

IPSOA Quotidiano

L'EDITORIALE DI ANDREA GIOVANARDI- 20 APRILE 2024 ORE 06:00

Sequestri preventivi e pagamento dell'imposta: una riforma troppo timida che non risolve i problemi

Andrea Giovanardi - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trento

Con lo schema di decreto di modifica al sistema sanzionatorio tributario, si interviene sul coordinamento tra sequestro preventivo finalizzato alla confisca e pagamento, da parte del contribuente, dell'imposta la cui evasione è contestata sia in sede penale che tributaria. La riforma, laddove chiarisce che il sequestro non può essere disposto se il tributo di cui si contesta l'evasione è in corso di pagamento mediante rateazione, va accolta con favore. Allo stesso tempo, tuttavia, l'intervento riformatore presenta una serie di criticità. Cosa ci sentiamo di suggerire?

Nello schema di decreto legislativo concernente la revisione del **sistema sanzionatorio tributario** si interviene sul rapporto tra i sequestri finalizzati alla confisca disciplinati dall'art. 12-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000 e il pagamento dell'imposta. La questione, di non poco conto, si pone perché il **profitto del reato coincide con il tributo evaso**, con la conseguenza che: i) il sequestro, diretto nei confronti della società che avrebbe evaso l'imposta e per equivalente (per l'eventuale differenza) in capo all'amministratore indagato/imputato, può mettere in grande difficoltà le imprese, anche in ragione del naturale irrigidimento degli istituti di credito, i quali, venuti a conoscenza dell'esistenza (e della gravità delle conseguenze) del procedimento penale, potrebbero richiedere immediati rientri o, comunque, limitare/azzerare i finanziamenti in corso di erogazione; ii) se l'imposta viene pagata, non si può disporre alcun sequestro; iii) se il tributo viene versato in un momento in cui il sequestro è già stato eseguito, si dovrà procedere alla restituzione delle somme/valori/beni sottoposti a vincolo, sempre che il reo non sia stato condannato con sentenza divenuta irrevocabile.

È questo il contesto in cui si inserisce il nuovo art. 12-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000, come riscritto dall'art. 1, comma 1, lett. e), della bozza di decreto approvata dal Consiglio dei Ministri lo scorso 21 febbraio 2024, il quale così dispone: «Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il **sequestro dei beni** finalizzato alla **confisca** di cui al comma 1 **non è disposto** se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o di

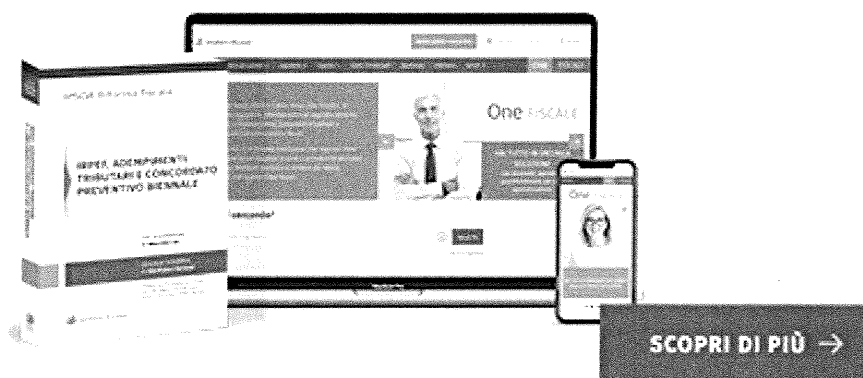
accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti».

Si tratta di **scelta** che, anche se **non adeguatamente supportata dall'art. 20 della legge delega n. 111 del 2023**, si palesa come **più che ragionevole**: se si sta pagando l'imposta, che è anche il profitto del reato, e se i termini della dilazione sono rispettati, non vi è ragione per sottoporre al vincolo cautelare somme e valori che si stanno utilizzando per assolvere al debito tributario.

Malgrado ciò, la norma desta notevoli perplessità, per le ragioni che qui di seguito si espongono.

Riforma Fiscale: tutti gli strumenti formativi e informativi

 Wolters Kluwer



La prima. Il divieto, come si è visto, è sottoposto alla condizione dell'insussistenza di un «concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale». Il **regolare adempimento** non è dunque elemento sufficiente per azzerare ogni rischio, considerato che, se l'autorità giudiziaria ritenesse sussistente il surricordato pericolo, il sequestro dovrebbe comunque essere disposto, privando così il contribuente delle somme altrimenti utilizzabili per il pagamento del tributo. Subirebbero, quindi, il sequestro, con effetti rovinosi sulla continuità aziendale, proprio quelle imprese che, in ragione della precarietà della loro situazione economica, più stanno faticando per dare seguito ai propri impegni, anche fiscali. Il tutto, peraltro: i) in un contesto in cui non sembra così impellente la necessità di assicurare che l'autorità giudiziaria verifichi la sussistenza della garanzia, posto che, come hanno ricordato le Sezioni Unite (Cass., SS.UU., 22 giugno 2023, n. 40797), «l'avvio della procedura fallimentare non preclude il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni attratti alla massa fallimentare per i reati tributari»; ii) in palese contrasto con quelle pronunce della Cassazione che consentono il dissequestro qualora il permanere dello stesso metta a rischio la sopravvivenza dell'impresa (cfr. Cass., sez. VI pen., 11 aprile 2022, n. 13936).

La seconda. Non convince il riferimento alla «gravità del reato», di cui occorre tener conto in sede di **valutazione della situazione economica** dei soggetti nei cui confronti potrebbero essere disposti i sequestri. Si tratta, infatti, di **scelta legislativa** che, prescindendo dal fatto che chi sta pagando a rate in forza di una disposizione di legge che consente la dilazione non può essere considerato un soggetto inadempiente rispetto ai propri obblighi tributari, **incrementa** eccessivamente gli spazi di **discrezionalità dell'autorità giudiziaria**. La norma, peraltro, è mal congegnata anche laddove si riferisce alle condizioni economiche del «reo», che, nella grande maggioranza dei casi, non coincide con il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta: potrebbe pertanto verificarsi, a voler pedissequamente seguire la *littera legis*, che la precarietà delle finanze dell'amministratore giustifichi il sequestro sulla società amministrata.

La terza. Un ulteriore profilo di criticità attiene al fatto che il nuovo art. 12-bis, comma 2, qualora ricorrano i suddetti presupposti, **impedisce i sequestri, ma non obbliga** espressamente l'autorità giudiziaria alla **revoca** di quelli **già disposti**, così dando origine a una situazione in cui chi ha già subito il provvedimento cautelare (ed è in regola con i versamenti dilazionati) viene senza motivo discriminato rispetto a chi non ne è stato ancora destinatario.

La quarta. È importante rilevare che, in un contesto in cui i **sequestri non vengono disposti** se il contribuente **paga il debito** (andava forse specificato che anche il regolare versamento in forza di rateazione delle somme iscritte a ruolo a titolo provvisorio in base alla disciplina della riscossione frazionata dovrebbe impedire l'adozione dei sequestri), **nulla si dice** per il **diverso caso** in cui l'atto impositivo sia stato sospeso o annullato nel processo tributario con ordinanza/sentenza che, anche se non definitiva, è, come noto, pur sempre provvisoriamente esecutiva. Il tutto con pesantissime conseguenze di carattere sistematico, atteso che, consentendo al giudice penale di confinare all'irrilevanza le decisioni rese dal giudice tributario aventi ad oggetto la stessa imposta per cui si ordinano i sequestri, si mette a **serio rischio** non solo il **diritto di difesa** (non ha senso ottenere l'annullamento di un atto impositivo se poi somme corrispondenti al tributo di cui si è tentato il recupero possono comunque essere sottratte all'impresa grazie ai sequestri preventivi), ma anche, a ben vedere, il **principio di unitarietà dell'ordinamento giuridico**.

La quinta. Si è persa l'occasione per sancire il **diritto di utilizzare le somme vincolate per il pagamento dell'imposta contestata**. Non vi è infatti motivo per precludere tale possibilità, risultando irragionevole la tesi, ritenuta tuttavia legittima in più occasioni dalla Corte di cassazione (Cass., sez. III pen., 11 febbraio 2016, n. 5728; Cass., sez. III pen., 6 luglio 2021, n. 32897), della necessaria previa estinzione del debito tributario al fine di ottenere lo svincolo delle somme sequestrate. Perché mai, infatti, non dovrebbe essere riconosciuta la possibilità di utilizzare i propri soldi (essi rimangono tali anche se sottoposti a vincolo cautelare) per chiudere le pendenze con il fisco? Non è che in tal modo si finisce per trasformare lo strumento disciplinato dall'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 in un improprio pungolo volto a «convincere» i contribuenti a pagare l'imposta contestata il prima possibile (e a prescindere dalla fondatezza dei rilievi), in modo da evitare i deflagranti effetti derivanti dall'adozione del provvedimento cautelare?

L'importante disposizione andrebbe, quindi, **ripensata** nei termini che, in vista della definitiva approvazione del decreto legislativo, ci sentiamo di **suggerire**:

- i) art. 12-bis, comma 2:** «Il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto e, se già disposto, deve essere revocato, se il debito tributario, ancorché non definitivo, è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure di accertamento con adesione o conciliative, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti»;
- ii) art. 12-bis, comma 3:** «Il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto e, se già disposto, deve essere revocato, per la parte del debito tributario che derivi da atto sospeso o annullato, anche con ordinanza o sentenza non passata in giudicato, dal giudice tributario o dalla Corte di cassazione»;
- iii) art. 12-bis, comma 4:** «Il sequestro di somme di denaro o di valori mobiliari deve, su istanza di parte, essere revocato qualora le somme o i valori siano destinati, con modalità individuate dall'autorità

giudiziaria, al pagamento, totale o parziale, del debito tributario».



Copyright © - Riproduzione riservata