 ss. Vedi anche il commento di F. TAGLIAFERRO – L. TAGLIAFERRO, L'iscrizione di ipoteca legale sui beni immobili di chi è considerato autore di rilevanti violazioni alle leggi fiscali, in *Il fisco*, 2001, p. 5860 ss.; v. anche Cass., 19 aprile 1955, n. 1100, in *foro it.*, 1955, I, 996 e Cass., 12 giugno 1998, n. 5872, in *Banca Dati BIG*, IPSOA e in C.T. n. 39/1998, pag. 2899; e in questa *Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 12/1998, pag. 1057, con commento di Giorgetti e in *Dir. prat. trib.* 1999, II, pag. 448, con nota di Queiroli.

procedere all'applicazione delle misure cautelari. Con la nuova circolare tali limiti sono stati modificati e aggiornati. Sicché i nuclei di verifica del Fisco possono valutare se richiedere le misure cautelari nel caso in cui il processo verbale di constatazione contenga rilievi che comportino, tra l'altro, un recupero di maggiore imposta superiore a 120mila euro o di ritenute non operate sopra i 60mila euro, con facoltà di ampliare ulteriormente l'analisi patrimoniale dei contribuenti, esaminando più a fondo i documenti di bilancio e ricorrendo a ulteriori indicatori più specifici.

Non solo. La circolare 66/E aveva anche stabilito taluni parametri potenzialmente indicativi del periculum in mora. Il documento di nuova emanazione chiarisce di contro che i nuclei di verifica sono invitati ad approfondire ulteriormente l'analisi di bilancio dei contribuenti proponendo ulteriori indicatori, il che permetterebbe di tener conto delle dinamiche patrimoniali e reddituali, e in tal modo meglio evidenziare il periculum in mora. Chiarisce tuttavia la circolare che anche qualora l'analisi patrimoniale non mostri una situazione critica, occorre comunque segnalare all'ufficio la posizione ai fini dell'applicazione delle misure cautelari quando il rischio della riscossione derivi dalla condotta del contribuente (dichiarazioni inesistenti, emissione di fatture per operazioni inesistenti...).

Qualora, poi, risultino sussistere esigenze cautelari occorre, nel corso della verifica, individuare i beni del contribuente suscettibili di aggressione.

Al riguardo, alla circolare è allegata una "scheda sinottica" che i verificatori sono tenuti a compilare se ritengono di segnalare all'ufficio la posizione ai fini dell'adozione delle misure cautelari.

L'ufficio cui giunge la segnalazione dei verificatori circa l'opportunità di adottare misure cautelari è tenuto ad un esame immediato della pretesa, attraverso i dati indicati in tale scheda, al fine di accertare se sussistano i presupposti.

Nell'eventualità che l'ufficio ritenga integrato il presupposto del *fumus bonis iuris* deve determinare l'imposta con i relativi interessi e le sanzioni, quantificando in tal modo l'intera pretesa tributaria.

Il documento di prassi invita peraltro l'ufficio ad attivare celermente le procedure di accertamento con adesione, al fine di valutare la volontà del debitore di adempiere. Non a caso, qualora l'istituto dovesse definirsi, le esigenze cautelari verrebbero meno, posto che l'accertamento prevede il saldo immediato o, in caso di rateazione, la prestazione di idonea garanzia.

Per maggiore chiarezza occorre considerare che, rispetto al 2001, nell'ordinamento sono state introdotte una serie di possibilità tramite le quali il contribuente che vuole definire la sua

posizione può farlo aderendo alla definizione dei pvc e degli inviti al contraddittorio, come anzidetto. Sicché sembra potersi condividere l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria nella parte in cui ritiene di dover tenere conto del fatto che il legislatore ha inteso prevedere, con tali istituti, non solo la riduzione delle sanzioni ma anche la possibilità di optare per la dilazione del pagamento senza prestazione di garanzie. Ne consegue evidentemente una potenziale prevalenza del principio di affidamento sotteso, rispetto alla possibilità di richiedere l'adozione di misure cautelari laddove si definisca consensualmente la pretesa tributaria (adesione ai contenuti di un pvc o di un invito al contraddittorio).

Ancora nel documento risulta altrettanto chiaro che se l'ufficio perviene alla conclusione di proporre misure cautelari dovrà individuare i beni da aggredire e scegliere la misura che ritenga più idonea.

Precisa la circolare n.4/2010 che le due misure cautelari (ipoteca e sequestro) possono essere chieste congiuntamente, nel caso in cui l'adozione di uno solo dei due strumenti non fosse sufficiente a garantire la pretesa tributaria, secondo una valutazione da effettuarsi a cura dell'Ufficio tributario richiedente.

Tuttavia, il Ministero consapevole degli effetti che potrebbero derivarne, invita gli uffici a preferire nell'applicazione lo strumento del sequestro, rispetto a quello dell'ipoteca, data la sua maggiore ampiezza (beni mobili e immobili), sconsigliando invece il sequestro conservativo dell'azienda per le conseguenze irreparabili che lo stesso potrebbe avere sulla gestione dell'impresa (blocco di tutte le attività commerciali, quindi crisi irreversibile dell'impresa), consentendo esplicitamente l'alternativa di offrire una garanzia volontaria sostitutiva della misura cautelare, sottoforma di polizza assicurativa o fideiussione bancaria.

La circolare sollecita, infine, una valutazione positiva della prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente nei cui confronti si voglia procedere con misure cautelari; soluzione questa, infatti, meno onerosa per ufficio e contribuente. Difatti è proprio a tal proposito, che il documento suggerisce gli ulteriori strumenti a garanzia dei crediti erariali, già sopra menzionati, del ruolo straordinario, della sospensione dei rimborsi e del fermo amministrativo.

Conclusioni

C'è da chiedersi se anche tale documento non sia l'ennesima occasione per animare i dibattiti e per scontri di opinioni; ovvero se anche in questo caso non debba discutersi della possibilità che l'irrigidimento del Fisco vada ad invadere i labili confini dei diritti del contribuente; o se

piuttosto non si trattasse di un intervento oramai impellente, a fronte delle pur non contestabili esigenze dell'Amministrazione. Certo è che, almeno nel caso dell'ipoteca, non può non sembrare grave che la legge consenta l'utilizzo di uno strumento coattivo pesante all'insaputa del debitore, per cui basta una notifica errata o omessa o anche una dimenticanza da parte del debitore per iscrivere a carico dei suoi immobili l'ipoteca, con effetti a volte devastanti quando trattasi di imprenditori. E' poi altrettanto vero che la legge attribuisce comunque piena legittimità al ruolo prescindendo dalle ragioni addotte dal cittadino-debitore. Per i crediti degli enti di previdenza va anche peggio, perché gli stessi hanno diritto ad iscrivere per intero a ruolo le somme dovute anche in pendenza di opposizione giudiziale. Un elemento di conforto che emerge dalla circolare, invece, concerne come anzidetto l'invito agli uffici a ricorrere alle misure cautelari solo in presenza di un manifesto rischio di insolvenza del debitore e, soprattutto, di supportare il provvedimento di un'esauriente motivazione. Il che rappresenta senz'altro uno strumento di chiarezza nei rapporti con i contribuenti e un utile passo avanti rispetto alle stringate e spesso insufficienti motivazioni degli atti impositivi. Le indicazioni della circolare, si è visto, fissano molti paletti per l'utilizzo dello strumento cautelare; si pensi all'indicazione, come elemento di allarme, della sproporzione tra il debito tributario e il patrimonio del contribuente e, al contempo, l'invito a considerare anche l'elemento dinamico, ovvero il comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo. Senonché la preoccupazione è su come gli uffici possano recepire queste indicazioni. Anche con riferimento alle soglie per le misure cautelari gli stessi giudici tributari¹⁷ hanno già più volte affermato che trattasi di mere indicazioni per i verificatori, e non di diritti che i contribuenti possano far valere.

Forse ancora una volta non può prescindersi dal riferimento al principio di proporzionalità ovvero quello che può dirsi un giudizio di congruità dell'azione amministrativa. Consci del fatto che l'evasione sia diventato un fenomeno immanente lo Stato tende a preservare più efficacemente i diritti dell'Erario, ma è pur vero, ragionevolmente, che i mezzi posti in essere non devono eccedere quanto necessario a tal fine, nel rispetto oltretutto del diritto del cittadino di essere informato e soprattutto, in una lettura costituzionalmente orientata, del suo diritto di difesa. Non pare affatto semplice un bilanciamento degli interessi in gioco senza necessariamente sacrificare l'una o l'altra parte. Certo è che le novità normative introdotte in materia e il continuo intervento del legislatore danno un'idea dell'effettiva portata di tale strumento di garanzia e delle effettive intenzioni dell'Amministrazione finanziaria, che ha focalizzato il proprio interesse, tra gli altri, su tale istituto nell'ambito della lotta all'evasione e,

¹⁷ Ctr Puglia, sentenza 22 maggio 2007 n. 28

in specie, all'evasione da riscossione, anch'essa piaga del sistema impositivo italiano al pari dell'evasione d'imposta.

Roma, 15 febbraio 2010

All. 3

OGGETTO: *Misure cautelari ai sensi dell'art. 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Modifiche normative recate dall'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dall'art. 15, commi da 8-bis a 8-quater, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.*

INDICE

1. Premessa.....	3
2. Ambito di applicazione.....	5
3. Presupposti	9
4. Procedura	11
4.1 Adempimenti in sede di attività istruttoria esterna	12
4.1.1 Segue: indici di bilancio	14
4.2 Adempimenti degli Uffici.....	18
4.2.1 Procedimento per la richiesta delle misure cautelari.....	22
4.2.2 Rapporto tra procedimento ex articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 e giudizio di merito ...	24
4.2.3 Partecipazione dell'Ufficio alla camera di consiglio sulla richiesta di misure cautelari.....	25
4.2.4 Modalità di esecuzione dei provvedimenti cautelari e misure organizzative	26
4.3 Efficacia delle misure cautelari.....	26
5. Coordinamento con gli istituti deflativi del contenzioso.....	29
6. Rapporto con le altre misure di tutela del credito erariale.....	31

1. Premessa

Con i commi 5, 6 e 7 dell'articolo 27 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, recante "*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, il legislatore è intervenuto sulla materia delle misure cautelari di cui può avvalersi l'Ufficio impositore, prevedendo talune modifiche alla disciplina al riguardo dettata dall'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Ulteriori novità normative sull'argomento sono state introdotte dall'articolo 15, commi da 8-bis a 8-quater, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, recante "*Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini*", convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. In particolare, si tratta di alcune disposizioni complessivamente volte all'ampliamento della base informativa di cui l'Amministrazione finanziaria può avvalersi per la richiesta di misure cautelari, nonché alla validità delle stesse anche a favore dell'agente della riscossione.

Sul piano generale, le norme introdotte mirano a fornire un nuovo impulso all'utilizzo di tali strumenti di tutela del credito erariale, di assoluta rilevanza per il contrasto dei più rilevanti fenomeni di evasione da riscossione.

In particolare, il legislatore, al comma 5 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, ha precisato la possibilità per gli uffici impositori di chiedere al Presidente della Commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del debitore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo, anche a garanzia dei crediti afferenti le imposte ed i relativi interessi connessi a processi verbali di constatazione.

Nel successivo comma 6 del medesimo articolo 27, è previsto, inoltre, che la disciplina in tema di richiesta di misure cautelari (commi da 1 a 6 dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) si applichi, nelle ipotesi di pericolo per la riscossione, anche dopo la notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi; anche in tal caso la garanzia assiste "*tutti gli importi dovuti*" risultanti dall'atto di recupero tributario.

L'altra importante novità in materia è la previsione contenuta al comma 7 dell'articolo 27, come sostituito dall'articolo 15, comma 8-quater, del decreto legge n. 78 del 2009, secondo la

quale, in relazione agli importi iscritti a ruolo in base ai provvedimenti indicati al sopra descritto comma 6, e cioè in ipotesi di iscrizione di ipoteca e di sequestro conservativo adottate con riguardo a importi iscritti a ruolo sulla base di provvedimenti di accertamento di maggiori tributi, le stesse misure conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione cui è affidato il ruolo.

Un ulteriore passo verso il potenziamento della tutela accordata alle ragioni di credito dell'Erario è poi rappresentato dalle disposizioni contenute nell'articolo 15, commi *8-bis* e *8-ter*, del decreto legge n. 78 del 2009, per effetto delle quali l'Agenzia può legittimamente avvalersi dell'ausilio delle indagini finanziarie anche per la richiesta di iscrizione di ipoteca e di adozione del sequestro conservativo.

In particolare, il comma *8-bis* consente all'Agenzia di richiedere dati, notizie e documenti a specifiche categorie di imprese esercenti attività finanziarie e creditizie, anche ai fini di iscrizione di ipoteca e di concessione di sequestro conservativo, per il caso in cui vi sia fondato timore di perdere la garanzia del credito derivante da sanzioni tributarie dovute in base a un atto di contestazione, a un provvedimento di irrogazione della sanzione o ad un processo verbale di constatazione.

All'uopo, la norma in commento aggiunge un periodo al comma 1 dell'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che prevede la possibilità per gli Uffici di avvalersi anche dello strumento delle indagini finanziarie per l'individuazione delle disponibilità utilizzabili per garantire il concreto soddisfacimento del credito erariale.

Si rammenta come i suddetti poteri di richiesta siano previsti, con formulazione analoga e mediante l'utilizzo di strumenti idonei a comprovare le violazioni fiscali, sia dall'articolo 32, primo comma, n. 7) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per l'accertamento delle imposte sui redditi, sia dall'articolo 51, secondo comma, n. 7) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per quanto riguarda i controlli IVA.

Si tratta, come noto, del potere di richiedere, previa autorizzazione del Direttore Centrale dell'Accertamento dell'Agenzia delle entrate o del Direttore Regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale, a determinati soggetti, che svolgono attività creditizia e finanziaria (banche, Poste italiane Spa per le attività finanziarie e

creditizie, intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie), dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie e alle imprese di investimento comunitarie può essere richiesto, tra l'altro, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.

In base al disposto del comma 8-ter del citato articolo 15, detti poteri possono essere, inoltre, attivati anche per l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 27, commi 5, 6 e 7, ovvero laddove debbano richiedersi misure cautelari con riguardo ai crediti afferenti le imposte ed ai relativi interessi connessi a processi verbali di constatazione ovvero a tutti gli importi dovuti in base a provvedimenti con cui vengono accertati maggiori tributi, o, ancora, in relazione a importi iscritti a ruolo sulla base di atti di accertamento.

Così sinteticamente rappresentate le novità legislative in materia di misure cautelari, si forniscono di seguito indicazioni operative cui gli Uffici si atterranno per una corretta applicazione dell'istituto.

2. Ambito di applicazione

Giova preliminarmente ricordare, sia pure brevemente, che le misure cautelari previste dall'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997 sono *l'iscrizione di ipoteca* e *l'esecuzione, mediante ufficiale giudiziario, del sequestro conservativo*.

L'iscrizione di *ipoteca* ha il fine di costituire una prelazione, attribuendo all'Agenzia il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione; ciò al fine di garantire la pretesa tributaria. Può avere ad oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'articolo 2810 del Codice civile.

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

del patrimonio compiuti dal debitore; non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.

Non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili; difatti, ai sensi dell'articolo 671 del Codice di procedura civile, possono essere oggetto di sequestro beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni, obbligazioni, titoli, eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

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

Così brevemente richiamate le tipologie di misure cautelari applicabili da parte degli Uffici, si segnala che una tra le più importanti novità introdotte in materia dal decreto attiene all'ambito oggettivo di applicabilità delle stesse.

In base al disposto dei commi 5 e 6 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, gli Uffici risultano ormai pacificamente legittimati a richiedere l'iscrizione d'ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido o l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei rispettivi beni, compresa l'azienda, quale garanzia riguardante tutti gli importi dovuti (imposta evasa, relativi interessi e sanzioni) sulla base di un atto formale, che può consistere in un processo verbale di constatazione, in un atto di contestazione, in un provvedimento di irrogazione sanzioni o in un avviso di accertamento.

Tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento deve, altresì, ricomprendersi l'atto di recupero, strumento già introdotto dall'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati anche in compensazione; ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata.

Circa l'ambito oggettivo di operatività delle misure cautelari, con le disposizioni in commento il legislatore ha recepito l'orientamento, già invalso sul piano della prevalente giurisprudenza di legittimità, secondo cui la finalità dell'articolo 22 del citato decreto legislativo n. 472 del 1997 doveva ritenersi ispirata a ragioni di tutela della pretesa erariale nel

suo complesso e non soltanto circoscritta al credito relativo alle sanzioni, come pure sembrava legittimare una lettura formalistica della norma (si richiama, *ex plurimis*, Cass. n. 5872 del 12 giugno 1998).

Tale orientamento si era affermato anche sul piano della prassi, trovando, in particolare, conferma nella Circolare 6 luglio 2001 n. 66/E, in cui questa Agenzia ha chiarito espressamente che anche l'imposta possa concorrere alla quantificazione del credito da garantire, a condizione che si tratti di *"imposta evasa"*, ossia direttamente riconducibile alla violazione.

Allo stato, la norma dell'articolo 27, comma 5, del decreto legge n. 185 del 2008, in linea con il predetto orientamento interpretativo, prevede espressamente che l'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997 si applica non solo alle sanzioni amministrative tributarie, ma anche *"alle somme dovute per il pagamento dei tributi e dei relativi interessi..., in base ai processi verbali di constatazione"*, mentre il successivo comma 6 prevede l'estensione della disciplina in materia di richiesta di misure cautelari all'ipotesi di pericolo per la riscossione che sorga *"dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi..."*.

Quanto alla tipologia di tributo in relazione al quale risulta possibile procedere all'adozione delle misure in argomento, si evidenzia come la norma sopra citata si riferisca ai tributi in genere, senza alcuna preclusione.

Con riguardo all'ambito soggettivo di operatività delle misure in argomento, sulla scorta di quanto già chiarito nella citata Circolare n. 66/E del 2001, si ribadiscono i seguenti aspetti.

Com'è noto, il decreto legislativo n. 472 del 1997 ha ampliato il numero dei soggetti nei confronti dei quali possono essere richieste le misure cautelari: si fa riferimento al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso la violazione (articolo 2, comma 2), alle previsioni del concorso di persone (articolo 9), dell'autore mediato (articolo 10), alle particolari fattispecie del cessionario d'azienda (articolo 14) e della società o ente risultante dalla trasformazione, fusione e scissione (articolo 15).

Come è ovvio, l'estensione (o valore) della garanzia varia secondo la posizione assunta dal soggetto nei cui confronti essa viene richiesta.

In questo contesto, si possono rappresentare i casi tipici di seguito descritti:

- nel caso in cui il trasgressore sia uno dei soggetti di cui all'articolo 11, comma 1, il quale non ha agito con dolo o colpa grave (come previsto dal comma 2 dell'art. 5), le misure cautelari devono essere contenute nel limite di euro 51.645,69;
- nel caso di concorso di persone non omissivo (articolo 9), poiché ciascuno risponde autonomamente per la sanzione irrogata nei suoi confronti, le misure cautelari saranno differenti (può accadere, pertanto, che l'adozione di misure cautelari si reputi necessaria nei riguardi dell'uno e non dell'altro);
- nel caso di concorso di persone omissivo (articolo 9), essendoci un'unica sanzione per cui rispondono in solido più soggetti, la misura cautelare potrà essere richiesta nei confronti di uno solo, purché sia sufficiente a garantire il credito;
- nel caso di cessione di azienda (articolo 14, comma 1), il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a:
 - violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;
 - violazioni già contestate nel medesimo periodo, anche se commesse in epoca anteriore.

Il beneficio della previa escussione accordato al cessionario, impone all'Ufficio di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. La responsabilità solidale (sussidiaria) non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito. Il valore dei beni cui riferire la misura cautelare deve essere determinato con riferimento all'obbligazione del cessionario, che dipende a sua volta dall'ammontare del debito risultante alla data del trasferimento dagli atti degli Uffici (Circolare n. 180/E del 1998);

- nelle ipotesi di trasformazioni o fusioni (articolo 15), la società o l'ente risultante può subire misure cautelari sui propri beni in relazione alla responsabilità per la sanzione; nell'ipotesi di scissioni, le misure cautelari possono avere ad oggetto beni per un valore sufficiente a garantire il pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale essa produce effetto.

Anche in tal caso sussistono ipotesi di responsabilità in solido per le imposte, le sanzioni e gli interessi ai sensi dell'articolo 173, comma 13, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Presupposti

Come si desume dal combinato disposto degli articoli 22, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e 27, commi da 5 a 7, del decreto legge n. 185 del 2008, i presupposti per l'adozione delle misure cautelari sono:

- l'esistenza di un atto di contestazione, di un provvedimento di irrogazione sanzione, di un avviso di accertamento, di un processo verbale di constatazione o di un atto di recupero, ritualmente notificati e dai quali si evinca la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità e sostenibilità della pretesa tributaria;
- il fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito, c.d. *periculum in mora*.

Evidentemente i predetti presupposti devono sussistere congiuntamente affinché possa essere applicata la misura cautelare.

Con riguardo al primo presupposto, nella ipotesi in cui si agisca sulla base di un provvedimento impositivo, il titolo per richiedere le misure cautelari è rappresentato dallo stesso atto formale, che ha già subito un'attenta valutazione circa l'attendibilità e la sostenibilità della pretesa, e, conseguentemente, l'Ufficio, nella richiesta di adozione delle misure in argomento, potrebbe fare un mero rinvio al predetto titolo. Occorre, tuttavia, sottolineare la fondamentale importanza di una puntuale ed esauriente motivazione della richiesta; pertanto, gli Uffici porranno particolare cura nel motivare le proprie istanze.

Nel caso in cui si proceda, invece, sulla base del processo verbale di constatazione, l'Ufficio, oltre ad indicare il titolo in forza del quale richiede l'adozione delle misure cautelari, deve analiticamente evidenziare anche le ragioni che stanno a fondamento della pretesa ed ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale di fatti comprovanti la violazione. Peraltro, qualora le misure vengano richieste sulla base di un processo verbale di constatazione, esse, come si chiarirà diffusamente più avanti, perdono

efficacia ai sensi dell'articolo 22, comma 7, “*se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione*” e lo stesso accade, ai sensi dell'articolo 16, comma 7, laddove alle memorie difensive non faccia seguito entro il medesimo termine il provvedimento di irrogazione della sanzione.

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

È necessario, pertanto, effettuare un preventivo esame della pretesa impositiva e dell'intera posizione del contribuente anche al fine di avere una visione approfondita del debito erariale dello stesso. In particolare, qualora si proceda sulla base di un processo verbale, dovranno essere determinati gli importi dei tributi, degli interessi e delle sanzioni che saranno in concreto applicate sulla base dei rilievi condivisi dall'Ufficio.

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

In via generale, poi, il pericolo per la riscossione, che deve essere attuale e non solo potenziale, può essere desunto sia da dati oggettivi come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quale la condotta del debitore. Il comportamento del debitore deve essere valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione.

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

beni, peraltro già ritenuti, al momento, insufficienti o comunque appena sufficienti a soddisfare la pretesa erariale.

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

In particolare, in ipotesi di notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, al predetto elemento statico deve affiancarsi, ai fini del requisito del *periculum in mora*, l'ulteriore elemento dinamico rappresentato dal comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo, desumibile da ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio.

Inoltre, tra i sicuri indici di pericolo per la riscossione devono essere considerate le cessioni di beni o diritti che siano state effettuate in epoca recente, tali da far ritenere che si sia in presenza di un tentativo di sottrarsi all'adempimento dell'obbligo tributario, comportamento, quest'ultimo, suscettibile di assumere rilevanza penale al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Anche operazioni sul capitale sociale o che su questo hanno riflessi, quali conferimenti di azienda o rami di azienda, fusioni o scissioni, possono essere indicative di un processo di annacquamento del patrimonio.

4. Procedura

Alla luce di quanto sopra chiarito, l'Ufficio è tenuto ad attivarsi per l'adozione delle misure cautelari in tutte le ipotesi in cui, ritenendo probabile che il debitore dissolva i propri beni, abbia il fondato timore di perdere in tal modo la garanzia del credito erariale.

Tale valutazione di rischio deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente, nell'esecuzione della quale gli Uffici possono giovare, ai sensi delle previsioni contenute nell'articolo 15, commi 8-*bis* e 8-*ter*, del decreto n. 78 del 2009, del potere di cui agli articoli 32, primo comma, numero 7), del decreto del Presidente

della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 51, secondo comma, numero 7), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il comma 8-*bis* dell'articolo 15 attribuisce, nello specifico, all'Agenzia delle entrate la possibilità di richiedere dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, tra gli intermediari e i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi, anche per la richiesta di iscrizione di ipoteca e applicazione del sequestro conservativo nelle ipotesi di cui all'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Il comma 8-*ter* consente all'Agenzia delle entrate di avvalersi dei medesimi poteri di richiesta appena esaminati anche nelle seguenti ipotesi di applicazione del sequestro conservativo e dell'ipoteca (articolo 27, commi da 5 a 7, del decreto legge n. 185 del 2008) e cioè, rispettivamente:

- per somme dovute per il pagamento di tributi e relativi interessi vantati da uffici ed enti in base ai processi verbali di constatazione (comma 5 dell'articolo 27);
- per somme dovute dopo la notifica degli atti di accertamento di maggiori tributi (comma 6 dell'articolo 27);
- per importi iscritti a ruolo sulla base di atti di accertamento di maggiori tributi (comma 7, come sostituito dal comma 8-*quater*).

L'adozione delle misure cautelari determina la necessità di distinti adempimenti, sia in ordine alla valutazione della sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi, sia in ordine alla raccolta degli elementi indispensabili affinché non siano vanificati gli effetti delle stesse.

4.1 Adempimenti in sede di attività istruttoria esterna

Nonostante il processo verbale di constatazione redatto a seguito di una verifica od altra attività istruttoria esterna non incida immediatamente sulla posizione del contribuente e quindi abbia autonoma rilevanza solamente come atto endoprocedimentale, anche gli elementi contenuti nel processo verbale delle operazioni eseguite possono essere idonei a consentire l'avvio della procedura di applicazione delle misure cautelari.

La prima valutazione sull'opportunità di adottare provvedimenti cautelari deve essere effettuata dai funzionari impegnati in un'attività di verifica. I nuclei di verifica, infatti,

analizzano concretamente la posizione fiscale del contribuente e prendono visione della contabilità e delle risultanze della stessa, per cui sono in grado di esprimere più di chiunque altro una prima valutazione sulla necessità di attivare il procedimento e di fornire indicazioni utili per l'individuazione dei beni e dei diritti, in particolare crediti, che potranno essere oggetto della garanzia.

La situazione fiscale del contribuente deve essere valutata dai verificatori in relazione ai descritti presupposti (*fumus boni iuris e periculum in mora*) alla cui sussistenza è subordinata la concessione da parte dell'Autorità adita delle misure cautelari.

Nel caso in cui i verbalizzanti ritengano opportuno segnalare agli Uffici l'esigenza di tutelare in maniera adeguata ed immediata i crediti dell'Erario attraverso una delle misure cautelari, si rammenta che il processo verbale di constatazione dovrà necessariamente evidenziare, in maniera chiara ed esaustiva, i presupposti di fatto e di diritto che possono giustificare la richiesta, nonché gli elementi patrimoniali sui quali, più agevolmente, può essere garantito il credito erariale, in particolare immobili, titoli e crediti (in tal senso la Circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, paragrafo 6).

In generale, non vi è un limite per poter richiedere l'applicazione delle misure cautelari, le quali potrebbero essere richieste per qualunque credito; ma, per ragioni di opportunità, al fine di evitare di instaurare un procedimento lungo e dispendioso anche per crediti di esiguo valore, sono stati stabiliti con la Circolare n. 66/E del 2001 degli specifici parametri.

Con la citata Circolare sono state, infatti, impartite istruzioni di carattere operativo cui gli Uffici devono attenersi al fine di evitare indiscriminate richieste di applicazione delle garanzie previste dalla legge e per assicurare il tempestivo ricorso alle medesime qualora ne sussistano i presupposti.

Con la presente, si procede all'aggiornamento dei limiti dei parametri selettivi indicati nella citata Circolare, al fine di tradurre i relativi importi in valori monetari attuali.

Pertanto, i nuclei di verifica dovranno necessariamente valutare se procedere alla segnalazione agli Uffici competenti dell'opportunità di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, qualora nel processo verbale di constatazione siano evidenziati rilievi che comportino un recupero:

- di maggiore imposta superiore a € 120.000;

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

Giova ribadire come, anche in presenza di rilievi che comportino recuperi di importi inferiori a quelli sopra indicati, i funzionari verificatori possono comunque valutare l'opportunità di richiedere le misure cautelari in argomento allorché la condotta del contribuente riveli situazioni di particolare pericolosità per la riscossione del credito tributario.

4.1.1 Segue: indici di bilancio

Tra i parametri individuati dalla Circolare n. 66/E del 2001, da tenere in considerazione ai fini della richiesta di garanzia per i soggetti obbligati alla presentazione del bilancio, si richiamano gli indici:

1. di solvibilità negativo (inferiore a 1), dato dal rapporto tra le attività (comprese le immobilizzazioni al netto degli ammortamenti) e il totale delle passività, sulla base dei dati esposti in bilancio;
2. di indebitamento superiore a 2, dato dal rapporto tra il totale delle passività e il patrimonio netto.

Per i soggetti non obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria e per i lavoratori autonomi, il riscontro da eseguire è dato dal rapporto tra i rilievi complessivi risultanti dal processo verbale di constatazione e il complesso di una serie di beni specificatamente indicati dalla Circolare: beni strumentali (al netto degli ammortamenti), rimanenze finali di magazzino, patrimonio immobiliare e beni mobili registrati. Se tali beni risultano insufficienti a coprire il totale della pretesa tributaria, vi sono le condizioni per proporre l'adozione delle opportune misure cautelari.

I nuclei di verifica, tuttavia, tenuto conto della proficuità dell'azione amministrativa, possono anche, eventualmente, ampliare l'analisi patrimoniale del contribuente approfondendo l'esame dei documenti di bilancio mediante il calcolo di ulteriori indicatori (*ratios*) più specifici, la cui valutazione congiunta può contribuire a meglio cogliere la solidità patrimoniale e l'affidabilità economico-finanziaria del soggetto sottoposto a controllo.

A tal proposito, si possono distinguere tre principali categorie di indici di bilancio:

- indici di “struttura”, che consentono di valutare il grado di affidabilità dell’azienda nel medio/lungo periodo (oltre 12 mesi);
- indici di “liquidità”, al fine di definire la possibilità di far fronte, utilizzando le proprie risorse, agli impegni presi nel breve periodo (entro 12 mesi) verso fornitori, banche ed altri portatori di interessi;
- indici di redditività, per valutare la possibilità di remunerare i singoli elementi utilizzati nell’attività caratteristica con *performance* superiori a quelle raggiungibili attraverso investimenti meno rischiosi.

Nel caso in cui se ne ravvisi l’opportunità, i nuclei di verifica possono, perciò, integrare l’analisi di struttura del complesso aziendale anche mediante l’elaborazione dei seguenti indicatori:

1. indice di copertura delle immobilizzazioni: $(\text{Patrimonio netto} + \text{Passivo consolidato}) / \text{Immobilizzazioni al netto degli ammortamenti}$;
2. indice di copertura delle immobilizzazioni con patrimonio netto: $\text{Patrimonio netto} / \text{Immobilizzazioni al netto degli ammortamenti}$.

Si precisa che il passivo consolidato fa riferimento alle posizioni debitorie con scadenza oltre i 12 mesi.

Come si può evincere, entrambi gli indici sopra riportati sono ad ulteriore specificazione dell’indice di solvibilità (definito dal rapporto tra attività e passività).

Pertanto, in presenza di un indice di solvibilità inferiore all’unità, i verificatori hanno la possibilità di approfondire il livello di analisi del bilancio aziendale, mediante la costruzione degli indici di copertura delle immobilizzazioni per la stima della sussistenza di un equilibrio tra investimenti e fonti finanziarie nel medio/lungo periodo.

In effetti, la presenza di valori inferiori all’unità di questi indici è da considerare critica ai fini della valutazione del grado di patrimonializzazione e possono segnalare una politica finanziaria aziendale caratterizzata dal finanziamento di investimenti di lungo periodo mediante debiti a breve termine, foriera di possibili difficoltà finanziarie.

Nell’ambito delle attività di verifica, qualora i nuclei optino per l’approfondimento dell’analisi del bilancio aziendale con un grado di maggior dettaglio, l’indice di indebitamento, così come definito dalla Circolare n. 66/E del 2001, potrebbe essere supportato dai c.d. “indici

di liquidità”, per la valutazione della capacità dell’impresa di poter fronteggiare impegni finanziari a breve scadenza (entro i 12 mesi) con le proprie risorse monetarie disponibili.

Si consiglia, a tal fine, la determinazione dell’Indice di liquidità c.d. “secco”: (Liquidità immediate + Liquidità differite)/Passività correnti; anche per questo indice di bilancio valori inferiori all’unità sono da considerare critici.

L’analisi così condotta può essere, a discrezione dei verificatori, completata mediante la costruzione di indici di redditività e di rotazione.

In particolare, per stimare la capacità, anche prospettica, di produrre risultati economici positivi, si suggerisce il calcolo dei seguenti due indici:

- ROI: Reddito operativo/Attività dello Stato Patrimoniale
- ROE: Reddito netto/Patrimonio netto

Si precisa che il reddito operativo è dato da: (Ricavi caratteristici e accessori) – (Costi gestione operativa).

Infine, gli indici di rotazione possono essere utili per indagare la dinamica di incassi e pagamenti riferibili alla gestione caratteristica dell’azienda.

Gli indici di rotazione devono essere confrontati con quelli medi del settore merceologico cui è riferibile l’attività.

Tra gli indici di rotazione utili all’analisi si citano:

- tempi medi di dilazione clienti: $360 / (\text{Vendite con dilazione} / \text{Media dei crediti commerciali})$;
- tempi medi di dilazione fornitori: $360 / (\text{Acquisti a credito} / \text{Media dei debiti commerciali})$.

Gli indici di bilancio evidenziati rappresentano elementi, seppur articolati, di un giudizio complessivo unitario sullo stato di salute economico-finanziario dell’azienda.

In ogni caso, l’analisi del bilancio mediante gli indici sopra descritti assume valore esclusivamente indicativo, alla luce dei limiti intrinseci agli indici medesimi. Sarà, perciò, cura del funzionario che istruisce la pratica vagliare la significatività degli stessi nel singolo caso concreto.

Compite queste operazioni preliminari sarà compito degli Uffici valutare se la posizione del contribuente sia o meno sufficiente a garantire la pretesa erariale e, perciò, attivarsi o meno per la tutela, procedendo ad un primo esame della situazione patrimoniale del trasgressore, verificando, inoltre, la posizione tributaria.

Si sottolinea, peraltro, che indipendentemente dalla sussistenza dei predetti parametri, i funzionari verificatori debbono valutare l'opportunità di richiedere le misure cautelari nel caso in cui vengano constatate dalla condotta del contribuente situazioni di particolare pericolosità, quali, ad esempio, la presentazione di dichiarazioni fraudolente ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000 o l'emissione di fatture od altri documenti per operazioni di cui all'articolo 8 del medesimo decreto legislativo.

Analogamente, può richiedersi l'attivazione della suddetta procedura prescindendo da ulteriori analisi patrimoniali qualora vengano rilevate pregresse situazioni di morosità, che siano particolarmente significative e risalenti con riferimento a crediti, divenuti definitivi, sia tributari, quali, ad esempio, quelli scaturenti dalla liquidazione delle dichiarazioni, sia diversi da quelli tributari, ad esempio quelli verso istituti previdenziali.

Per agevolare le attività connesse all'avvio del procedimento di adozione delle misure, si richiama, in conclusione, l'opportunità di provvedere, al termine della verifica e qualora sia stata valutata l'opportunità di proporre dette misure, alla redazione di una scheda sinottica da allegare al verbale (vedasi *fac-simile* contenuto nell'Allegato n. 1), in cui siano riportati i dati eventualmente rilevati con riferimento ai beni che possano costituire valida garanzia, tra i quali quelli richiamati dall'art. 2810 Codice civile:

- beni immobili e loro pertinenze; usufrutto dei beni stessi; diritto di superficie; diritto dell'enfiteuta e del concedente sul fondo dell'enfiteuta;
- rendite dello stato;
- navi, aeromobili, autoveicoli;
- azioni, partecipazioni in società di ogni genere e crediti e frutti, quali canoni di affitto e interessi;
- eventuali iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli già operate sui beni segnalati;
- eventuali maggiori debitori/clienti e crediti del soggetto verificato;
- dati relativi ai rapporti intrattenuti con aziende di credito ed altre istituzioni creditizie e finanziarie.

4.2 Adempimenti degli Uffici

Gli Uffici possono naturalmente proporre l'adozione delle misure cautelari non solo in presenza di un processo verbale di constatazione, ma anche nelle ipotesi di controllo svolto sulla base di altre fonti d'impulso. A tale riguardo, si ribadisce l'importanza dello strumento delle indagini finanziarie, che, in virtù delle disposizioni normative in commento, gli Uffici, in sede di valutazione della situazione economica del debitore, sono legittimati ad utilizzare in vista della possibile richiesta di misure cautelari.

Si sottolinea la necessità che la valutazione circa la ricorrenza dei presupposti per l'adozione dei predetti strumenti sia operata dagli Uffici sin dal momento della ricezione dei processi verbali di constatazione, soprattutto se riferiti a più periodi d'imposta, anche se non inseriti nel piano annuale dei controlli.

A tale riguardo, si osserva che il processo verbale di constatazione, emesso a conclusione di un accesso, un'ispezione o una verifica, di norma non viene "notificato" alla parte, ma semplicemente "consegnato", per cui è opportuno che la richiesta di adozione di misure cautelari, qualora sia fondata su rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, sia preceduta dalla preventiva notifica del medesimo verbale al soggetto interessato, ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. 600 del 1973, ovvero ai sensi dell'articolo 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890.

L'adempimento della notifica del processo verbale di constatazione non compete ai verificatori, che si limiteranno alla tradizionale consegna del verbale; di conseguenza la successiva notifica, anche se diretta al medesimo soggetto, sarà effettuata dall'Ufficio competente a richiedere le misure cautelari.

La medesima valutazione sull'opportunità di ricorrere alle misure cautelari andrà svolta per i controlli effettuati in Ufficio, senza una preventiva attività istruttoria esterna che si sia conclusa con un processo verbale di constatazione. In tale ipotesi, infatti, sin dalla fase di svolgimento dell'istruttoria, può manifestarsi l'opportunità di assumere misure cautelari, sempre in base ai parametri precedentemente descritti. Pertanto, valutata da parte dell'Ufficio l'esistenza di un pericolo per la riscossione, in base al comma 6 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 e con l'utilizzo dei medesimi criteri indicati nel precedente paragrafo 4.1,

sarà tempestivamente attivato il procedimento per richiedere le misure cautelari non appena perfezionata la notifica dell'avviso di accertamento.

Per le valutazioni di cui si tratta, occorre, altresì, tenere conto dei tempi tecnici necessari affinché, dopo la notificazione dell'avviso di accertamento e l'iscrizione a ruolo, venga constatata la morosità del debitore e vengano poi intraprese le procedure sia cautelari che esecutive di competenza dell'agente della riscossione.

Particolare rilievo deve avere, ai fini della valutazione dell'esistenza del *periculum in mora*, anche l'analisi dei comportamenti del contribuente quali, come già detto, le alienazioni dei propri cespiti, il possesso di beni e la fruizione di servizi che siano indici di una capacità di spesa non giustificata dal reddito dichiarato, l'aver in passato variato il domicilio fiscale in concomitanza con l'esecuzione di controlli fiscali determinando ritardi nelle notifiche e, per i soggetti societari, l'avvio di un significativo ricambio della compagine sociale o l'attuazione di particolari operazioni sul capitale.

Naturalmente, gli Uffici presteranno la massima attenzione a tutti gli elementi che possano essere premonitori di uno stato di insolvenza dell'impresa, nonché, per i soggetti societari, a comportamenti quali la messa in liquidazione o gli inadempimenti delle norme civilistiche (omesso deposito del bilancio, mancata riduzione o ricostituzione del capitale quando ciò sia obbligatorio).

La richiesta delle misure cautelari deve essere necessariamente preceduta da una ricerca puntuale, da parte dell'Ufficio, diretta all'individuazione di tutte le possidenze del contribuente sottoposto a controllo, attivando le ricognizioni necessarie in tutte le banche dati disponibili (Anagrafe tributaria, Archivio dei rapporti finanziari, Archivio catastale, Camere di Commercio, altri Enti gestori di beni mobili registrati ecc.). A tale riguardo, non si può prescindere da una valutazione sul reale valore di beni obsoleti, come ad esempio automezzi immatricolati in anni lontani il cui valore può essere scarso o nullo, a meno che non si sia in presenza di autovetture di particolare pregio per le quali, indipendentemente dall'anno di immatricolazione, vi può essere un interesse del mercato.

La medesima cautela deve essere posta qualora si sia in presenza di immobili già gravati da ipoteche o in comproprietà con altri soggetti e la cui quota del contribuente sia di

proporzioni non significative. Al contrario, deve procedersi tempestivamente in presenza di diritti immobiliari pieni o di possesso di quote societarie. Per queste ultime, la misura cautelare del sequestro conservativo può essere particolarmente efficace, considerato che tali quote, sia pure nominalmente di scarso valore, rappresentano spesso valori reali significativi, in presenza di un patrimonio netto positivo della società partecipata; è consigliabile, pertanto, acquisire l'ultimo bilancio della società per ottenere le informazioni necessarie sul valore della quota (o delle azioni) da sottoporre a sequestro.

Fondamentale è poi l'esame della complessiva posizione debitoria del contribuente, da verificarsi anche con richiesta di informazioni all'agente della riscossione, al fine di conoscere eventuali pregresse situazioni di insolvenza per somme riscuotibili a mezzo ruolo diverse da quelle amministrare dall'Agenzia delle entrate.

Al riguardo, si rammenta che, qualora sia possibile adottare entrambe le misure cautelari, è opportuno privilegiare il sequestro conservativo rispetto all'accensione dell'ipoteca; ciò in quanto l'*iter* del sequestro conservativo è dal punto di vista procedimentale meno oneroso rispetto a quello dell'ipoteca (per la quale sono, infatti, richieste particolari procedure relative alle formalità di iscrizione e cancellazione ipotecaria) e consente, altresì, di incidere oltre che sui beni immobili, anche sui beni mobili e, se necessario, sull'azienda del contribuente.

Tuttavia, non può trascurarsi, nella valutazione circa la misura da adottare, la circostanza che l'ipoteca attribuisce il diritto di essere soddisfatti con preferenza, rispetto ad altri eventuali creditori, sul prezzo ricavato dall'espropriazione.

Occorre, inoltre, ponderare adeguatamente se sia necessario procedere al sequestro dell'azienda, tenendo conto anche delle possibili conseguenze negative che la misura cautelare potrebbe determinare sulla redditività della stessa. In tal senso, sarà evitato il sequestro conservativo dell'azienda, che non agevola il normale svolgimento dell'attività imprenditoriale del trasgressore, laddove questi possieda altri beni sufficienti a garantire la pretesa tributaria.

Si rammenta che, in alternativa alle misure cautelari del sequestro conservativo e dell'ipoteca, l'Ufficio può valutare favorevolmente la possibilità della prestazione di idonea garanzia, costituita da fideiussione bancaria o polizza assicurativa, eventualmente offerta spontaneamente dal debitore.

Una volta formulato un giudizio positivo ai fini dell'attivazione delle misure cautelari, occorre sollecitamente richiedere i certificati relativi ai beni da "cautelare", che vanno allegati all'istanza di adozione di misure cautelari. In particolare:

- all'ufficio dell'Agenzia del territorio nel caso di immobili (al Catasto la visura catastale per conoscere gli estremi catastali e alla Conservatoria/Ufficio Pubblicità Immobiliare i certificati di eventuali iscrizioni/trascrizioni già effettuate);
- agli uffici del PRA, per i dati relativi agli automezzi e trascrizioni/iscrizioni già effettuate, evidenziando la targa;
- alla Capitaneria di Porto, per le imbarcazioni. Le interrogazioni all'Anagrafe tributaria relative alle formalità relative al naviglio non sempre forniscono dati aggiornati. Si consiglia, pertanto, di richiedere informazioni alle capitanerie di Porto competenti evidenziando "l'identificativo" dell'imbarcazione, che corrisponde al numero di iscrizione (targa) e il nominativo del proprietario, per verificare se al momento della richiesta il soggetto è ancora proprietario dell'imbarcazione in oggetto (o sono stati effettuati trasferimenti di proprietà non risultanti in Anagrafe), se ne possiede altre, se sono già state effettuate iscrizioni o trascrizioni;
- al Registro Aeronautico Italiano, per le iscrizioni degli aeromobili.

Al fine di seguire cronologicamente la procedura relativa alle misure cautelari concesse dall'autorità competente, gli Uffici devono istituire un apposito registro, sul quale saranno annotate tutte le notizie e i dati relativi ai soggetti ed ai beni interessati da tali provvedimenti, avendo cura di aggiornarne periodicamente le risultanze, così come di seguito riportato a titolo esemplificativo:

- numero d'ordine progressivo per ciascuna richiesta;
- nominativo e codice fiscale del debitore, destinatario della misura cautelare;
- titolo a fondamento dell'istanza (atto di contestazione, provvedimento di irrogazione della sanzione, processo verbale di constatazione, ecc.);
- ammontare del credito erariale (imposta, interessi e sanzioni);
- tipo di provvedimento richiesto, data dell'istanza alla Commissione Tributaria Provinciale (notifica alla parte interessata e deposito), esito;

- esecuzione del provvedimento cautelare, estremi dell'iscrizione/trascrizione; eventuali riduzioni o cancellazioni del provvedimento.

4.2.1 Procedimento per la richiesta delle misure cautelari

Il procedimento per la concessione delle misure cautelari è disciplinato dall'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

L'atto introduttivo consiste in un'istanza al Presidente della Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio finanziario che ha emesso o ha competenza ad emettere (nel caso che il titolo sia il processo verbale di constatazione) il provvedimento con il quale viene contestata la violazione ed irrogata la sanzione.

L'istanza, perciò, deve contenere tutti gli elementi, prescritti dal codice di rito, di seguito riportati:

- l'indicazione del titolo in base al quale si procede (atto di contestazione, avviso di irrogazione, processo verbale di constatazione, avviso di accertamento o atto di recupero del credito indebitamente compensato) e della somma per la quale si intende procedere; oltre ad indicare il titolo, l'Ufficio deve esporre le ragioni che stanno alla base della pretesa e le circostanze che la rendono attendibile e sostenibile (*fumus boni iuris*), in particolare nel caso di processo verbale di constatazione;
- le ragioni che giustificano il timore di perdere la garanzia del credito nel periodo intercorrente tra la notifica e la riscossione (*periculum in mora*);
- l'individuazione e la descrizione dei beni o dei diritti che si intendono sottoporre a sequestro o a ipoteca.

L'istanza, quindi, deve essere adeguatamente motivata e deve indicare le circostanze di fatto e di diritto che mettono in pericolo la riscossione del credito erariale.

Al fine di agevolare gli adempimenti degli Uffici si allega alla presente Circolare un *fac-simile* di istanza che potrà essere all'uopo modificato ed integrato (Allegato n. 2).

Si rammenta, inoltre, che l'articolo 22 prevede due distinte procedure, una delle quali "ordinaria" e l'altra con carattere "straordinario" o d'urgenza.

In base alla prima, l'istanza prevista dal comma 1 dell'articolo 22 deve essere notificata a tutte le parti interessate, anche a mezzo posta, e depositata, unitamente ai documenti che l'Ufficio ritiene opportuno allegare (copia provvedimento impositivo, copia certificati, ecc.). Le parti, entro venti giorni dalla notifica, possono depositare memorie e documenti difensivi. Formato il fascicolo, il Presidente della Commissione fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

A seguito della trattazione, la Commissione decide con sentenza, pronunciandosi, oltre che sull'applicazione delle misure cautelari, anche sulle spese di giudizio di tale fase procedurale, le quali devono essere liquidate direttamente nel medesimo provvedimento.

La seconda procedura deve adottarsi nel caso di eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'Ufficio (nelle ipotesi, ad esempio, di intervenuta alienazione di beni da parte del debitore, o di apposizione sugli stessi di vincoli che ne rendano più difficoltosa l'eventuale escussione). In tal caso, il Presidente della Commissione tributaria provvede con decreto motivato, *inaudita altera parte*.

Tale decreto non viene riesaminato in sede collegiale, come generalmente succede per i decreti resi in via d'urgenza. È invece ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni, il quale, sentite le parti in camera di consiglio, decide con sentenza.

Per una esaustiva trattazione dell'argomento, si fa, comunque, rimando alle indicazioni già fornite a commento dell'articolo 22 con la Circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, paragrafo 2 e con la successiva Circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, paragrafo 8.

Si evidenzia che l'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 qualifica come "sentenza" il provvedimento con cui la Commissione tributaria provinciale decide sulla richiesta di misure cautelari.

Per questo motivo, in conformità alla giurisprudenza di legittimità, si deve ritenere "*che esso sia sottoposto dal legislatore medesimo ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e dunque l'appello ed il successivo ricorso per cassazione; ancorché si tratti di provvedimenti che non assumono la stabilità propria di un vero e proprio giudicato in quanto "perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la*

domanda” (si parla in proposito di un “giudicato cautelare”),” (Cass., n. 24527 del 2007; conforme, Cass., n. 7342 del 19 marzo 2008).

Pertanto, l’Ufficio che intende censurare la pronuncia di rigetto sulla richiesta di misure cautelari può proporre la relativa impugnazione dinanzi al giudice di grado superiore.

4.2.2 Rapporto tra procedimento ex articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 e giudizio di merito

In sede di valutazione dell’opportunità di proporre impugnazione avverso la sentenza di rigetto della richiesta di misure cautelari, l’Ufficio deve tener conto - oltre che delle concrete possibilità di un ribaltamento dell’esito del precedente grado di giudizio e dell’eventualità, in caso di rigetto dell’impugnazione, di condanna alle spese - anche delle vicende dell’eventuale giudizio di merito instaurato *medio tempore* dall’interessato avverso l’atto impositivo sulla cui base è stata formulata richiesta di misure cautelari.

Ciò anche nelle ipotesi in cui le misure cautelari siano state richieste sulla base di un processo verbale di constatazione da cui è successivamente scaturito l’atto di accertamento poi impugnato dall’interessato.

La possibilità della contestuale pendenza del procedimento *ex* articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 e del giudizio di merito avverso l’atto impositivo, pertanto, si riflette sui comportamenti che gli Uffici sono chiamati a porre in essere in sede processuale.

Nel caso in cui la richiesta di misure cautelari - formulata, ad esempio, sulla base di un processo verbale di constatazione presupposto di un atto di accertamento - sia stata accolta ed il successivo atto di accertamento sia stato impugnato, l’Ufficio, costituendosi nel giudizio di merito, rappresenta tale circostanza, depositando copia del relativo provvedimento giurisdizionale.

Nelle controdeduzioni, in particolare, l’Ufficio, sostiene la legittimità della pretesa tributaria anche attraverso il richiamo delle motivazioni - specificamente di quelle sul *fumus boni iuris* - del provvedimento con il quale sono state concesse le misure cautelari.

Secondo l’esito del giudizio di merito sono diversi gli effetti sulle misure cautelari.

Se, infatti, il rigetto del ricorso avverso l’atto impositivo non determina alcuna conseguenza sull’efficacia delle misure cautelari, di contro le stesse - in base al comma 7

dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 - perdono efficacia *“a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda”*.

In ragione del chiaro dato letterale della norma appena richiamata, deve, invece, ritenersi che la sospensione giudiziale dell'atto impugnato disposta ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta la perdita di efficacia della misura cautelare già concessa.

Nell'ipotesi in cui sulla richiesta *ex* articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 non sia ancora intervenuta una pronuncia del giudice tributario e nel frattempo sia stata incardinata la controversia di merito, l'Ufficio si costituisce nel secondo giudizio rappresentando la pendenza del primo procedimento, al fine di una eventuale riunione ai sensi dell'articolo 29 del d.lgs. n. 546 del 1992.

4.2.3 Partecipazione dell'Ufficio alla camera di consiglio sulla richiesta di misure cautelari

Nel procedimento per la richiesta delle misure cautelari, le parti sono ammesse all'audizione in camera di consiglio sia nell'ipotesi - espressamente prevista dal comma 4 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 - di decisione del collegio in esito a reclamo avverso il decreto presidenziale emesso *inaudita altera parte*, sia nell'ipotesi, ordinaria, in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio.

In proposito, la Cassazione ha chiarito che l'audizione deve aver luogo anche in questa seconda ipotesi *“...(pur in assenza di preventiva richiesta delle parti di trattazione in pubblica udienza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 33)”* in quanto *“la mancata esplicita prescrizione della previa audizione delle parti in merito alla trattazione dell'istanza cautelare direttamente sottoposta alla cognizione del collegio costituisce mera lacuna legislativa, frutto d'imperfetta formulazione e, peraltro, agevolmente colmabile in funzione sistematica”* (Cass., n. 7342 del 2008).

In considerazione dell'importanza delle misure cautelari quale strumento di tutela del credito erariale per il contrasto dei più rilevanti fenomeni di evasione nella fase della riscossione (cfr., al riguardo, Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009), deve essere sempre

assicurata, da parte degli Uffici, la partecipazione alla camera di consiglio in cui si decide della concessione delle medesime.

4.2.4 Modalità di esecuzione dei provvedimenti cautelari e misure organizzative

Al fine di agevolare l'attività degli Uffici, si allega alla presente circolare una scheda contenente delle indicazioni sintetiche in ordine alle modalità di esecuzione dei provvedimenti cautelari disposti dalla Commissione tributaria provinciale (Allegato n. 3).

Allorché, in esito al procedimento sopra richiamato, l'Ufficio abbia ottenuto l'adozione della misura cautelare, o comunque abbia avviato il procedimento di cui si tratta, è della massima importanza che lo stesso, sin dal momento di apposizione del visto sul ruolo, si coordini col competente agente della riscossione, fornendogli, in particolare, comunicazione delle posizioni debitorie assistite da misura cautelare; ciò al fine di porre l'agente stesso in condizione di operare con la massima tempestività già dal primo giorno di morosità del debitore.

Infine, si rappresenta che, in relazione alla complessità delle sopra menzionate operazioni, derivante anche dall'esigenza di integrare fra loro competenze proprie di diversi ambiti operativi degli Uffici Locali o delle Direzioni Provinciali (riscossione, controllo, legale), si rende opportuna l'individuazione, da parte dei Direttori, delle misure organizzative idonee ad assicurare il coordinamento necessario per conseguire i risultati attesi nel minor tempo possibile.

4.3 Efficacia delle misure cautelari

Nei paragrafi precedenti si è detto che le misure cautelari possono essere adottate sia sulla base di un processo verbale di constatazione notificato, sia sulla base di un avviso di accertamento, oltre che in conseguenza di un atto di contestazione, irrogazione di sanzione o di un atto di recupero del credito indebitamente compensato.

Nel caso di misure cautelari adottate sulla base di un atto istruttorio come il processo verbale di constatazione, per effetto del richiamo contenuto nel comma 5 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, si applicano integralmente le disposizioni dell'articolo 22 del

d.lgs. n. 472 del 1997. Ciò significa che, in base al comma 7 di tale norma, i provvedimenti cautelari adottati sono suscettibili di perdere efficacia se non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione di sanzione entro 120 giorni dalla loro adozione; di conseguenza, anche la notifica - entro il predetto termine di centoventi giorni - dell'avviso di accertamento e di ogni altro atto impositivo concernente i tributi e gli interessi garantiti vale ad impedire la perdita di efficacia delle misure cautelari.

È, quindi, necessario che la fase di inoltro della richiesta di misure cautelari sia coordinata con l'attività di accertamento.

In proposito, si ricorda che, in base al comma 7 dell'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'avviso di accertamento non può essere emanato "*salvo casi di particolare e motivata urgenza*" prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Occorre, tuttavia, sottolineare che l'esistenza di un pericolo per la riscossione, puntualmente individuato così come sopra esposto, appare in sé idoneo ad integrare la circostanza di particolare e motivata urgenza che non solo giustifica, ma altresì impone l'esecuzione dell'accertamento prima che siano trascorsi i 60 giorni di cui alla norma citata.

L'efficacia delle misure cautelari cessa, pertanto, nell'ipotesi, disciplinata dall'articolo 16, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, in cui, notificato l'atto di contestazione, l'Ufficio o l'ente non notificano il provvedimento motivato di irrogazione delle sanzioni nel termine di centoventi giorni dalla data di presentazione delle deduzioni difensive da parte dell'autore della violazione o dei soggetti obbligati in solido.

Nei casi predetti, secondo quanto stabilito dal comma 7 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997, il Presidente della Commissione tributaria provinciale, su istanza di parte e sentito l'Ufficio richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca.

I provvedimenti cautelari perdono, altresì, efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accolga il ricorso avverso l'atto impositivo.

In questo caso, è lo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza, che dispone l'estinzione dell'ipoteca o del sequestro. Se l'accoglimento del ricorso è parziale il giudice, su istanza di parte, riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro.

Se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, la cancellazione dell'ipoteca ovvero la riduzione dell'entità dell'iscrizione e del sequestro è disposta dal giudice la cui sentenza è stata impugnata con il ricorso in sede di legittimità.

Con le norme citate, disciplinanti la perdita di efficacia delle misure cautelari adottate sulla base di un processo verbale di constatazione, il legislatore ha voluto evidenziare che tali misure sono destinate a cessare decorso il termine normativamente previsto senza l'adozione di un espresso provvedimento amministrativo.

Il comma 7 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, come sostituito dal comma 8-*quater* dell'articolo 15 del decreto legge n. 78 del 2009, stabilisce che *“In relazione agli importi iscritti a ruolo in base ai provvedimenti indicati al comma 6 del presente articolo, le misure cautelari adottate ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo. Quest'ultimo può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973. n. 602, fermo restando quanto previsto, in particolare, dall'articolo 76 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, e successive modificazioni”*.

Pertanto, qualora a seguito della notifica del *“provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi”* siano state concesse misure cautelari per tutti gli importi richiesti con l'atto, le garanzie cautelari, limitatamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo, conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo; per la parte non iscritta a ruolo, invece, le stesse permangono a favore dell'Ufficio che ha emesso il provvedimento di accertamento che ne costituisce il presupposto.

In definitiva, se gli importi garantiti dalla misura cautelare sono superiori a quelli iscritti a ruolo, l'iscrizione di ipoteca o il sequestro conservativo mantengono efficacia a favore dell'Agenzia solo per la parte non iscritta a ruolo.

Al riguardo, si ritiene che anche per le misure cautelari concesse a seguito della notifica di provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi, pur in mancanza di un espresso

richiamo da parte del comma 7 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, valga la regola - fissata dal comma 7 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 - secondo cui le garanzie cautelari perdono efficacia *“a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda”*. Più precisamente, si ritiene che si applichino il terzo, quarto e quinto periodo del comma 7 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In tal modo il legislatore ha inteso rafforzare l'efficacia dell'azione di recupero del credito erariale, di cui non muta la titolarità anche a seguito dell'iscrizione a ruolo e dell'affidamento dello stesso all'agente della riscossione per le successive attività di riscossione secondo le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

A tale ultimo riguardo, la parte finale dello stesso comma 7 del citato articolo 27 prevede espressamente che l'agente possa procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando il limite all'espropriazione immobiliare previsto dall'articolo 76 del medesimo decreto n. 602 del 1973, a tenore del quale l'agente della riscossione non può procedere all'espropriazione immobiliare per importi complessivi del credito per cui si procede inferiori o uguali a ottomila euro, né se il valore del bene, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore al medesimo ammontare.

Si rimarca, infine, sotto altro profilo, che può verificarsi la circostanza per cui non sia opportuno concludere con immediatezza gli accertamenti riguardanti le annualità più recenti, ad esempio perché occorre procedere alla liquidazione delle relative dichiarazioni o perché non sono scaduti i termini per completare specifici adempimenti istruttori quali le indagini finanziarie. Per ovviare a tale problematica, si segnala l'opportunità di procedere tempestivamente alla notifica di un atto di contestazione per le sanzioni collegate ai tributi da accertare così come risultanti dal verbale di constatazione, che è possibile redigere e notificare con riferimento a qualsiasi periodo d'imposta.

5. Coordinamento con gli istituti deflativi del contenzioso

Si ritiene opportuno formulare alcune considerazioni in ordine al rapporto tra le disposizioni in materia di misure cautelari e quelle relative ai nuovi istituti deflativi del contenzioso, quali l'adesione al processo verbale di constatazione (articolo 5-*bis* del decreto

legislativo n. 218 del 1997) e la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (articolo 5, comma 1-*bis* del citato decreto legislativo).

Tali istituti, come è noto, perseguono il fine di semplificare la gestione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché di agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, attraverso la possibilità che viene offerta al contribuente di accelerare la definizione del rapporto tributario potendo godere, in tali casi, di un regime agevolato in materia di sanzioni e di pagamento rateale. Per il contribuente che presti adesione ai contenuti del processo verbale di constatazione o dell'invito al contraddittorio, il legislatore ha, infatti, previsto, oltre che una riduzione delle sanzioni, l'ulteriore possibilità di optare per la dilazione del pagamento senza la prestazione di garanzie.

Proprio tale ultimo aspetto, unitamente al principio di affidamento che vi è sotteso, dovrebbe, di regola, prevalere rispetto alla possibilità di richiedere l'adozione di misure cautelari nelle ipotesi in cui si realizzi la definizione consensuale della pretesa tributaria attraverso l'adesione del contribuente ai contenuti di un processo verbale di constatazione o di un invito al contraddittorio. Ciò al fine di scongiurare l'effetto che, altrimenti, si realizzerebbe ove l'Ufficio, da un lato, proponesse al contribuente, ad esempio, a mezzo di invito a comparire, la facoltà di definire le contestazioni ivi contenute con la conseguente possibilità, in caso di adesione, di optare per il pagamento rateale senza dover prestare alcuna specifica garanzia e, dall'altro, richiedesse, con riguardo alla medesima fattispecie, l'adozione di misure cautelari a tutela del proprio credito.

Non è, tuttavia, da escludersi l'ipotesi in cui particolari e concrete motivazioni rendano opportuno ricorrere alle misure cautelari sia quando il contribuente è ancora nei termini per aderire ai contenuti di un verbale oppure di un invito, sia quando abbia già aderito; ciò anche al fine di contrastare eventuali comportamenti meramente dilatori del contribuente.

In considerazione di ciò, è necessario che gli Uffici, in primo luogo, nelle more dell'istruttoria volta ad applicare le misure di cui si tratta, monitorino attentamente l'eventuale comunicazione, da parte del contribuente, di voler aderire ai contenuti del verbale o dell'invito.

D'altra parte, con riguardo alle ipotesi in cui si sia perfezionata una delle predette fattispecie deflative del contenzioso, il legislatore ha già previsto una specifica tutela per le

ipotesi di mancato pagamento delle somme dovute in conseguenza dell'adesione, consistente nella immediata riscossione coattiva delle stesse a mezzo di iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'articolo 14 del d.P.R. n. 602 del 1973.

I descritti problemi di coordinamento non si pongono nelle ipotesi di accertamento con adesione ordinario, in cui l'apposita garanzia che il contribuente deve prestare a tutela del pagamento rateale (mediante idonea polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) rende superflua l'adozione delle misure cautelari, assorbendone integralmente la finalità.

6. Rapporto con le altre misure di tutela del credito erariale

Le misure cautelari dell'ipoteca e del sequestro conservativo non esauriscono il novero dei mezzi utilizzabili a tutela del credito erariale.

Fondamentale appare, in primo luogo, il rapporto tra le misure cautelari in esame e lo strumento del ruolo straordinario previsto dall'articolo 15- *bis* del d.P.R. n. 602 del 1973.

Come è noto, l'articolo 11, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede che l'iscrizione nei ruoli straordinari abbia luogo quando vi sia il fondato pericolo per la riscossione; in sostanza, si deve ricorrere a tale strumento ogni qualvolta vi sia un giustificato timore di perdere il credito erariale nei casi in cui la situazione economico-finanziaria del contribuente non offra garanzie idonee e adeguate a soddisfare la pretesa fiscale. In tali ipotesi, secondo l'articolo 15-*bis* citato, in deroga alla ordinaria riscossione provvisoria, *“nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo”*.

Dal tenore della citata norma, appare evidente come il ricorso al ruolo straordinario costituisca uno strumento a garanzia della riscossione suscettibile di essere utilizzato allorché l'Ufficio sia già addivenuto all'emanazione di un avviso di accertamento.

In ciò va colta la prima significativa differenza con le misure cautelari in esame, preordinate a garantire il credito erariale anche in una fase temporalmente precedente l'emanazione dell'avviso di accertamento; come già detto, infatti, gli uffici impositori possono chiedere al Presidente della Commissione tributaria provinciale le misure cautelari

dell'iscrizione di ipoteca e del sequestro conservativo con riguardo ai crediti afferenti le imposte, relativi interessi e sanzioni connessi a processi verbali di constatazione.

Appare evidente come, in tali ipotesi, in cui il rischio per le sorti del credito erariale venga avvertito dagli stessi funzionari verificatori allorché non si sia in presenza di un atto impositivo con riguardo al quale procedere alla iscrizione al ruolo straordinario *ex* articolo 15-*bis*, la garanzia del credito erariale dovrà essere assicurata attraverso la richiesta di adozione delle misure cautelari.

Nei predetti casi, appare evidente come le misure in esame assolvano al fondamentale ruolo di garantire il credito erariale nelle more dell'emanazione dell'atto impositivo, successivamente alla quale può, infatti, procedersi alla iscrizione a ruolo straordinario delle relative somme, secondo le regole generali.

Altrettanto importante appare il ricorso alle misure in argomento nelle ipotesi di pericolo per la riscossione nascente dopo la notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, fattispecie cui fa menzione il comma 6 del citato articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008.

In tali ipotesi, avendo l'Ufficio già emanato l'atto impositivo, sussistono i presupposti richiesti dall'articolo 15-*bis* per procedere all'immediata iscrizione a ruolo straordinario delle relative somme.

Orbene, considerato che si potrebbe anche giungere ad escutere il patrimonio del contribuente-debitore tardivamente, allorché questi si sia disfatto pressoché integralmente dei propri beni, così da sottrarsi all'azione esecutiva, anche in tali casi appare fondamentale, ai fini di una compiuta tutela del credito erariale, che l'Ufficio, ancora prima di effettuare la predetta iscrizione a ruolo e senza, perciò, dover attendere la morosità successivamente alla notifica della cartella di pagamento, proceda alle opportune valutazioni in ordine all'eventualità di adottare anche la misura cautelare, la quale, se tempestivamente concessa, potrà garantire la pretesa erariale pure a seguito dell'iscrizione a ruolo e dell'affidamento dello stesso all'agente della riscossione per le successive attività di riscossione.

E ciò anche in considerazione del fatto che le misure cautelari adottate dall'Ufficio, in base alla nuova formulazione del comma 7, dell'articolo 27, conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo.

Si ritiene perciò necessario lo scambio di informazioni, a livello territoriale, fra Uffici dell'Agenzia delle entrate ed agenti della riscossione per tutte quelle posizioni per le quali i primi abbiano ravvisato la necessità di adottare misure cautelari, ma queste non siano state ancora concesse dal Presidente della Commissione tributaria alla data di apposizione del visto di esecutorietà.

Tra le misure a tutela del credito erariale, si ricorda ancora che gli Uffici possono, altresì, ricorrere allo strumento della sospensione dei rimborsi, anche infrannuali, ed alla compensazione di eventuali crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione.

L'operatività delle predette misure risulta, tuttavia, limitata, secondo un'interpretazione letterale della norma, all'esclusiva cautela del credito per sanzioni tributarie. L'articolo 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede, infatti, che quando l'autore della violazione ovvero i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso in via cautelare, se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché il provvedimento non sia definitivo.

La sospensione dei rimborsi può operare anche fra crediti e sanzioni riferibili a tributi diversi ed è istituito facoltativo in quanto, ai fini della relativa adozione, si rendono opportune anche valutazioni circa, ad esempio, la salvaguardia dei livelli occupazionali in situazioni di crisi reversibile, attraverso la verifica, con ogni mezzo possibile, dell'effettivo impiego delle somme rimborsate il cui apporto alla liquidità dell'impresa non può essere sottovalutato.

In presenza di provvedimenti definitivi, gli Uffici dovranno, invece, compensare il debito. Il comma 2 del medesimo articolo introduce, infatti, un'ipotesi di compensazione legale, prevedendo che, in presenza di un provvedimento definitivo, l'Ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione.

L'atto di sospensione o compensazione deve operare nei limiti della pretesa erariale: del *quantum* risultante dal provvedimento sanzionatorio o, qualora esso fosse stato impugnato, dalla sentenza della Commissione tributaria (Circolare n. 180/E del 10 luglio 1998).

I provvedimenti che decidono della sospensione o della compensazione devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido.

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 e ferme restando le cautele di cui si è già detto con riguardo all'adozione della sospensione dei rimborsi, il fermo amministrativo disciplinato dall'articolo 69, sesto comma, della L.C.G.S. approvata con Regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

La citata norma dispone: *“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”*. 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.

Si tratta di una norma che introduce un generico *“fermo”* temporaneo dell'esecuzione di un pagamento a carico della Pubblica Amministrazione. Ai sensi della predetta norma, tale misura è richiesta dall'Amministrazione creditrice (fra le Amministrazioni legittimate è espressamente inclusa l'Agenzia delle entrate) alle altre Amministrazioni eventualmente debentrici nei confronti del medesimo contribuente, le quali sono tenute ad eseguirla in attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento o di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare.

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.

Si tratta di uno strumento da utilizzare in maniera selettiva, vale a dire quando il suo impiego possa essere realmente efficace e motivato da specifiche ragioni. Si sottolinea nuovamente che, trattandosi di una misura che incide sulle disponibilità finanziarie del contribuente, a differenza delle misure cautelari richieste per via giurisdizionale che non impediscono il godimento dei beni cautelati, la sua applicazione non può prescindere da una valutazione dell'impatto sull'esercizio dell'attività economica del contribuente.

È comunque necessario che, nel corso delle varie fasi di istruttoria, vengano evidenziati gli eventuali elementi indicativi della presenza di crediti verso pubbliche amministrazioni, ad esempio per forniture od appalti, avendo riguardo in specie ai contratti di durata ultrannuale.

Particolare attenzione, inoltre, dovrà essere prestata laddove il soggetto svolga attività che possano essere oggetto di contributi pubblici, ivi inclusi quelli comunitari.

Si ricorda che il presupposto del fermo deve avere una rappresentazione formale: il debito tributario deve essere espresso almeno a livello di processo verbale di constatazione.

Il provvedimento di fermo deve essere comunicato al contribuente. Al riguardo, si rammenta che la procedura in questione è stata oggetto di specifiche istruzioni da parte dell'allora Ministero del Tesoro con la Circolare n. 21 del 29 marzo 1999.

Le Direzioni Regionali vigileranno sull'applicazione delle disposizioni che precedono, segnalando alla Direzione Centrale Accertamento eventuali problematiche operative ritenute di interesse generale.



ALLEGATO N. 1

SCHEDA IDENTIFICATIVA DEI DATI NECESSARI PER LA RICHIESTA DI MISURE CAUTELARI

DATI IDENTIFICATIVI DEL SOGGETTO
(NOME E COGNOME O DENOMINAZIONE/RAGIONE SOCIALE)

DOMICILIO FISCALE:

ATTIVITÀ ESERCITATA:

CODICE ATTIVITÀ:

CODICE FISCALE - PARTITA I.V.A.:

DATI IDENTIFICATIVI DEL TITOLARE O RAPPRESENTANTE LEGALE E DELL'AUTORE DELLA VIOLAZIONE (SE PERSONA DIVERSA DAL RAPPRESENTANTE LEGALE)

NOME E COGNOME:

LUOGO E DATA DI NASCITA:

DOMICILIO FISCALE:

CODICE FISCALE:

REGIME PATRIMONIALE (separazione, comunione dei beni...)

RILIEVI PRESENTI NEL P.V.C.
MAGGIOR IMPONIBILE II.DD. RILEVATO:

MAGGIOR IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RILEVATA:

MAGGIOR IMPOSTA DI REGISTRO RILEVATA:

RITENUTE NON OPERATE:

SANZIONE MINIMA PER LA VIOLAZIONE PIÙ GRAVE:

ULTIMO BILANCIO APPROVATO (per i soggetti in contabilità ordinaria) O SITUAZIONE PATRIMONIALE RELATIVA ALL'ULTIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI PRESENTATA (per i soggetti in contabilità semplificata) PRESI A BASE PER LA DETERMINAZIONE DEI SUCCESSIVI DATI:

PER I SOGGETTI IN CONTABILITÀ ORDINARIA SONO STATI CALCOLATI I SEGUENTI INDICI DI BILANCIO:

INDICE DI SOLVIBILITÀ:

INDICE DI INDEBITAMENTO:

PER I SOGGETTI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA E LAVORATORI AUTONOMI SI CONSIDERANO I SEGUENTI VALORI PATRIMONIALI:

VALORE COMPLESSIVO DEI BENI STRUMENTALI (al netto dei fondi di ammortamento):

VALORE RIMANENZE DI MAGAZZINO:

VALORE PATRIMONIO IMMOBILIARE:

VALORE BENI MOBILI REGISTRATI :

DATI IDENTIFICATIVI DEI BENI SUI QUALI È POSSIBILE RICHIEDERE L'APPLICAZIONE DELLE MISURE CAUTELARI

ESTREMI IDENTIFICATIVI DELLA PROPRIETÀ IMMOBILIARE:

Tipologia (terreno o fabbricato):

Ubicazione (Comune – Provincia – Via):

Estremi catastali terreno (Zona – Sezione – Foglio – Numero particella – Reddito dominicale – Reddito agrario – Mq. – Indicazione se si tratta di area fabbricabile – Valore contabile – Eventuale stima del valore di mercato):

Estremi catastali fabbricato (Zona – Sezione – Foglio – Numero – Subalterno – Categoria – Classe – Vani o Superficie – Rendita catastale – Valore contabile – Eventuale stima del valore di mercato):

ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI BENI MOBILI REGISTRATI:

Tipologia (autoveicolo, aeromobile, imbarcazione, ecc.):

 Estremi identificativi (targa, telaio, elementi fiscali, ecc.):

 Ufficio presso il quale il bene mobile è registrato:

 Valore contabile:

 Eventuale stima del valore di mercato:

ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI BENI MOBILI:

Tipologia (Azioni, partecipazioni, depositi bancari ecc.):

 Estremi identificativi (denominazione società e sede):

 Altro

EVENTUALI ISCRIZIONI DI ALTRI PRIVILEGI O DIRITTI REALI SUI BENI SOPRA INDICATI:

Tipologia di privilegio o diritto reale:

 Bene sul quale il privilegio o diritto reale è iscritto:

 Dati relativi alla suddetta iscrizione:

MAGGIORI DEBITI ISCRITTI IN BILANCIO:

Debitore: _____

Importo debito: _____

Tipologia del debito: _____

Debitore: _____

Importo debito: _____

Tipologia del debito: _____

MAGGIORI CREDITI ISCRITTI IN BILANCIO:

Creditore: _____

Importo credito: _____

Tipologia del credito: _____

Creditore: _____

Importo credito: _____
Tipologia del credito: _____

RAPPORTI INTRATTENUTI CON AZIENDE/ISTITUTI DI CREDITO:

istituto di credito: _____
tipologia di rapporto _____
istituto di credito: _____
tipologia di rapporto _____
istituto di credito: _____
tipologia di rapporto _____



Ufficio/Direzione di

ALLEGATO N. 2

**AI PRESIDENTE della
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
di**

OGGETTO: Istanza di adozione di misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472/1997 e 27, commi 5, 6 e 7, del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni dalla L. n. 2/2009.

Contribuente:
residente/con sede in
C.F./P.IVA.....
Legale rappresentante.....
Autore della violazione.....

L'Ufficio di..... dell'Agenzia delle entrate in persona del suo direttore pro-tempore, con facoltà di conferire delega per la rappresentanza e difesa nel presente giudizio;

PREMESSO

-che in data..... l'Ufficio scrivente (ovvero la Guardia di Finanza di.....) ha notificato al contribuente sopra indicato processo verbale di constatazione n..... (o atto di contestazione n..... o provvedimento di irrogazione n..... o avviso di accertamento/rettifica n.....o atto di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione n..... o qualunque altro provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi [indicare tipo]), datato..... prot.....;

-che con il suddetto processo verbale di constatazione (o atto di contestazione o provvedimento di irrogazione o avviso di accertamento/rettifica o atto di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione n..... o qualunque altro provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi [indicare tipo]), sono state contestate violazioni alla normativa tributaria cui consegue il seguente debito erariale:

Imposta	Anno di imposta	Imposta	Sanzioni	Interessi	Totale
Imposta sul reddito					
Iva					
Imposta di					

registro					
Ritenute non operate					

-che trattasi di contestazione di rilevante entità e che esiste il pericolo che nelle more procedurali l'attuale situazione patrimoniale del debitore possa modificarsi in pregiudizio degli interessi dell'erario;

ATTESO CHE:

.....
(esplicitare compiutamente le ragioni di fatto e di diritto che giustificano la richiesta delle misure cautelari – fumus boni iuris e periculum in mora – nonché gli eventuali motivi di eccezionale urgenza che giustificano la procedura di cui al comma 4 dell'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997)

per le ragioni sopra esposte ed ai fini dell'adozione delle misure cautelari previste dall'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997,

CHIEDE

a codesto On.le Sig. Presidente della Commissione Tributaria Provinciale

1. l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo, ex art. 671 del codice di procedura civile, dei beni mobili, mobili registrati ed immobili, dell'azienda e delle somme di seguito individuati e descritti fino alla concorrenza della somma complessivamente dovuta di euro....., oltre interessi maturati e maturandi secondo il tasso di legge a garanzia dei crediti indicati nella presente istanza

2. l'autorizzazione a iscrivere ipoteca sui beni mobili registrati ed immobili di seguito individuati e descritti fino alla concorrenza della somma complessivamente dovuta di euro..... oltre interessi maturati e maturandi secondo il tasso di legge a garanzia dei crediti indicati nella presente istanza

Beni mobili (solo per il sequestro)

.....
 indicare depositi bancari, postali (libretti di deposito), quote di partecipazione in società e azioni, somme e altri beni dovuti al soggetto nei cui confronti è chiesta la misura cautelare

Azienda (solo per il sequestro)

.....

Beni immobili

.....

 Indicare gli estremi catastali del terreno (Zona – Sezione – Foglio – Numero particella – Reddito dominicale – Reddito agrario – Mq. – Indicazione se si tratta di area fabbricabile – Valore contabile – Eventuale stima del valore di mercato) Indicare gli estremi catastali fabbricato (Zona – Sezione – Foglio – Numero – Subalterno – Categoria – Classe – Vani o Superficie – Rendita catastale – Valore contabile – Eventuale stima del valore di mercato)

Beni mobili registrati:

.....
 Indicare tipologia (autoveicolo, aeromobile, imbarcazione, ecc.), estremi identificativi (targa, numero di immatricolazione, ecc.), ufficio presso il quale il bene mobile è registrato, valore contabile, eventuale stima del valore di mercato

Altri beni e diritti di cui all'articolo 2810 del codice civile

.....

 Indicare se trattasi di usufrutto su beni immobili; diritto di superficie; diritto dell'enfiteuta o diritto del concedente sul fondo enfiteutico; rendite dello Stato. Indicare il bene su cui il privilegio o il diritto reale è iscritto ed i dati relativi alla iscrizione stessa.

IL DIRETTORE

Si allegano i seguenti documenti:

1. copia p.v.c. n..... del.....della Guardia di Finanza o dell'ufficio, con relata di notifica;
2. copia atto di contestazione n..... o provvedimento di irrogazione n..... o avviso di accertamento n..... o atto di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione n..... o altro provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi [indicare tipo], con relata di notifica;
3. copia certificati immobiliari e/o catastali;
4. copia certificati dei pubblici registri;

N.B. copia della presente istanza è previamente notificata alle parti interessate (art. 22, comma 2, d. lgs. n. 472/97).

Funzionario incaricato:

Il funzionario delegato (*)

(*) firma su delega del Direttore dell'Ufficio

MODALITÀ DI ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI CAUTELARI

Prima di procedere all'esame delle modalità di esecuzione delle singole misure cautelari, si ritiene opportuno precisare che nessun pagamento è previsto a carico dell'Ufficio per l'esecuzione degli adempimenti.

Per quanto concerne l'eventuale imposta di bollo richiesta per taluni atti della procedura, l'Ufficio, agendo per la tutela di interessi erariali, deve essere ritenuto esente da obbligo in virtù del combinato disposto degli artt. 8 d.P.R. n. 642/1972 e 4 e 5 tabella allegata al d.P.R. n. 642/1972 (per le formalità richieste al PRA l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento tributario con la risoluzione n. 43 del. 06.04.2001).

Per quanto concerne, invece, la tassa ipotecaria e l'imposta ipotecaria richieste per le formalità legate alle iscrizioni di ipoteca, le stesse sono prenotate a debito del contribuente, salva l'applicabilità dell'art. 1 d.lgs. n. 347/1990 che esenta da pagamenti le formalità eseguite nei confronti dello Stato.

Beni immobili: iscrizione di ipoteca

L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate dovrà presentare all'Ufficio del Territorio nella cui circoscrizione sono situati gli immobili apposta richiesta, sia in formato cartaceo che informatico, allegando copia conforme all'originale della sentenza di autorizzazione che costituisce titolo per l'iscrizione.

Si rinvia alle istruzioni rinvenibili sul sito Internet www.agenziaterritorio.it (il *software* e le relative istruzioni sono presenti nel menu "*software*"- nota).

Beni immobili: sequestro conservativo

Il primo atto di esecuzione consiste nella notifica della sentenza a mezzo ufficiale giudiziario al contribuente, e nella successiva trascrizione della sentenza presso l'Ufficio del Territorio, da effettuarsi come già sopra indicato.

Per la custodia dell'immobile è applicabile l'art. 559 c.p.c., che identifica quale custode il debitore, senza riconoscergli alcun diritto a compenso.

Beni mobili registrati: iscrizione di ipoteca

L'ipoteca si costituisce con l'iscrizione della sentenza autorizzativa al PRA, per gli automezzi; alla Capitaneria di Porto, per i natanti; al Registro Aeronautico Italiano, per gli aeromobili, *ex artt. 2693 e 2906 c.c.*

Per quanto concerne PRA e Capitaneria di Porto si farà riferimento al luogo ove il bene risulta registrato; viceversa per quanto riguarda il Registro Aeronautico Italiano la documentazione dovrà essere trasmessa al seguente indirizzo: ENAC - Ufficio Registro Aeromobili - Via di Villa Ricotti n. 42, 00161 Roma.

All'istanza deve essere allegata la sentenza autorizzativa e, per quanto concerne l'iscrizione al Registro Aeronautico Italiano, dovrà essere compilato sia il Mod. IP/URA che la nota di trascrizione.

Beni mobili registrati: sequestro conservativo

La sentenza autorizzativa, notificata al contribuente ad opera dell'ufficiale giudiziario, ed il relativo verbale di sequestro dovranno essere trascritti al PRA, per gli automezzi, alla Capitaneria di Porto, per i natanti, e al Registro Aeronautico Italiano, per gli aeromobili, ex artt. 2693 e 2906 c.c..

Beni mobili e crediti: sequestro conservativo

Il sequestro conservativo in questo caso va eseguito secondo le norme stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi in base all'art. 678 c.p.c..

Viene eseguito a mezzo ufficiale giudiziario, presso gli uffici o enti interessati (ivi compreso, pertanto, l'Istituto bancario ove si tratti di sequestro di conti correnti), previa notifica, a questi e al debitore, del provvedimento che autorizza l'adozione della misura cautelare.