

PENALE TRIBUTARIO

I presupposti per l'applicazione delle misure cautelari

di Marco Bargagli

Ai sensi dell'[articolo 22 D.Lgs. 472/1997](#), rubricato "***Ipoteca e sequestro conservativo***", in base all'**atto di contestazione**, al **provvedimento di irrogazione della sanzione** o al **processo verbale di constatazione** e **dopo la loro notifica**, l'ufficio o l'ente, quando ha il **fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito**, può chiedere, con **istanza motivata**, al **Presidente della Commissione tributaria provinciale** l'iscrizione di **ipoteca sui beni del trasgressore** e dei **soggetti obbligati in solido** e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al **sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda**.

Quindi, qualora a **seguito di una verifica fiscale o di un'altra attività istruttoria di accertamento**, l'Amministrazione finanziaria ritenga che esista il **fondato motivo di perdere la garanzia del proprio credito**, può richiedere l'adozione delle "c.d. **misure cautelari**", che consistono nella **possibilità d'iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore d'imposta** e nella **facoltà di procedere al sequestro conservativo dei beni** che siano di proprietà del **soggetto passivo** obbligato ad estinguere l'obbligazione tributaria, a fronte di una **fondata pretesa erariale**.

In merito, anche il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (cfr. volume II - parte III - capitolo 3 "**Avvio, esecuzione e conclusione della verifica**", pag. 101 e ss.) analizza i **presupposti giuridici** che, **congiuntamente considerati, si devono verificare per l'applicazione dell'ipoteca e del sequestro conservativo**.

In particolare, occorre:

- **l'esistenza di un atto di contestazione**, di un **provvedimento di irrogazione di una sanzione**, di un **avviso di accertamento**, di un **processo verbale di constatazione o di un atto di recupero** notificati al soggetto passivo, dai quali si evinca la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris* ossia la reale **attendibilità e sostenibilità della pretesa tributaria**;
- il **fondato timore** (c.d. *periculum in mora*) di **perdere la garanzia del credito erariale**.

Sullo specifico punto, come indicato nel citato documento di prassi, i verificatori dovranno anzitutto evidenziare nel **processo verbale di constatazione**, in **maniera chiara, esaustiva e adeguatamente argomentata**, le ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa erariale.

Con riguardo al **secondo presupposto legittimante la richiesta**, occorrerà raccogliere gli **elementi - anche di carattere indiziario -** che lascino presupporre l'attuazione di comportamenti attraverso i quali i beni del contribuente **possano essere sottratti** ad eventuali

azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione.

Successivamente, dovrà essere valutata la rilevanza degli **elementi oggettivi**, facendo esplicita distinzione tra imprese in **contabilità ordinaria** e **imprese in contabilità semplificata**.

Nel primo caso, i verificatori dovranno procedere alla disamina dell'**ultimo bilancio** d'esercizio approvato dall'impresa, calcolando **specifici indici**.

Infatti, onde valutare se sussistano o meno i **presupposti** per avanzare la proposta per **l'applicazione delle misure cautelari** è necessario che, **congiuntamente**:

- **l'indice di solvibilità, calcolato** sulla base del **rapporto tra le componenti dell'attivo circolante ed immobilizzato** e il **totale delle passività, presenti un valore inferiore all'unità**;
- **l'indice d'indebitamento**, che riflette il **rapporto fra le passività** (c.d. mezzi di terzi) ed il **patrimonio netto** (c.d. mezzi propri), risulti **superiore a 2**.

Di contro per le **imprese in contabilità semplificata**, dovrà essere valutato se il valore complessivo dei beni strumentali (al netto degli ammortamenti), delle rimanenze finali, del patrimonio immobiliare e dei beni mobili registrati, sia sufficiente a soddisfare **la pretesa erariale formalizzata nel processo verbale di constatazione finale**.

Ulteriori chiarimenti circa la **richiesta di iscrizione di sequestro e ipoteca** sono stati **illustrati, sempre dalla Guardia di Finanza**, in occasione di **Telefisco 2019**.

Sul tema in rassegna, è stato **richiesto di specificare** quali sono i **presupposti** che legittimano **l'applicazione delle misure cautelari** previste dall'[articolo 22 D.Lgs. 472/1997](#).

Le **fiamme gialle**, nel confermare i concetti sopra evidenziati, hanno ribadito la necessità:

- di sostenere il **"*fumus boni iuris*"** **argomentando adeguatamente**, nel processo verbale di constatazione notificato al contribuente, la **sostenibilità della pretesa tributaria**;
- di circoscrivere, **sotto il profilo oggettivo**, il **"*periculum in mora*"** concetto che deve essere riconducibile, come detto, al **fondato timore di compromettere la garanzia del credito erariale**. In merito, dovrà essere posta particolare attenzione ai **comportamenti** perpetrati dal **debitore d'imposta**, che facciano eventualmente **sospettare l'intenzione di sfuggire alla pretesa erariale**.

Circa la **congiunta rilevanza degli anzidetti indici di bilancio**, sono state **illustrate** le disposizioni già diramate con la **circolare operativa 1/2018**, sopra dettagliatamente indicate.

Infine, si specifica che per le concrete **modalità di calcolo degli indici di solvibilità e indebitamento**, occorre fare riferimento alle indicazioni contenute nel **volume IV - "Modulistica e documentazione di supporto"** - del **citato manuale operativo** e, segnatamente, all'**allegato n.**

21.



Master di specializzazione
**LA VALUTAZIONE D'AZIENDA DAL BUSINESS PLAN ALLE
OPERAZIONI STRAORDINARIE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)