

Antonio Maria Manco

Bruno Marzo

MANUALE PRATICO PER GLI ACCORDI CON IL FISCO

Gli strumenti per gestire e risolvere
il debito fiscale in via concordata

Aggiornato con il D.Lgs. 13 settembre 2024, n. 136

Con Formulario, Giurisprudenza e Tavole sinottiche

LEGIS
GIURIDICA

Coordinamento e struttura editoriale
a cura di Antonio Revelino

LEGIS © è un marchio registrato di **Legislazione Tecnica S.r.L.**
00144 Roma, Via dell'Architettura 16

© Copyright Legislazione Tecnica 2024

La riproduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo, nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i paesi.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2024 da
LOGO SRL
Via Marco Polo, 8 - 35010 - Borgoricco (PD)

Servizio Clienti

Tel. 06/5921743 - Fax 06/5921068
servizio.clienti@legislazionetecnica.it

Portale informativo: www.legislazionetecnica.it

Shop: ltshop.legislazionetecnica.it

Il contenuto del testo è frutto dell'esperienza dell'Autore, di un'accurata analisi della normativa e della pertinente giurisprudenza. Le opinioni contenute nel testo sono quelle dell'Autore, in nessun caso responsabile per il loro utilizzo. Il lettore utilizza il contenuto del testo a proprio rischio, ritenendo indenne l'Autore da qualsiasi pretesa risarcitoria. I testi normativi riportati sono stati elaborati e controllati con scrupolosa attenzione. Sono sempre peraltro possibili inesattezze od omissioni, ma che non possono comportare responsabilità dell'Editore.

1.2.10.2	Sostituti d'imposta	61
1.2.10.3	IVA.....	62
1.2.10.4	Imposte indirette.....	64
1.2.11	<i>Rimborso delle somme versate a titolo di ravvedimento operoso</i>	65
1.2.12	<i>GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 5 maggio 2023, n. 11993</i>	66
1.2.13	<i>Tavola sinottica sul ravvedimento operoso</i>	69

CAP. 2

GLI ACCORDI SUCCESSIVI ALLA NOTIFICA DI UN ATTO IMPOSITIVO TRIBUTARIO

2.1	Autotutela	71
2.1.1	<i>Autotutela obbligatoria</i>	72
2.1.2	<i>Autotutela facoltativa</i>	73
2.1.3	<i>FORMULA - Istanza in autotutela obbligatoria/facoltativa</i>	74
2.1.4	<i>Procedimento</i>	75
2.1.5	<i>Effetti dell'autotutela</i>	76
2.1.6	<i>Autotutela: ipotesi particolari</i>	77
2.1.6.1	Legge di stabilità 2013	77
2.1.6.2	Autotutela sostitutiva	79
2.1.6.3	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 3 dicembre 2019, n. 31476.....	80
2.1.6.4	GIURISPRUDENZA - Autotutela di secondo grado: Cassazione, Sentenza 8 ottobre 2013, n. 22827	86
2.1.6.5	Sgravio	92
2.1.7	<i>Diniego espresso o tacito di autotutela e rimedi giurisdizionali</i>	93
2.1.8	<i>Autotutela nel corso del giudizio tributario</i>	95
2.1.8.1	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 28 giugno 2023, n. 18459/5.....	96
2.1.9	<i>Responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per il mancato esercizio del potere di autotutela</i>	100
2.2	Acquiescenza	101
2.2.1	<i>Presupposti di applicazione</i>	102
2.2.2	<i>Versamento</i>	103
2.2.3	<i>Benefici dell'acquiescenza</i>	105
2.2.4	<i>Acquiescenza nei tributi locali</i>	106
2.2.5	<i>Pagamento del tributo ed acquiescenza</i>	107

	2.2.5.1	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 14 aprile 2023, n. 10094	108
	2.2.6	<i>Acquiescenza parziale</i>	111
	2.2.6.1	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 11 maggio 2018, n. 11497	112
	2.2.7	<i>Tavola sinottica sull'acquiescenza</i>	116
2.3		Accertamento con adesione	116
	2.3.1	<i>Ambito soggettivo e oggettivo</i>	119
	2.3.2	<i>Procedimento</i>	120
	2.3.2.1	Avvio del procedimento da parte dell'ufficio	121
	2.3.2.2	Avvio del procedimento da parte del contribuente.....	122
	2.3.2.3	Contraddittorio	124
	2.3.2.4	Atto di adesione.....	125
	2.3.2.5	Versamento	126
	2.3.2.6	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Sentenza 23 ottobre 2023, n. 29310	127
	2.3.3	<i>Effetti e benefici dell'accertamento con adesione</i>	135
	2.3.4	<i>Fattispecie particolari</i>	137
	2.3.4.1	Adesione ai verbali di constatazione.....	137
	2.3.4.2	Adesione delle società che partecipano al consolidato fiscale nazionale	138
	2.3.4.3	Adesione delle società di persone	139
	2.3.4.4	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 13 dicembre 2021, n. 39817	140
	2.3.5	<i>FORMULA - Istanza di accertamento con adesione</i> ..	152
2.4		Definizione delle sole sanzioni	154
	2.4.1	<i>Presupposti di applicazione</i>	155
	2.4.2	<i>Versamento</i>	155
	2.4.3	<i>Benefici della definizione delle sole sanzioni</i>	156
	2.4.4	<i>Definizione delle sole sanzioni ed esito negativo del procedimento di accertamento con adesione</i>	156
	2.4.5	<i>Definizione delle sole sanzioni nei tributi locali</i>	156
	2.4.5.1	GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 15 luglio 2021, n. 30884	157
	2.4.6	<i>Tavola sinottica sulla definizione delle sole sanzioni</i> .	161
2.5		Adesione alle comunicazioni di irregolarità	161
	2.5.1	<i>Procedimento</i>	165
	2.5.2	<i>Pagamento delle somme</i>	166
	2.5.3	<i>Benefici dell'adesione alle comunicazioni di irregolarità</i>	168
	2.5.4	<i>Tavola sinottica sull'adesione alle comunicazioni di irregolarità</i>	169

CAP. 3		
GLI ACCORDI SUCCESSIVI AL RICORSO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUENTE		170
3.1 Conciliazione giudiziale		170
3.1.1 <i>Natura della conciliazione giudiziale tributaria</i>		170
3.1.1.1 GIURISPRUDENZA - Cassazione, Sentenza 8 maggio 2019, n. 12110		171
3.1.2 <i>Tipologie di conciliazione giudiziale</i>		178
3.1.2.1 Conciliazione fuori udienza		178
3.1.2.2 GIURISPRUDENZA - Corte costituzionale, Sentenza 12-24 ottobre 2000, n. 433		180
3.1.2.3 Conciliazione in udienza		187
3.1.2.4 Conciliazione su proposta della Corte di giustizia tributaria		188
3.1.3 <i>Effetti della conciliazione giudiziale</i>		189
3.1.4 <i>Conciliazione giudiziale tributaria e misure cautelari</i>		191
3.1.4.1 GIURISPRUDENZA - Cassazione, Sentenza 24 febbraio 2017, n. 4807		191
3.1.5 <i>Versamento</i>		195
3.1.6 <i>Errore di calcolo</i>		196
3.1.6.1 GIURISPRUDENZA - Cassazione, Sentenza 3 ottobre 2006, n. 21325		196
3.1.7 <i>FORMULA - Proposta di conciliazione fuori udienza</i>		201
3.1.8 <i>Tavola sinottica sulla conciliazione giudiziale</i>		203

PARTE SECONDA
LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA

CAP. 4		
CARATTERISTICHE GENERALI E PRESUPPOSTI DELL'ISTITUTO		207
4.1 Le diverse ipotesi di transazione tributaria e le caratteristiche generali dello strumento		207
4.2 Le caratteristiche generali della transazione tributaria		208
4.2.1 <i>GIURISPRUDENZA - Tribunale di Teramo, provvedimento del 19 marzo 2021</i>		212
4.3 L'evoluzione storica della transazione tributaria		212
4.3.1 <i>GIURISPRUDENZA - Cassazione SS.UU., Ordinanze 25 marzo 2021, n. 8504 e 12 ottobre 2021, n. 35954</i>		214
4.4 La competenza giurisdizionale per le domande di transazione tributaria		221

4.5	La crisi e l'insolvenza	223
4.5.1	<i>GIURISPRUDENZA - Cassazione Sez. 1, Ordinanze 3 marzo 2022, n. 7087; 6 agosto 2021, n. 22444 e 10 dicembre 2020, n. 28193</i>	227
4.6	La convenienza della proposta e i criteri di valutazione degli uffici	227
4.7	Il <i>cram down</i> fiscale e contributivo	230
4.8	Le misure protettive del patrimonio aziendale	246
4.9	La continuità aziendale	252
4.9.1	<i>La tutela dei livelli occupazionali</i>	266
4.9.2	<i>Le procedure in generale</i>	267
4.9.3	<i>Gli interessi in gioco nella valutazione della continuità aziendale</i>	268
4.10	La preservazione del “valore-impresa” come bene pubblico	270
4.10.1	<i>GIURISPRUDENZA - Tribunale di Brindisi, Sentenza 10 gennaio 2023</i>	271
4.11	Crediti falcidiabili e trattamento riservato ai creditori pubblici	274
4.12	La transazione tributaria dilatoria	279
4.13	La definizione delle controversie tributarie nell'ambito della transazione	283
4.13.1	<i>Consolidamento del debito tributario e liti pendenti</i>	287

CAP. 5

LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA NELLA

COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI (CNC)..... 288

5.1	Si alla transazione tributaria, ma senza <i>cram down</i>	288
5.2	La procedura della composizione negoziata della crisi	291
5.2.1	<i>Composizione negoziata e rapporti bancari prima e dopo il decreto correttivo</i>	293
5.2.2	<i>Composizione negoziata e liquidazione giudiziale</i>	293
5.2.3	<i>Le misure protettive dell'impresa nella CNC</i>	294
5.2.4	<i>Le misure premiali per l'imprenditore in caso di accesso alla CNC</i>	296
5.2.5	<i>FORMULA - Istanza di nomina esperto con richiesta di misure protettive</i>	297
5.3	Composizione negoziata della crisi e concordato liquidatorio: primo e secondo tempo di una procedura innovativa e largamente “sbilanciata” in favore del debitore.	299
5.4	Il concordato semplificato liquidatorio	302
5.4.1	<i>I presupposti soggettivi e oggettivi</i>	305
5.4.2	<i>La procedura di presentazione e gli effetti della domanda di concordato semplificato</i>	306

5.4.3	<i>Il contenuto della domanda</i>	307
5.4.4	<i>I poteri del giudice e il ruolo dell'ausiliario</i>	309
5.4.5	<i>Il ruolo dei creditori e l'assenza di voto</i>	311
5.4.6	<i>L'omologa del piano e i mezzi di impugnazione</i>	312
5.4.7	<i>La fase della liquidazione</i>	314

CAP. 6

LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI.....

6.1	Premessa	315
6.2	Brevi cenni sull'evoluzione normativa della transazione tributaria in ambito di accordi di ristrutturazione dei debiti	316
6.3	La normativa oggi vigente in tema di transazione tributaria in ambito di accordi di ristrutturazione	322
6.4	Il procedimento per l'omologa della proposta di transazione tributaria	325
6.5	Il problema della convenienza della proposta transattiva - Quello che le amministrazioni (non) sono tenute a valutare.	332
6.5.1	<i>FORMULA - Proposta di accordo di ristrutturazione dei debiti ex artt. 57 e 63 CCII</i>	337
6.5.2	<i>FORMULA - Accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 57 CCII con proposta di transazione tributaria</i>	341
6.6	Le forme degli accordi di ristrutturazione dei debiti	348
6.6.1	<i>Caratteri distintivi degli accordi di ristrutturazione dei debiti</i>	349
6.6.2	<i>La fase stragiudiziale e quella (eventuale) giudiziale</i> ..	350
6.6.3	<i>Presupposti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla domanda di accordo di ristrutturazione</i>	351
6.6.4	<i>Il trattamento dei creditori</i>	352
6.6.5	<i>Il contenuto degli accordi di ristrutturazione dei debiti</i> ..	354
6.6.6	<i>Gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa</i>	355
6.6.6.1	<i>Gli accordi "condizionati"</i>	357
6.6.7	<i>Il piano economico-finanziario allegato all'accordo</i>	357
6.6.8	<i>La posizione dei coobbligati e dei soci solidalmente responsabili</i>	358
6.6.9	<i>I finanziamenti prededucibili</i>	359
6.6.10	<i>Il procedimento</i>	361
6.6.11	<i>Il giudizio di omologazione</i>	362
6.6.12	<i>La fase giudiziale in caso di dissenso dei creditori</i>	363
6.6.13	<i>L'impugnabilità degli accordi</i>	364
6.6.14	<i>La domanda di accordo con riserva</i>	367
6.6.15	<i>Le misure cautelari e protettive</i>	367

CAP. 7

LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA NEL PIANO DI RISTRUTTURAZIONE SOGGETTO AD OMOLOGAZIONE (PRO)

.....	369
7.1 Il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione	369
7.2 Il procedimento	373
7.3 La possibilità di deroga assoluta alla <i>par condicio creditorum</i> ed alle cause legittime di prelazione - L'ipotizzabilità della transazione tributaria nel PRO	381
7.4 La disciplina della transazione tributaria nel PRO	382

CAP. 8

LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA NEL CONCORDATO PREVENTIVO

.....	386
8.1 Il trattamento dei crediti tributari e contributivi	386
8.2 Il <i>cram down</i> nel concordato preventivo	390
8.3 La ristrutturazione trasversale dei debiti e la transazione tributaria nel concordato in continuità a seguito del D.Lgs. 136/2024	392
8.3.1 Premessa	392
8.3.2 La ristrutturazione trasversale dei debiti nel concordato preventivo in continuità	393
8.3.3 Il <i>cram down</i> fiscale e contributivo nel concordato in continuità e le possibili interazioni con la ristrutturazione trasversale dei debiti	405
8.3.4 Il ruolo del giudice nel concordato in continuità alla luce delle nuove regole sulla ristrutturazione trasversale	411
8.4 Il procedimento	414
8.5 Il parere del commissario giudiziale in sede di omologazione del concordato preventivo	423
8.5.1 GIURISPRUDENZA - Cassazione civile, sez. I, 16 settembre 2011, n. 18987	424
8.6 L'opposizione alla omologa da parte dei creditori dissenzienti e reclamo avverso sentenza di rigetto dell'omologazione di concordato preventivo e di apertura della liquidazione giudiziale	424
8.7 La risoluzione del concordato preventivo	430
8.8 Il concetto di continuità aziendale nel concordato preventivo	432
8.9 Il concordato con liquidazione	435
8.10 Le regole sulla ripartizione dell'attivo concordatario (<i>absolute e relative priority rule</i>)	441
8.11 La domanda di concordato con riserva	444

8.11.1	GIURISPRUDENZA - Provvedimento del Tribunale di Lagonegro, 2 febbraio 2023.....	446
8.11.2	FORMULA - Ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato con riserva.....	446
8.11.3	FORMULA - Atto di opposizione all'omologa da parte di Agenzia delle entrate quale creditore dissenziente	449
8.11.4	FORMULA - Reclamo avverso sentenza di rigetto dell'omologazione di concordato preventivo e di dichiarazione di apertura della liquidazione giudiziale	450
8.11.5	FORMULA - Reclamo avverso sentenza di omologazione di concordato preventivo	453
8.11.6	FORMULA - Ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo in continuità indiretta	455
8.11.7	FORMULA - Ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo in continuità diretta	460
8.11.8	FORMULA - Reclamo avverso sentenza di omologazione di concordato preventivo	466
8.11.9	GIURISPRUDENZA - Corte d'Appello di Milano, Sentenza 9 giugno 2022; Cassazione, Sentenza 27 aprile 2022	468

CAP. 9

LA TRANSAZIONE TRIBUTARIA NEL CONCORDATO MINORE.....

9.1	Il <i>cram down</i> nel concordato minore.....	476
-----	---	------------

NOTA PER IL DOWNLOAD

Il libro cartaceo è corredato di formule da personalizzare e riutilizzare, reperibili dal lettore nell'Area download collegata al volume, accessibile collegandosi all'indirizzo:

www.legislazionetecnica.it/download

ed inserendo il codice riportato in seconda di copertina dopo aver effettuato l'accesso con le proprie credenziali (chi non ne fosse in possesso dovrà preventivamente effettuare la registrazione gratuita al sito).



LEGIS

G I U R I D I C A

**Pagine non disponibili
in anteprima**



1.2.12 GIURISPRUDENZA - Cassazione, Ordinanza 5 maggio 2023, n. 11993

CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 05 maggio 2023, n. 11993

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 05/05/2023

ORDINANZA

Rilevato che:

1. La contribuente chiedeva, in primo grado, l'annullamento del diniego alla propria istanza di rimborso di sovrattasse ed interessi per ritardato pagamento di imposte relative all'anno 2012, importo versato a seguito di ravvedimento operoso. Essa riteneva giustificato il ritardo in ragione del mancato incasso di ingenti somme dovutele dall'ASL. La CTP dichiarava l'inammissibilità del ricorso per tardivo deposito dello stesso, e la CTR, adita in sede di gravame, accoglieva invece l'istanza, ritenendo superata la questione relativa al deposito del ricorso e dimostrata l'addebitabilità del ritardo nel pagamento a mancato incasso addebitabile alla pubblica amministrazione.

2. L'Agenzia propone così ricorso in Cassazione, affidato a due motivi. La contribuente si è costituita a mezzo di controricorso per resistere all'impugnativa.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3, c.p.c. Assume la difesa erariale che l'allegazione di un - neppure provato - inadempimento dell'ASL - non rappresenterebbe un impedimento di carattere oggettivo, tale da configurare la causa di giustificazione di cui alla richiamata disposizione, dunque violata dalla pronuncia d'appello.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3, c.p.c. Essendo infatti pacifico che i pagamenti erano avvenuti in forza di ravvedimento operoso, doveva ritenersi a quel punto preclusa la contestazione

in ordine alla debenza delle relative somme, mancando i presupposti dell'errore essenziale e riconoscibile.

3. Pregiudizialmente dev'essere respinta l'eccezione di difetto di "*auto-sufficienza*" del ricorso, per non avere la difesa erariale trascritto gli atti difensivi e allegato l'avvenuta deduzione davanti al giudice del merito, delle motivazioni dedotte a conforto degli stessi.

La difesa erariale, infatti, si è attenuta all'onere di specificità dei motivi, riportando poi in maniera compiuta anche le allegazioni della parte controricorrente, poste a suffragio delle relative tesi in appello, le parti censurate della pronuncia ed allegando al ricorso i documenti sui quali esso si basa.

4. Venendo all'esame dei motivi, il secondo motivo, da esaminarsi prioritariamente nell'ordine logico, è fondato.

Anzitutto esso è sicuramente ammissibile poiché, versandosi in materia di azione di rimborso, la questione proposta dall'Agenzia costituisce una mera difesa e non un'eccezione in senso proprio, e d'altronde nella stessa prospettazione della contribuente si assume semplicemente che l'"*eccezione*" non sarebbe stata spesa in sede di provvedimento di diniego. Invero è pacifico che i pagamenti, rispetto ai quali si richiede il rimborso, sono stati effettuati in forza del d.lgs. n. 472 del 1997. L'art. 13 della citata disposizione consente il pagamento in misura ridotta della sanzione, di cui la contribuente ha beneficiato, ove il pagamento dell'imposta dovuta, od un acconto, o anche la regolarizzazione degli errori venga effettuato entro un termine stabilito (in base alle diverse ipotesi) dalla norma in esame.

Il c.d. "*ravvedimento operoso*" (definizione che evoca l'annullamento del contributo causale nell'illecito omissivo) costituisce uno spontaneo seppur tardivo adempimento dei doveri fiscali il quale, appunto per il suo presupposto di "*spontaneità*", è espressione di una scelta del contribuente.

Scelta di carattere negoziale, dichiarazione di volontà - rispetto alla quale risulta irrilevante che l'atto dovuto costituisse invece una mera dichiarazione di scienza - che coerentemente non può che essere oggetto di annullamento per errore determinante, cioè essenziale e riconoscibile ai sensi dell'art. 1428 c.c.

Sotto tale profilo, non distinguendo la norma (in ordine ai presupposti per il ravvedimento) se non nei limiti indicati espressamente (costituiti

dai diversi termini in relazione alla tipologia di atti e violazioni), non si può ritenere, in relazione alle sanzioni, di operare alcuna fondata selezione tra violazione sostanziale, formale o meramente formale, ai fini della possibilità di proporre o meno istanza di rimborso della sanzione. In definitiva, fermo restando che il tardivo pagamento costituisce senza meno una violazione sostanziale (incidendo sul versamento del tributo, Cass. 27/02/2017, n. 4960), attribuire un ruolo principale alla natura della violazione “*ravveduta*” e/o ancorare la ripetibilità delle somme alla mancanza *ab origine* dei presupposti sanzionatori, risulta palesemente contrastante con lo stesso sistema del ravvedimento che nega valore alla sussistenza dei presupposti sanzionatori, per sua stessa essenza, come confermato dall’orientamento tradizionale di questa Corte, che qui si conferma, pur se non siano mancate incertezze sul punto (Cass. 16/12/2020, n. 28844).

Va dunque in proposito affermato il seguente principio.

La scelta del ravvedimento operoso in materia fiscale, di cui all’art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è di carattere negoziale, costituendo una dichiarazione di volontà - rispetto alla quale risulta irrilevante che l’atto dovuto costituisse invece una mera dichiarazione di scienza - per cui essa non può che essere oggetto di annullamento per errore determinante. Ai fini dell’istanza di rimborso delle somme così versate, risulta irrilevante la natura, formale o sostanziale, della violazione per la quale si presta il “*ravvedimento*” stesso, né la stessa può essere ancorata alla mancanza *ab origine* dei presupposti sanzionatori, risultando ciò palesemente contrastante con lo stesso sistema del ravvedimento in parola, che consiste in una libera scelta del contribuente con la quale - ricorrendo le condizioni di legge - si provvede a soddisfare la pretesa tributaria senza porla in discussione, beneficiando peraltro di un trattamento sanzionatorio ridotto, risultando quindi esclusivamente rilevante l’errore determinante ai sensi dell’art. 1428 c.c., in cui sia caduto il contribuente nel momento in cui ha operato il ravvedimento stesso.

Una volta che il contribuente abbia dunque optato per il ravvedimento operoso, le sanzioni così corrisposte dipendono da una scelta di natura negoziale e consapevole, che giustifica appunto il rimborso solo ove lo stesso nel formularla sia caduto in un errore qualificato a mente della disciplina generale contenuta nel codice civile.

I medesimi principi si applicano alla soprattassa, oggetto della presente controversia, che costituisce come noto, a seguito della sostituzione operata dall'art. 26 del d.lgs. n. 472 del 1997, una sanzione pecuniaria, con l'unica particolarità, per dir così storica, del suo collegamento ad una violazione costituita dal ritardo nel pagamento di un tributo, ben distinta dallo scopo risarcitorio affidato invece agli interessi moratori.

4.1 L'accoglimento del secondo motivo determina l'assorbimento del primo, in quanto comunque si voglia qualificare l'eventuale inadempimento della P.A. nei confronti della contribuente, la rilevanza di una causa di non punibilità presuppone pur sempre la possibilità di porre in discussione il ravvedimento operoso e con esso la sanzione assolta in modo ridotto, che per quanto sopra concluso, deve invece escludersi.

5. Il ricorso merita dunque accoglimento, con cassazione della sentenza impugnata e, non essendovi la necessità di ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., decidendo nel merito, dev'essere respinto il ricorso introduttivo.

In ordine alle spese, dichiarate compensate quelle dei gradi di merito, relativamente al giudizio di legittimità esse vanno poste a carico della controricorrente soccombente.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo e, assorbito il primo, cassa la sentenza impugnata.

Decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo, condannando la controricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio che liquida in euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito. Spese dei gradi di merito compensate.

1.2.13 Tavola sinottica sul ravvedimento operoso

RAVVEDIMENTO OPEROSO	
Quando conviene	Quando ci si avvede di aver commesso un errore in sede dichiarativa o di liquidazione delle imposte
In quali casi	per tutti i tipi di tributi sia erariali che locali
Termine	entro ben precisi scaglioni temporali legislativamente previsti
Procedimento	pagamento del tributo omesso o versato in misura insufficiente, della sanzione ridotta e degli interessi di mora calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato sino a quello in cui il saldo viene effettivamente



LEGIS

G I U R I D I C A

**Pagine non disponibili
in anteprima**



P.Q.M.

accoglie nei limiti di cui in motivazione il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, liquida in favore del ricorrente la somma di euro 250,00 per il primo grado di giudizio e quella di euro 250,00 per il giudizio d'appello, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap;

condanna la resistente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 400,00 per compensi ed euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap. Così deciso in Roma, il 20 giugno 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 giugno 2023

2.1.9 Responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per il mancato esercizio del potere di autotutela

Come evidenziato nel precedente paragrafo 2.1, l'art. 10-quater della Legge 212/2000 circoscrive la responsabilità amministrativa relativa alle valutazioni di fatto effettuate dall'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela obbligatoria alle sole ipotesi di dolo.

Oltre a tale responsabilità amministrativa, tuttavia, si possono configurare altre forme di responsabilità in capo all'Amministrazione finanziaria e, segnatamente, una responsabilità civile e, laddove penda un ricorso tributario, una responsabilità processuale aggravata.

In particolare, la Giurisprudenza ritiene che il mancato esercizio del potere di autotutela espone l'Amministrazione finanziaria alla responsabilità extracontrattuale ai sensi dell'art. 2043 c.c. ed al conseguente obbligo di risarcimento del danno a favore del contribuente nel caso in cui il comportamento doloso o colposo dell'Amministrazione finanziaria, oltre ad aver cagionato la lesione del diritto del contribuente, abbia comportato la violazione dei principi di imparzialità, buona fede e corretta amministrazione.

Riferimenti normativi

L'art. 2043 c.c. dispone che: *“Qualunque fatto doloso o colposo che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”*.

Infine, il mancato esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere significativamente valutato dal giudice chiamato

a pronunciarsi sulla legittimità dell'atto impositivo impugnato. In particolare, nel caso in cui il giudice ritenga che il mancato esercizio del potere di autotutela sia dipeso da colpa, anche non grave, dell'Amministrazione finanziaria, può condannare quest'ultima al pagamento di una somma equitativamente determinata a titolo di risarcimento dei danni ai sensi dell'art. 96 c.p.c.

Riferimenti normativi

L'art. 96 c.p.c. prevede che: "1. Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza [disp. att. 152]. 2. Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziale, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente. 3. In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata. 4. Nei casi previsti dal primo, secondo e terzo comma, il giudice condanna altresì la parte al pagamento, in favore della cassa delle ammende, di una somma di denaro non inferiore ad euro 500 e non superiore ad euro 5.000".

2.2 ACQUIESCENZA

L'acquiescenza tributaria consiste nella rinuncia, da parte del contribuente, ad impugnare un atto dell'Amministrazione finanziaria a fronte del riconoscimento di una serie di benefici a suo favore.

In particolare, il contribuente può decidere di pagare spontaneamente gli importi richiesti dall'Agenzia delle entrate a titolo di imposte (dirette ed indirette) e sanzioni vedendosi, così, riconosciuti una serie di effetti favorevoli.

Tale istituto si rivela particolarmente utile quando gli atti impositivi risultano fondati e, pertanto, difficilmente contestabili innanzi alla competente Corte di giustizia tributaria di primo grado ovvero quando l'esito della controversia tributaria avente ad oggetto le maggiori imposte accertate risulta caratterizzato da profili di incertezza o, infine, quando, in considerazione della scarsa entità delle somme richieste, appaia economicamente non conveniente agire in via giudiziaria.

L'acquiescenza è disciplinata dall'art. 15 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Riferimenti normativi

L'art. 15 del D.Lgs. 218/1997 prevede che: "1. Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'art. 2, comma 5, del presente decreto, negli artt. 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte ad un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

2. Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3, e 4.

2-bis. 1. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche nei casi in cui il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni indicate nella Nota II bis) dell'art. 1, della Parte I, della Tariffa I allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e nell'art. 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25".

Il richiamato art. 2, comma 5, del medesimo D.Lgs. 218/1997 prevede, poi, che: "A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni ed interessi".

Attraverso l'acquiescenza, pertanto, il contribuente può decidere di non impugnare l'atto con cui l'ufficio accerta maggiori somme dovute e di pagare spontaneamente tali somme, unitamente agli interessi ed alle sanzioni, beneficiando di molteplici effetti favorevoli tra cui, in primo luogo, la riduzione delle sanzioni ad un terzo di quelle irrogate.

2.2.1 Presupposti di applicazione

L'acquiescenza è applicabile, in forza dei richiami operati dall'art. 15 del D.Lgs. 218/1997, agli atti di accertamento relativi alle seguenti imposte:

- imposte sui redditi ed IVA, con riguardo alle violazioni concernenti l'imposta ed il contenuto delle dichiarazioni (art. 2, comma 5 del D.Lgs. 218/1997);
- imposta di registro con riferimento all'insufficiente dichiarazione di valore, compresa quella conseguente alla decadenza dalle c.d. "*agevolazioni prima casa*" (artt. 71 e 72 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131);
- imposta di successione: con riguardo all'omessa, tardiva, infedele od incompleta dichiarazione di successione (o di quella integrativa o sostitutiva), comprese le connesse imposte ipotecarie e catastali (artt. 50 e 51 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346).

Dell'acquiescenza possono beneficiare tutti i contribuenti: persone fisiche, società di persone, società di capitali ed altri soggetti IRES a condizione che ricorrano tutte le seguenti condizioni:

- 1) rinuncia ad impugnare l'atto di accertamento con ricorso alla competente Corte di giustizia tributaria di primo grado;
- 2) rinuncia a presentare istanza di accertamento con adesione, salvo il caso in cui il contribuente abbia ricevuto un invito a comparire da parte dell'ufficio o abbia presentato l'istanza di accertamento con adesione a seguito di un accesso, ispezione o verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria ma prima della notifica dell'avviso di accertamento (in questi ultimi casi, infatti, nonostante la presentazione di un'istanza di accertamento con adesione, il contribuente potrà beneficiare dell'acquiescenza);
- 3) pagamento delle somme dovute, al netto della riduzione della sanzione spettante, nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, anche mediante versamento rateale, ricorrendone i presupposti;
- 4) esibizione della quietanza di avvenuto pagamento all'ufficio nel termine di 10 giorni dal versamento integrale o dal versamento della prima rata.

2.2.2 Versamento

Il versamento delle somme dovute per imposta, interessi e sanzioni, al netto della spettante riduzione delle sanzioni prevista dall'istituto, può avvenire o in unica soluzione o mediante rate trimestrali di pari importo fino al numero massimo di 8 rate, con modello F24 o F23 (quest'ultimo, generalmente,



LEGIS

G I U R I D I C A

**Pagine non disponibili
in anteprima**



provvisorie, funzionali ad evitare la dispersione dei valori d'impresa per il tempo utile ad assumere le iniziative necessarie da parte del tribunale e degli organi delle varie procedure della crisi (che non necessariamente coincidono con l'autorità giudiziaria, come nel caso dell'esperto nella composizione negoziata della crisi).

Le misure protettive possono, dunque, essere confermate e poi prorogate dal tribunale già nel corso della composizione negoziata (artt. 18 e 19 CCII), così come possono rappresentare un elemento risolutivo in fase di predisposizione di una soluzione concorsuale vera e propria e nel corso della relativa procedura (artt. 44, 54 e 55 CCII).

Stante la novità dello strumento in questione, le misure protettive sono state finora oggetto di una esigua giurisprudenza di merito, la quale, tuttavia, ha già evidenziato l'importanza delle stesse soprattutto con riguardo alla tutela del debitore in riferimento ad attività esecutive anche pendenti.

GIURISPRUDENZA

Sull'argomento relativo alle misure protettive e cautelari, si segnala **Tribunale di Macerata, 2 dicembre 2022, est. Tellarini**, secondo cui in tema di accesso *“con riserva” ad uno strumento di regolazione della crisi, qualora venga prospettata ab initio la presentazione di una domanda completa di omologa di un accordo di ristrutturazione (ADR) e il debitore faccia contestuale richiesta di misure protettive, ai fini della conferma di queste ultime non occorre, ai sensi degli art. 55, comma 3, e art. 54, comma 2, primo e secondo periodo, CCII, (diversamente da quanto disposto dall'art. 19 CCI in ambito di composizione negoziata), né la fissazione di un'udienza, né che la domanda venga portata a conoscenza dei controinteressati. Nella medesima linea di pensiero, anche Tribunale di Lucca, 8 settembre 2022, est. Capozzi, che ha stabilito che in caso di domanda di concordato con contestuale richiesta di misure protettive ex art. 54, comma 2, CCII, l'adozione del provvedimento di cui all'art. 55, comma 3, CCII non richiede la previa convocazione delle controparti. Il modello del c.d. automatic stay di cui all'art. 168 L. fall. appare sostituito da un modello in cui gli effetti protettivi continuano a prodursi dal momento della pubblicazione della domanda ex art. 40 CCII nel Registro delle Imprese, salva la necessaria conferma da parte dell'autorità giudiziaria, la quale svolge valutazioni nell'interesse della massa indistinta dei creditori”*.

Anche il **Tribunale di Modena, 1 dicembre 2022, est. Bianconi**, ha ritenuto che la domanda di proroga delle misure protettive – diversamente

da quanto avviene per il caso di conferma, di abbreviazione o di revoca – non impone, ai fini della decisione, di sentire i creditori. Ciò in forza del dato normativo, atteso che il comma 5 dell'art. 19 CCII diverge, *in parte qua*, dai commi 4 e 6. La mancata celebrazione della udienza, inoltre, consente di addivenire ad una decisione più snella e, per contro, il “*sacrificio*” dei creditori è da ritenersi *de facto* insussistente, dato che essi sono stati sentiti in sede di conferma, e che sono sempre ed in ogni momento legittimati a chiedere l'abbreviazione o la revoca.

Dal punto di vista procedimentale, il **Tribunale di Verona, 25 novembre 2022, est. Pagliuca**, ha invece osservato che lo scorretto avvio del procedimento di composizione negoziata della crisi, in esito ad un errore sul requisito soggettivo dell'impresa debitrice, giustifica la revoca *de plano* delle misure protettive *medio tempore* richieste (fattispecie nella quale l'impresa debitrice, oggettivamente “*soprasoglia*”, aveva fatto domanda di accesso alla composizione negoziata mediante lo speciale procedimento riservato alle imprese “*sottosoglia*”, instando per la nomina dell'esperto, non alla commissione di cui all'art. 13, comma 6 CCII, bensì direttamente al segretario della competente Camera di commercio territoriale).

Sulla finalità delle misure protettive rispetto alla composizione negoziata, cfr. **Tribunale di Roma, 21 novembre 2022, est. Cottone**, secondo cui vanno confermate le misure protettive, domandate con l'istanza di accesso alla composizione negoziata, che perseguano l'obiettivo di mettere la continuazione dell'attività d'impresa e le trattative fra il debitore e i suoi creditori al riparo da iniziative pregiudizievoli di alcuni di questi, bilanciando gli interessi del ceto creditorio e di quelli ordinamentali alla conservazione del valore e delle potenzialità reddituali dell'impresa in crisi (nel caso di specie, il tribunale ha confermato le misure miranti, fra l'altro, a sospendere il rilascio forzato dei locali aziendali soltanto per il tempo concesso al debitore da un terzo per confermare l'acquisto di un nuovo plesso aziendale per la prosecuzione dell'attività).

Quanto agli effetti delle misure protettive rispetto alle eventuali esecuzioni individuali pendenti, il **Tribunale di Milano, 26 gennaio 2022, est. Bottiglieri**, ha chiarito che la conferma giudiziale delle misure protettive richieste dal debitore con riferimento ad una esecuzione pendente (nel caso di specie, espropriazione presso terzi in precedenza promossa in suo danno, avente ad oggetto le somme dovutegli da una serie di istituti di credito) si deve ritenere che il relativo pignoramento non possa essere dichiarato inefficace, con conseguente liberazione dei conti correnti bloccati al fine di mettere a disposizione del nominato esperto i fondi necessari per soddisfare equamente tutti i creditori, ma che il procedimento esecutivo possa essere solo sospeso dal tribunale al fine di

consentire che le trattative volte al superamento della crisi si possano svolgere proficuamente, ed entri, pertanto, in una fase di mera quiescenza, con il conseguente blocco dell'attività liquidatoria.

Invece, in tema di revoca di misure protettive già concesse, il **Tribunale di Modena, 29 ottobre 2022, est. Bianconi**, ha osservato che deve inevitabilmente essere posto in capo ai soggetti che chiedono l'intervento del giudice ai fini della revoca delle misure protettive, nelle ipotesi tipizzate, un onere di allegazione e prova più pervasivo; la decisione precisa ulteriormente che il codice non ha imposto l'arresto delle trattative o la revoca delle misure protettive per il caso di presunta violazione dei doveri previsti dall'art. 16; pertanto è comunque prevedibile un mantenimento in essere delle trattative, e con esse delle misure protettive, al ricorrere di un duplice ordine di condizioni: a) la effettività della resipiscenza del debitore che abbia compiuto violazioni, corroborata da una discontinuità nella gestione delle trattative, volta alla prosecuzione di esse rigorosamente improntata ai canoni di lealtà e trasparenza; b) la perdurante disponibilità dei creditori a trattare.

Da richiamare, per la sua rilevanza, il **Tribunale di Milano, 16 settembre 2022, est. Agnese**, che ha ritenuto applicabili le misure protettive anche al concordato semplificato. In precedenza, lo stesso **Tribunale di Milano, 21 luglio 2022, Pres. est. Macchi**, ha rilevato che quanto alle misure protettive richieste nell'ambito di una procedura di composizione negoziata della crisi come confermate dal giudice monocratico, si deve ritenere ammissibile il reclamo proposto da un creditore, ai sensi dell'art. 7, ult. comma, d.l. n. 118/2021 (oggi vds. art. 19, comma 7, del C.C.I.), avverso l'ordinanza emessa da quel giudice anche laddove non abbia in precedenza fatto valere le sue difese in quella sede. Secondo la stessa decisione, con principio che può ritenersi ancora attuale rispetto alla norma codicistica indicata, il reclamo previsto dall'art. 7, settimo comma del d.l. 118/2021, convertito con L. 147/2021, come proponibile ai sensi dell'articolo 669-terdecies del Codice di procedura civile avverso l'ordinanza del giudice monocratico emessa, nell'ambito di una procedura di composizione negoziata, in sede di decisione del ricorso per la modifica o conferma delle misure protettive, costituisce un rimedio avente carattere interamente devolutivo e sostitutivo, tanto che devono essere fatti valere in quella sede anche le circostanze e i motivi sopravvenuti ed il giudice può sempre assumere informazioni ed acquisire nuovi documenti; ciò ovviamente deve avvenire nel rispetto del principio del contraddittorio.

Quanto alle misure cautelari si è recentemente osservato che le stesse devono consistere in provvedimenti ad effetti confermabili con il provvedimento che dispone l'apertura della liquidazione giudiziale o che omologa il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione, ovvero



LEGIS

G I U R I D I C A

**Pagine non disponibili
in anteprima**



5.2.5 FORMULA - Istanza di nomina esperto con richiesta di misure protettive

**CAMERA DI COMMERCIO, INDUSTRIA E
ARTIGIANATO DI**

Istanza nomina esperto con richiesta di misure protettive

..... in persona del legale rappresentante
p.t., con sede in,
via/piazza n.
P.I., iscrizione REA n.;

PREMESSO CHE

- il fatturato della nell'ultimo esercizio è stato pari all'importo di Euro
- la società ha n. lavoratori dipendenti;
- il codice ATECO dell'attività principale è:
- si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi (o l'insolvenza);
- ha eseguito il test on line dal quale sono emerse ragionevoli probabilità di risanamento (NOTA: il test è presente sulla piattaforma delle CCIA);
- ha necessità di nuove risorse finanziarie urgenti per evitare un danno grave ed irreparabile all'attività aziendale nonché di impedire che l'instaurazione e la prosecuzione di azioni cautelari ed esecutive sul proprio patrimonio possa pregiudicare lo stesso risanamento.

Tanto premesso, la, *ut supra* rappresentata e difesa

CHIEDE

ai sensi dell'art. 17 CCII la nomina di un esperto indipendente ai fini della composizione negoziata della crisi di impresa;

l'applicazione delle misure protettive del patrimonio di cui all'art. 18 del CCII e la conseguente pubblicazione d'ufficio nel registro delle imprese unitamente all'accettazione dell'esperto.

La sottoscritta precisa che le iniziative intraprese dai creditori a tutela dei propri diritti (o i creditori o le categorie di creditori interessate dalle misure protettive) sono

Luogo e data

sottoscrizione.....

Si inseriscono sulla piattaforma:

- i bilanci degli ultimi tre esercizi;
- relazione sulla situazione patrimoniale e finanziaria aggiornata alla data del
- progetto di piano di risanamento;
- relazione sull'attività in concreto esercitata recante piano finanziario per i prossimi sei mesi e le iniziative da intraprendere;
- elenco dettagliato dei creditori;
- dichiarazione resa ai sensi dell'articolo 46 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000 sulla pendenza di ricorsi per l'apertura della liquidazione giudiziale o per l'accertamento dello stato di insolvenza;
- attestazione di non avere depositato ricorsi ai sensi dell'articolo 40 CCII;
- certificato unico dei debiti tributari di cui all'articolo 364, comma 1, CCII;
- richiesta all'Agenzia delle entrate-Riscossione sulla situazione debitoria complessiva;
- certificato dei debiti contributivi e per premi assicurativi di cui all'articolo 363, comma 1, CCII;
- estratto delle informazioni presenti nella Centrale dei rischi gestita dalla Banca d'Italia in data