

N. [REDACTED] ADR



TRIBUNALE ORDINARIO DI LA SPEZIA

Il Giudice dott. Gabriele Giovanni Gaggioli,

visti gli atti del procedimento di accordo di composizione della crisi ex artt. 6 ss Legge 3/2012 iscritto a ruolo al numero generale indicato in epigrafe,

-premessso che in data 01.06.2018 [REDACTED] [REDACTED] in proprio e quale titolare dell'impresa individuale [REDACTED] depositava proposta di accordo di composizione della crisi.

*L'accordo di composizione della crisi proposto da [REDACTED] si articola nei termini che seguono.

**L'attivo di cui è titolare il ricorrente si compone dei seguenti elementi:

-proprietà del 50% di edifici e terreni siti a [REDACTED] con valore di mercato pari ad Euro 377.122,00, e quindi Euro 188.561,00 considerando la quota di pertinenza (il 50% residuo è di proprietà del marito [REDACTED]);

-furgone con valore di mercato pari ad Euro 1.000,00;

-autovettura con valore di mercato pari ad Euro 10.000,00;

-reddito derivante dall'attività commerciale dell'impresa individuale [REDACTED] [REDACTED] con oggetto [REDACTED] (ricavi per Euro 166.609,00 nell'anno 2014, Euro 159.822,00 nell'anno 2015, Euro 154.653,00 nell'anno 2016).

**Il passivo ammonta ad Euro 787.649,46, così composto:



-Euro 12.000,00 in prededuzione;

-Euro 297.857,12 quali creditori con privilegio speciale [REDACTED] garantita da ipoteca di primo grado iscritta sull'intera proprietà degli immobili di [REDACTED];

-Euro 8.516,07 quali creditori con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 2 cc (professionisti);

-Euro 26.092,76 quali creditori con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 1 cc (dipendenti);

-Euro 411.585,32 quali altri creditori con privilegio generale (Euro 310.474,39 Agenzia delle Entrate Riscossione, Euro 78.207,85 Agenzia delle Entrate, Euro 21.315,98 Inps, Euro 1.587,10 [REDACTED]);

-Euro 31.598,19 al chirografo.

**Il piano di pagamento dei creditori è il seguente.

L'impresa individuale di titolarità di [REDACTED] continua la propria attività, con l'accantonamento dei relativi proventi nella misura di Euro 1.500,00 mensili per la durata di 5 anni, pari ad un totale di Euro 90.000,00.

Si prevede la costituzione di due classi di creditori:

-classe 1 rappresentata dai crediti con privilegio generale, ad esclusione del credito erariale per ritenute e dei crediti con il privilegio di cui agli artt. 2751bis co. 1 nn. 1 e 2 cc;

-classe 2 rappresentata dai creditori chirografari.

Il pagamento dei creditori avviene come segue:

-pagamento integrale dei crediti prededucibili, entro 12 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa;

-pagamento integrale dei crediti con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 1 cc, entro 12 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa;



-pagamento integrale dei crediti con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 2 cc entro 12 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa;

-pagamento integrale del credito a titolo di ritenute con privilegio generale ex art. 2752 cc, entro 12 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa;

-pagamento integrale del creditore ipotecario [REDACTED] (creditore in forza di finanziamento derivante da contratto di mutuo), secondo il piano di ammortamento contrattuale già in corso (360 rate a decorrere dall'aprile 2010), con garanzia fideiussoria prestata da [REDACTED] marito di [REDACTED] e già co-obbligato in forza del medesimo contratto di mutuo;

-pagamento nella misura del 13% degli ulteriori crediti con privilegio generale entro 60 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa (creditori costituenti la classe 1);

-pagamento nella misura del 5% dei crediti chirografari entro 60 mesi dal passaggio in giudicato del decreto di omologa (creditori costituenti la classe 2);

-premesse che questo Giudice, con provvedimento del 10.09.2018, ammetteva [REDACTED] [REDACTED] alla procedura di accordo di composizione della crisi, con esclusione del creditore [REDACTED] fissando altresì l'udienza del 15.11.2018 per la verifica dell'esito del voto da parte della massa creditoria;

-premesse che all'udienza del 15.11.2018 si verificava quanto segue.

Il gestore della crisi esponeva le comunicazioni pervenute dai creditori:

-l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di La Spezia, comunicava che il proprio credito ammonta ad Euro 388.682,24, già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione, ed esprimeva voto negativo;



-l'Agenzia delle Entrate Riscossione comunicava che il proprio credito è pari ad Euro 526.459,36, e non esprimeva nessun voto (e quindi voto positivo, secondo il silenzio-assenso di cui all'art. 11 co. 1 secondo periodo Legge 3/2012);

-l'Inps, Direzione Provinciale di La Spezia, comunicava che il proprio credito ammonta ad Euro 123.297,21, già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione, ed esprimeva voto negativo.

Il gestore della crisi si rimetteva quanto all'esito delle votazioni.

La difesa di [REDACTED] produceva estratto della circolare n. 19/E del 06.05.2015 emanata dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, in base alla quale *"In relazione ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della proposta, l'assenso è espresso con atto del Direttore dell'Ufficio. Per i tributi iscritti a ruolo o accertati ai sensi dell'articolo 29, comma 1 del DL n. 78 del 2010 e già consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della proposta, l'assenso è espresso dall'Agente della riscossione su indicazione dell'ufficio competente"*.

La difesa di [REDACTED] evidenziava che nel caso di specie, in ragione delle stesse comunicazioni provenienti dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di La Spezia, dall'Inps Direzione Provinciale di La Spezia, e dall'Agenzia delle Entrate Riscossione, l'intero credito erariale è già stato iscritto nei ruoli consegnati all'Agenzia delle Entrate Riscossione per il recupero coattivo dei rispettivi importi. Ne conseguirebbe che legittimato ad esprimere il voto per l'intero credito erariale è l'Agenzia delle Entrate Riscossione, la quale ha espresso appunto voto positivo, e che pertanto ai fini dell'esito delle votazioni il voto del creditore erariale deve intendersi positivo.



Il Giudice fissava l'udienza del 21.11.2018 per consentire la produzione di tutte le comunicazioni provenienti dai creditori, la quale veniva effettuata dal gestore della crisi in data 19.11.2018.

All'udienza del 21.11.2018 il gestore della crisi si rimetteva quanto all'esito delle votazioni, mentre [REDACTED] insisteva nelle proprie difese.

Il Giudice si riservava;

-osservato che la questione sottoposta all'esame di questo Giudice assume il seguente rilievo processuale e sostanziale.

*Sul piano processuale si osserva quanto segue.

Il gestore della crisi ha documentato le comunicazioni pervenute dai creditori, rimettendo al Giudice l'esame dell'esito delle votazioni.

Questo Giudice deve accertare se è stata raggiunta o meno la maggioranza dei voti favorevoli da parte della massa creditoria necessaria per l'approvazione della proposta di accordo di composizione della crisi ai sensi dell'art. 11 co. 2 primo periodo Legge 3/2012 (60% dei creditori aventi diritto al voto).

Qualora questo Giudice accerti l'approvazione della proposta da parte della massa creditoria, disporrà la prosecuzione della procedura secondo gli incumbenti di cui all'art. 12 co. 1 Legge 3/2012.

Qualora questo Giudice accerti che la proposta non è stata approvata dalla massa creditoria, dichiarerà l'improcedibilità della procedura di accordo di composizione della crisi.

*Sul piano sostanziale si osserva quanto segue.

I creditori ammessi al voto, in base agli importi indicati in proposta, sono i seguenti:



-Euro 411.585,32 quale credito erariale con privilegio generale (Euro 310.474,39 Agenzia delle Entrate Riscossione, Euro 78.207,85 Agenzia delle Entrate, Euro 21.315,98 Inps, Euro 1.587,10 [REDACTED]);

-Euro 31.598,19 al chirografo.

Tutti gli altri creditori sono stati esclusi dalla procedura [REDACTED] oppure viene previsto il pagamento integrale entro l'anno (creditori prededuttivi, creditori con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 1 cc, creditori con privilegio generale ex art. 2751bis co. 1 n. 2 cc), conseguendone l'esclusione dal voto.

I creditori ammessi al voto ammontano a totali Euro 443.183,51.

Nulla quaestio sul fatto che i creditori chirografari (Euro 31.598,19) abbiano espresso voto positivo.

Nulla quaestio sul fatto che il creditore con privilegio generale [REDACTED] (Euro 1.587,10) abbia espresso voto positivo.

Occorre invece esaminare se per il credito erariale sia stato espresso voto positivo o negativo.

Qualora la legittimazione al voto venga attribuita all'Agenzia della Entrate Riscossione (come sostenuto dalla difesa di [REDACTED]) il voto espresso per il credito erariale avrebbe contenuto positivo.

In questa ipotesi, il 100% della massa creditoria avrebbe espresso voto positivo rispetto alla proposta, con la conseguente formazione dell'accordo di composizione della crisi tra [REDACTED] e la massa creditoria.

Qualora la legittimazione al voto per il credito erariale venga attribuita all'Agenzia delle Entrate ed all'Inps, il voto espresso per il credito erariale avrebbe contenuto negativo.

In questa ipotesi, il 7,5% della massa creditoria (e cioè il credito al chirografo e [REDACTED] [REDACTED]) avrebbe espresso voto positivo rispetto alla proposta, conseguendone la



mancata formazione dell'accordo di composizione della crisi tra [REDACTED] e la massa creditoria.

**Si aggiunga che non vi è esatta corrispondenza tra gli importi dei crediti indicati in proposta dal ricorrente, nonché nelle comunicazioni di voto pervenute dall'Agenzia delle Entrate Riscossione, dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di La Spezia, dall'Inps Direzione Provinciale di La Spezia.

Il ricorrente [REDACTED] quantifica come segue il credito erariale pari a totali Euro 409.998,22: Euro 310.474,39 Agenzia delle Entrate Riscossione, Euro 78.207,85 Agenzia delle Entrate, Euro 21.315,98 Inps.

L'Agenzia delle Entrate Riscossione, come emerge dal documento denominato "Riepilogo privilegi" allegato alla comunicazione inviata al gestore della crisi, quantifica come segue il proprio credito di Euro 526.459,36: Euro 119.633,86 quali ruoli consegnati dall'Inps (mentre la proposta indica un credito dell'Inps pari ad Euro 21.315,98 non ancora iscritto a ruolo); Euro 385.426,54 quali ruoli consegnati dall'Agenzia delle Entrate (mentre la proposta indica, per l'Agenzia delle Entrate, un credito di Euro 78.207,85 non ancora iscritto a ruolo, ed un credito di Euro 310.474,39 già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione); Euro 21.398,96 quali spese dell'attività di riscossione (cd. aggi, non considerati dalla proposta).

L'Inps Direzione Provinciale di La Spezia quantifica il proprio credito, già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione, in Euro 123.297,21 (e quindi Euro 101.898,25 in più rispetto all'importo di Euro 21.398,96 indicato in proposta dal ricorrente peraltro come non ancora iscritto a ruolo, ed Euro 3.663,35 in più rispetto all'importo di Euro 119.633,86 comunicato dall'Agenzia delle Entrate Riscossione).

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di La Spezia quantifica il proprio credito, già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione, in Euro 388.682,24



(Euro 3.255,70 in più rispetto all'importo di Euro 385.426,54 comunicato dall'Agenzia delle Entrate Riscossione, mentre l'importo di Euro 388.682,24 coincide con l'importo indicato in proposta dal ricorrente sia pure ivi ripartito tra credito non ancora iscritto a ruolo, Euro 78.207,85, ed importo già iscritto a ruolo, Euro 310.474,39).

L'importo esatto del credito erariale, ivi compresa l'individuazione del credito non ancora iscritto a ruolo e quello invece già iscritto nel ruolo consegnato all'Agenzia delle Entrate Riscossione (alla data del deposito della proposta di accordo), rappresenta questione irrilevante nella presente fase del procedimento di accordo di composizione della crisi (potendo rilevare ai fini della fattibilità dell'accordo in sede di fase di omologa ex art. 12 Legge 3/2012). Ciò considerato che la decisione in punto di legittimazione al voto, nel senso di attribuirlo all'Agenzia delle Entrate ed all'Inps oppure all'Agenzia delle Entrate Riscossione (integralmente, se si ritiene l'intero credito erariale già iscritto a ruolo come sostenuto dagli enti, o per la sola parte di importo iscritto a ruolo affidato all'Agenzia delle Entrate Riscossione secondo la proposta), comporta in ogni caso rispettivamente la mancata approvazione o l'approvazione della proposta di accordo da parte della massa creditoria (sia pure secondo percentuali differenti);

-osservato che in primo luogo è necessario individuare la struttura organizzativa del creditore erariale, anche al fine della disamina dei rapporti tra gli enti pubblici intervenuti nel presente procedimento (Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate Riscossione, Inps) e delle funzioni specifiche di ognuno di essi.

*Lo Stato, in diritto, è un soggetto giuridico, composto da più enti, che esercita la sovranità su di un determinato territorio, tramite l'adozione di un ordinamento di leggi di cui si impone, anche coattivamente, l'osservanza alla popolazione ivi presente.

Lo Stato esercita la propria sovranità tramite i diversi enti di cui si compone, in ragione dell'ambito di competenza di ciascuno di essi.



Lo Stato, nell'esercizio della sua sovranità, applica tributi in capo alla popolazione presente sul suo territorio, intesi quali prestazioni di denaro dovute dalla popolazione allo Stato, al fine di sostenere le spese necessarie per il funzionamento dello Stato medesimo. Il credito dello Stato per tributi viene definito credito erariale.

L'Italia, quale Stato, esercita la sovranità sul territorio italiano, applicando i tributi a carico della popolazione ivi presente.

I principali enti tramite i quali lo Stato italiano agisce quale creditore erariale (e cioè per quanto concerne la sovranità consistente nei tributi a carico della popolazione presente sul territorio) sono il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate, l'Inps, l'Agenzia delle Entrate Riscossione.

*Il Governo è l'ente di rilievo nazionale composto da Ministeri (ognuno dei quali con propria soggettività giuridica).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è stato istituito con D.Lgs. 300/1999.

L'art. 56 D.Lgs. 300/1999 attribuisce al Ministero dell'Economia e delle Finanze funzioni di programmazione ed indirizzo in materia tributaria (ad eccezione degli specifici tributi assegnati alla programmazione di altro Ministero), nel senso di individuazione degli obiettivi da perseguire.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è stato istituito con D.lgs. 300/1999.

L'art. 46 D.Lgs. 300/1999 attribuisce al Ministero del lavoro e delle politiche sociali funzioni di programmazione ed indirizzo in materia previdenziale (intesa quale assistenza economica ai soggetti produttori di reddito che abbiano perso in tutto od in parte la capacità lavorativa), ivi compreso quanto concerne i tributi necessari per finanziare l'erogazione delle prestazioni previdenziali (c.d. contributi, versati dai lavoratori autonomi o dai datori di lavoro dei lavoratori dipendenti).



Gli atti normativi in materia tributaria, sulla base degli obiettivi individuati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze o dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, vengono adottati dal Parlamento e dal Governo nell'ambito dell'esercizio del potere legislativo.

*L'Agenzia delle Entrate è stata istituita dal D.Lgs. 300/1999.

L'art. 8 D.Lgs. 300/1999 individua le agenzie quali enti sottoposti ai poteri di vigilanza ed indirizzo di uno dei Ministeri di cui si compone il Governo, e prevede che le stesse svolgano attività di carattere tecnico-operativo nelle materie di pertinenza del Ministero preposto.

L'art. 60 D.Lgs. 300/1999 sottopone l'Agenzia delle Entrate alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'art. 62 commi 1 e 2 D.Lgs. 300/1999, circa le attribuzioni dell'Agenzia delle Entrate, recita *"1.All'agenzia delle entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ed ordinamento autonomo, enti od organi, con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale. 2. L'agenzia è competente in particolare a svolgere i servizi relativi all'amministrazione [...]".*

L'Agenzia delle Entrate è quindi competente per l'attività di amministrazione della generalità dei tributi dello Stato (ad eccezione di quelli assegnati alla competenza di altri enti), intesa quale applicazione dei tributi in capo ai contribuenti in base alle previsioni di legge (individuando l'an ed il *quantum* del tributo dovuto da ogni singolo e specifico contribuente), e quale ricevimento dei pagamenti da parte dei contribuenti.

Lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate è stato approvato con delibera del Comitato direttivo n. 6 del 13.12.2000.



Gli organi direttivi dell'Agenzia delle Entrate sono costituiti dal Direttore, dal Comitato di gestione, dal Collegio dei revisori dei conti.

Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate è stato approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4/2000, e successivamente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36/2001.

L'organizzazione dell'Agenzia delle Entrate è strutturata su tre livelli:

-livello centrale (Divisioni e Direzioni) con funzioni di coordinamento e controllo del livello regionale;

-livello regionale (Direzioni Regionali) con funzioni di coordinamento e controllo del livello periferico;

-livello periferico (Direzioni Provinciali, centri di assistenza multicanale, centri operativi, centri satellite) con funzioni operative.

L'art. 5 co. 3 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate prevede che *"Le direzioni provinciali, individuate nell'allegato A, curano l'attività di informazione e assistenza ai contribuenti, la gestione dei tributi [...]".*

L'Agenzia delle Entrate svolge quindi l'attività di amministrazione dei tributi tramite i propri organi costituiti dalle Direzioni Provinciali.

*L'Inps (Istituto Nazionale della Previdenza Sociale) ha una storia risalente.

La previdenza sociale è stata disciplinata per la prima volta nel 1898 con l'istituzione della Cassa nazionale di previdenza per l'invalidità e la vecchiaia degli operai, denominata dal 1923 Cassa nazionale per le assicurazioni sociali, dal 1933 Istituto nazionale fascista della previdenza sociale, dal 1943 Istituto nazionale della previdenza sociale (l'attuale Inps).

Il Regio Decreto Legge 1827/1935, all'art. 1, definisce l'Inps quale ente di diritto pubblico con personalità giuridica e gestione autonoma, ed all'art. 5 lo sottopone alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.



L'art. 1 co. 1 lettera b) D.Lgs. 479/1994 prevede "Il presente decreto legislativo determina principi comuni e generali per la gestione delle forme di previdenza e assistenza obbligatorie le cui funzioni sono esercitate dai seguenti enti pubblici: [...] b) l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), per quanto attiene alla previdenza dei lavoratori dipendenti del settore privato e dei lavoratori autonomi". L'art. 21 co. 1 Legge 214/2001 ha abolito l'Inpdap (Istituto nazionale di previdenza per i dipendenti dell'amministrazione pubblica), trasferendo le relative funzioni all'Inps.

Il D.Lgs. 241/1997, all'art. 17, disciplina il versamento all'Inps dei contributi.

L'Inps è quindi competente per l'attività di amministrazione di una particolare tipologia dei tributi dello Stato, ed in specie per l'amministrazione dei contributi previdenziali, intesa quale applicazione dei tributi in capo ai contribuenti in base alle previsioni normative (individuando l'*an* ed il *quantum* del contributo dovuto da ogni singolo e specifico contribuente), e quale ricevimento dei pagamenti da parte dei contribuenti.

Il Regolamento di organizzazione dell'Inps è stato approvato con determinazione presidenziale n. 89/2016 (successivamente modificata dalle determinazioni presidenziali nn. 132/2016 e nn. 125/2017).

Gli organi direttivi dell'Inps sono costituiti dal Presidente, dal Consiglio di indirizzo e vigilanza, dal Collegio dei sindaci, dal Direttore generale.

L'organizzazione dell'Inps è strutturata su tre livelli:

- livello centrale (Direzione Centrale) con funzioni di coordinamento e controllo del livello regionale;
- livello regionale o sub-regionale (Direzioni Regionali e Direzioni di coordinamento metropolitano) con funzioni di coordinamento e controllo del livello periferico;
- livello periferico (Filiali Metropolitane, Direzioni Provinciali, Filiali Provinciali, Agenzie, Strutture Sociali, Punti Inps) con funzioni operative.



L'art. 19 del Regolamento di organizzazione prevede che le Direzioni Provinciali *"esercitano le funzioni di: 1. gestione dei flussi assicurativi e contributivi e dei conti individuali e aziendali"*. L'art. 19 viene richiamato dall'art. 18 in punto di funzioni delle Filiali Metropolitane e dall'art. 20 in punto di funzioni delle Filiali Provinciali (si tenga conto che, a seconda dello specifico tipo di organizzazione periferica, le Direzioni Provinciali, le Filiali Metropolitane, e le Filiali Provinciali, costituiscono enti tra loro alternativi e non cumulativi).

L'art. 21 del Regolamento di organizzazione prevede *"Le attività produttive delle Direzioni Provinciali, delle Filiali metropolitane e delle Filiali provinciali si articolano in: a) funzioni di produzione e consulenza back office, che comprendono la gestione dei flussi assicurativi e contributivi, la gestione dei conti contributivi individuali degli assicurati e dei soggetti contribuenti nonché le funzioni di produzione e consulenza collegati"*.

L'Inps svolge quindi l'attività di amministrazione dei tributi tramite i propri organi costituiti dalle Filiali Metropolitane, Direzioni Provinciali e Filiali Provinciali.

*L' Agenzia delle Entrate Riscossione è stata istituita dal Decreto Legge 193/2016 convertito in Legge 225/2016.

L'art. 1 co. 3 Legge 225/2016 prevede *"Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito, a far data dal 1° luglio 2017, un ente pubblico economico, denominato "Agenzia delle Entrate-Riscossione" [...] L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente può anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali [...]".*



L'art. 1 Legge 225/2016 prevede altresì che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è sottoposta alla direzione dell'Agenzia delle Entrate ed alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'Agenzia delle Entrate Riscossione è quindi competente per l'attività di riscossione dei tributi dello Stato, e cioè del credito erariale (pur potendo svolgere anche le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali).

L'attività di riscossione dei crediti erariali svolta dall'Agenzia delle Entrate Riscossione è disciplinata dal DPR 602/1973.

L'art. 10 DPR 602/1973 prevede che l'ente competente per l'amministrazione del tributo (e quindi anche per il ricevimento in via ordinaria del pagamento dello stesso, quali in particolare a seconda dei casi l'Agenzia delle Entrate o l'Inps) forma periodicamente i c.d. ruoli, ovvero gli elenchi dei contribuenti inadempimenti e delle somme dovute.

L'art. 24 DPR 602/1973 prevede la consegna periodica dei ruoli dall'ente competente per l'amministrazione del tributo all'Agenzia delle Entrate Riscossione, la quale provvede alla riscossione dapprima precettando il pagamento tramite notifica della cartella di pagamento (artt. 25-26), e successivamente, in caso di persistente inadempimento del contribuente, tramite le procedure di espropriazione forzata di cui agli articoli 49 e seguenti.

Lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate Riscossione è stato approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 05.06.2017.

Gli organi direttivi dell'Agenzia delle Entrate Riscossione sono costituiti dal Presidente, dal Comitato di gestione, dal Collegio dei revisori dei conti.

Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate Riscossione è stato adottato con Delibera del Comitato di gestione in data 26.03.2018.

L'organizzazione dell'Agenzia delle Entrate Riscossione è strutturata su tre livelli:



-livello centrale (Direzioni Centrali ed Aree) con funzioni di coordinamento e controllo del livello regionale;

-livello regionale (Direzioni Regionali) con funzioni di coordinamento e controllo del livello periferico;

-livello periferico (Aree territoriali) con funzioni operative.

L'art. 6 commi 7 ed 8 del Regolamento di amministrazione prevede: "*7. Le Aree territoriali sono istituite con competenza su base provinciale ovvero anche sovra-provinciale, nell'ottica di assicurare, sotto il profilo della rilevanza gestionale, l'omogeneità delle diverse entità territoriali. 8. Le Aree territoriali svolgono attività operative sul territorio, in stretto coordinamento con la Direzione Regionale, attraverso strutture organizzative denominate Uffici e Sportelli, dedicate ai servizi ausiliari, all'analisi e inesigibilità, alle procedure sul territorio ed ai servizi ai contribuenti, erogati in particolare attraverso gli sportelli e gli altri canali di contatto gestiti a livello territoriale*".

L'Agenzia delle Entrate Riscossione svolge quindi l'attività di riscossione dei tributi tramite i propri organi costituiti dalle Aree territoriali;

-osservato che in secondo luogo, tenuto conto delle funzioni degli enti di cui si compone il creditore erariale (cioè lo Stato), deve essere individuato l'ente competente ad esprimere il voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi disciplinate dalla Legge 3/2012, e le modalità di espressione del voto da parte dell'ente competente.

*Occorre considerare innanzitutto il credito a titolo di tributi.

**L'art. 11 co. 1 Legge 3/2012 prevede: "*I creditori fanno pervenire, anche per telegramma o per lettera raccomandata con avviso di ricevimento o per telefax o per posta elettronica certificata, all'organismo di composizione della crisi, dichiarazione sottoscritta del proprio consenso alla proposta, come eventualmente modificata almeno dieci giorni prima*



dell'udienza di cui all'articolo 10, comma 1. In mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata".

La norma si riferisce genericamente al "creditore", e quindi allo Stato per quanto riguarda il credito erariale (di cui appunto lo Stato è titolare), senza individuare specificamente l'ente statale legittimato ad esprimere il voto.

Questo Giudice deve evidenziare quanto segue.

Lo Stato si compone di più enti, ciascuno con propria soggettività giuridica e competenza. L'individuazione dell'ente legittimato ad esprimere il voto per il credito erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi costituisce questione di competenza, ed in specie impone l'individuazione dell'ente competente rispetto all'esercizio del voto.

In particolare, occorre valutare se l'espressione del voto costituisce attività di amministrazione del tributo (come tale di competenza dell'Agenzia delle Entrate o dell'Inps) od attività di riscossione del tributo (come tale di competenza dell'Agenzia delle Entrate Riscossione).

Orbene, l'espressione del voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi costituisce attività di amministrazione del tributo.

Si consideri che la determinazione circa l'espressione di voto positivo (eventualmente nelle forme del silenzio-assenso) o di voto negativo sottende la decisione di rinunciare parzialmente al tributo, nelle forme della falcidia sostanziale (di fatto l'ipotesi prevalente, consistente nella riduzione percentuale di soddisfazione del credito) o della falcidia temporale (per l'ipotesi di pagamento integrale del credito secondo scadenze dilazionate rispetto alla pretesa creditoria originaria).

La decisione di rinunciare o non rinunciare parzialmente al credito tributario costituisce attività di amministrazione del tributo, che esula dalla mera riscossione dello stesso.



In particolare, l'attività di amministrazione del tributo consistente nell'esercizio del voto in sede di procedura di accordo di composizione della crisi assume i connotati della discrezionalità amministrativa. Il contenuto positivo o negativo del voto deriva dalla comparazione svolta dalla Pubblica Amministrazione tra tutti gli interessi pubblici rilevanti nel caso di specie e dalla conseguente individuazione della soluzione più idonea al soddisfacimento degli stessi, senza che le valutazioni della Pubblica Amministrazione siano in alcun modo censurabili dal Giudice della procedura.

L'attività di amministrazione del tributo consistente nell'esercizio del voto in sede di procedura di accordo di composizione della crisi assumerà invece i connotati della discrezionalità mista (e cioè in parte discrezionalità tecnica ed in parte discrezionalità amministrativa) nell'ambito della disciplina del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019) che entrerà in vigore il 15.08.2020.

Gli artt. 74 ss D.Lgs. 14/2019 disciplinano la procedura di concordato minore, che sostituisce la procedura di accordo di composizione della crisi di cui alla Legge 3/2012.

L'art. 80 co. 3 secondo periodo D.Lgs. 14/2019 prevede *"Il giudice omologa altresì il concordato minore anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale di cui all'art. 79, comma 1, e, anche sulla base delle risultanze, sul punto, della specifica relazione dell'OCC, la proposta di soddisfacimento dell'amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

La disamina svolta dall'Amministrazione Finanziaria circa la maggiore convenienza tra il pagamento proposto in sede di accordo di composizione della crisi e la soddisfazione del credito erariale derivante dalla liquidazione dei beni del debitore, ai fini della successiva espressione del voto, costituisce espressione di discrezionalità tecnica censurabile dal Giudice. Ciò considerato che in ragione degli esiti dell'istruttoria il successivo esercizio del



voto da parte della Pubblica Amministrazione assume carattere vincolato oppure è connotato da discrezionalità amministrativa: il voto negativo dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ipotesi in cui lo stesso sia decisivo rispetto alla mancata formazione della maggioranza per l'approvazione della proposta, diviene irrilevante (o meglio assume *ex lege* esito positivo) in ipotesi di maggiore convenienza della proposta; il voto espresso dalla Pubblica Amministrazione (positivo o negativo), nell'ipotesi di maggiore convenienza della liquidazione, permane insindacabile dal Giudice della procedura costituendo la decisione circa il contenuto del voto espressione di discrezionalità amministrativa.

**Inoltre devono essere evidenziati ulteriori dati normativi dai quali, sia pure non volti direttamente a disciplinare l'espressione del voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi, è possibile dedurre la volontà legislativa di conferire la legittimazione al voto all'ente competente per l'amministrazione del tributo.

Si consideri che il legislatore, qualora ha inteso attribuire rilievo all'Agenzia delle Entrate Riscossione nelle procedure di composizione concordata della crisi, si riferisce espressamente al c.d. agente della riscossione (prima Equitalia spa, oggi Agenzia delle Entrate Riscossione).

La Legge 3/2012, all'art. 9 co. 1 secondo periodo, prevede la comunicazione della proposta di accordo di composizione della crisi, contestualmente al deposito presso il Tribunale, agli enti competenti per l'amministrazione del tributo ed all'agente della riscossione (*"La proposta, contestualmente al deposito presso il tribunale, e comunque non oltre tre giorni, deve essere presentata, a cura dell'organismo di composizione della crisi, all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche presso gli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del proponente e contenere la ricostruzione della sua posizione fiscale e l'indicazione di eventuali contenziosi pendenti"*).



Il RD 267/1942, all'art. 182ter co. 4, prima delle modifiche apportate dalla Legge 232/2016, prevedeva che per i tributi già iscritti a ruolo e consegnati all'agente della riscossione la legittimazione all'espressione del voto in sede di concordato preventivo era propria del medesimo agente della riscossione (*"Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere dalla competente direzione regionale"*).

La circostanza che l'art. 11 co. 1 Legge 3/2012 si riferisce al creditore (erariale) senza menzionare l'agente della riscossione, deve essere interpretato a *contrario* come esclusione di qualsiasi legittimazione dell'agente della riscossione rispetto al voto per il credito dello Stato a titolo di tributi.

Si considerino altresì esigenze di coerenza sistematica (e quindi di interpretazione sistematica) derivanti dalla disamina della disciplina del concordato preventivo in punto di espressione del voto da parte del creditore erariale.

Il RD 267/1942, all'art. 182ter commi 3 e 4, prevedeva la legittimazione al voto degli enti competenti per l'amministrazione del tributo rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli già consegnati all'agente della riscossione, e la legittimazione al voto dell'agente della riscossione per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione (*"3.Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'art. 179, primo comma. 4.Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già"*



consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere dalla competente direzione regionale").

L'art. 1 co. 81 Legge 232/2016 ha modificato l'art. 182ter commi 3 e 4, prevedendo la legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo, indipendentemente dall'iscrizione a ruolo e dalla consegna all'agente della riscossione, mentre l'agente della riscossione esprime il voto limitatamente agli importi a titolo di oneri di riscossione (*"3. Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma. 4. Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112"*).

Si aggiunga, in una prospettiva *de iure condendo*, che l'art. 88 commi 4 e 5 D.Lgs. 14/2019, quanto all'espressione del voto nelle procedure di concordato preventivo, riproduce l'attuale formulazione dell'art. 182ter commi 3 e 4 RD 267/1942 (mentre l'art. 79, in punto di maggioranza per l'approvazione del concordato minore, si riferisce genericamente al voto dei "creditori").

L'espressa scelta legislativa in punto di concordato preventivo, nel senso di attribuire in ogni caso la legittimazione al voto all'ente competente per l'amministrazione del tributo, renderebbe illogica l'adozione di disciplina legislativa opposta in sede di procedura di accordo di composizione della crisi (nel senso di attribuire la legittimazione al voto all'ente competente per l'amministrazione del tributo solo rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, con legittimazione al voto dell'agente della riscossione per tutti i tributi iscritti nei ruoli già consegnati allo stesso).



*Occorre successivamente considerare il credito a titolo di oneri di riscossione, da intendersi sia quali spese sostenute dall'Agenzia delle Entrate Riscossione sia quali remunerazioni dovute all'Agenzia delle Entrate Riscossione (c.d. aggi ai sensi dell'art. 117 D.Lgs. 112/1999) relativamente in entrambi i casi all'attività di riscossione.

Questo Giudice deve evidenziare quanto segue.

Il credito a titolo di oneri di riscossione è diverso e successivo rispetto al credito a titolo di tributo, ed è pertanto estraneo all'attività degli enti competenti per l'amministrazione del tributo medesimo.

L'amministrazione del credito a titoli di oneri di riscossione compete all'Agenzia delle Entrate Riscossione, quale responsabile dell'attività di riscossione che rappresenta la *causa petendi* del credito.

L'Agenzia delle Entrate Riscossione, nelle procedure di accordo di composizione della crisi, è legittimata al voto relativamente al credito a titolo di oneri di riscossione.

*In conclusione, questo Giudice deve affermare i seguenti principi circa la legittimazione al voto rispetto al credito erariale nell'ambito delle procedure di accordo di composizione della crisi.

L'Agenzia delle Entrate ha legittimazione al voto rispetto alla generalità dei tributi, ed il voto viene espresso per il tramite della Direzione Provinciale territorialmente competente avuto riguardo al domicilio fiscale del debitore all'atto della domanda.

L'Inps ha legittimazione al voto rispetto agli importi a titolo di contributi previdenziali, ed il voto viene espresso tramite le Filiali Metropolitane, o Direzioni Provinciali, o Filiali Provinciali, territorialmente competenti avuto riguardo al domicilio fiscale del debitore all'atto della domanda.



L'Agenzia delle Entrate Riscossione ha legittimazione al voto rispetto agli importi a titolo di oneri della riscossione, ed il voto viene espresso per il tramite dell'Area territoriale competente avuto riguardo al domicilio fiscale del debitore all'atto della domanda;

-osservato che, in terzo luogo, questo Giudice deve dare conto della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate circa la questione della legittimazione al voto rispetto al credito erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi.

*L'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, si è espressa sulla questione per la prima volta con la circolare n. 19/E del 06.05.2015.

Occorre premettere che, alla data di adozione della circolare, la disciplina del concordato preventivo, all'art. 182ter commi 3 e 4 RD 267/1942, prima delle modifiche introdotte dalla Legge 232/2016, prevedeva ancora la legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, e la legittimazione al voto dell'agente della riscossione per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione.

La circolare, proprio in ragione della disciplina di cui all'art. 182ter commi 3 e 4 RD 267/1942 allora vigente, evidenzia anche per la procedura di accordo di composizione della crisi la legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, e la legittimazione al voto dell'agente della riscossione per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione.

Si riporta di seguito uno stralcio della circolare (pagine 26-28):

**In merito alle pendenze fiscali, la legge n. 3 del 2012 [...].*

Non si rinvencono, tuttavia, disposizioni volte a disciplinare i conseguenti adempimenti a carico dell'Agente della riscossione e degli Uffici dell'Agenzia delle entrate.



Ad avviso della scrivente, analogamente a quanto richiesto dall'articolo 182-ter per la transazione fiscale proposta nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, l'Ufficio competente in relazione all'ultimo domicilio fiscale dell'interessato è tenuto – nel più breve tempo possibile - alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, alla notifica degli avvisi di irregolarità e degli avvisi di accertamento, nonché a predisporre e trasmettere al debitore una certificazione attestante il complessivo debito tributario [...].

In relazione ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della proposta, l'assenso è espresso con atto del Direttore dell'Ufficio.

Per i tributi iscritti a ruolo o accertati ai sensi dell'articolo 29, comma 1 del DL n. 78 del 2010 e già consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della proposta, l'assenso è espresso dall'Agente della riscossione su indicazione dell'Ufficio competente".

L'Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, si è espressa una seconda volta sulla questione con la circolare n. 16/2018 del 23.07.2018.

La circolare dà atto della modifica intervenuta in punto di legittimazione al voto nelle procedure di concordato preventivo, in quanto l'art. 1 comma 81 Legge 232/2016 ha riformulato l'art. 182ter commi 3 e 4 RD 267/1942 prevedendo la legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo, indipendentemente dall'iscrizione a ruolo e dalla consegna del ruolo all'agente della riscossione, mentre l'agente della riscossione esprime il voto limitatamente agli importi a titolo di oneri di riscossione.

La circolare evidenzia tuttavia che la Legge 232/2016 non ha modificato le norme della Legge 3/2012 che disciplinano le procedure di composizione della crisi da sovra-indebitamento, conseguendone quanto alle legittimazione al voto rispetto al credito



erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi la permanente operatività delle istruzioni di cui alla precedente circolare n. 19/E del 2015 (e quindi la legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, e la legittimazione al voto dell'agente della riscossione per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione).

Si riporta di seguito uno stralcio della circolare (pagine 32, 33, 47):

“L'articolo 1, comma 81, della legge n. 232 del 2016 ha, altresì, modificato i commi 3 e 4 dell'articolo 182-ter della L.F. che disciplinavano le manifestazioni di consenso o dissenso espresse dall'Agenzia delle entrate e dall'agente della riscossione.

Sotto la vigenza del precedente testo dell'articolo 182-ter della L.F., il voto alla proposta di concordato era espresso dall'Agenzia delle entrate, relativamente ai tributi non ancora iscritti a ruolo o non ancora affidati all'agente della riscossione, e da quest'ultimo con riguardo a quelli già iscritti a ruolo o consegnati.

Il legislatore del 2016 ha inteso semplificare il predetto meccanismo di manifestazione dell'assenso, riconoscendo il voto al soggetto direttamente interessato alla tutela del proprio credito.

L'attuale formulazione dell'articolo 182-ter, commi 3 e 4, della L.F., dispone, pertanto, che “Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma.

Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112”.

In altri termini, l'Agenzia è legittimata ad esprimere il proprio voto sulla proposta concordataria relativamente al credito tributario complessivo, residuando la legittimazione dell'agente della riscossione con esclusivo riguardo agli oneri di riscossione [...]



Le modifiche introdotte dal DL n. 87 del 2015 e dalla legge n. 232 del 2016 non hanno inciso le norme che regolano le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento [...].

Quanto agli adempimenti degli Uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agente della riscossione, restano valide le istruzioni fornite al paragrafo 4.3 della circolare n. 19/E del 2015 (trattasi appunto del paragrafo che nella circolare n. 19/E del 06.05.2015 esamina la legittimazione al voto del creditore erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi)".

La posizione dell'Agenzia delle Entrate è quindi quella per cui il disposto normativo complessivo deve essere interpretato nel senso della legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo (in particolare l'Agenzia delle Entrate) rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, e della legittimazione al voto dell'agente della riscossione (Agenzia delle Entrate Riscossione) per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione.

*Questo Giudice deve disattendere la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate.

**Occorre premettere che la natura giuridica delle circolari della Pubblica Amministrazione è stata oggetto di ampia disamina da parte della giurisprudenza ordinaria ed amministrativa.

La Corte di Cassazione (Cass. SU 23031/2007) ha evidenziato che le circolari costituiscono atti meramente interni della Pubblica Amministrazione, privi di efficacia vincolante sia nei confronti dei soggetti estranei alla Pubblica Amministrazione sia nei confronti della stessa autorità amministrativa che ha emanato la circolare (ivi compresi gli uffici gerarchicamente sotto-ordinati ai quali non è vietato disattenderla, senza che per questo il provvedimento concreto adottato all'ufficio possa essere ritenuto illegittimo per violazione della circolare). Ne consegue che la circolare non può essere impugnata



innanzi al Giudice amministrativo, e non può neppure essere disapplicata dal Giudice ordinario (ai sensi della Legge 2248/1865, allegato E, articolo 5), rappresentando esclusivamente un parere non vincolante della Pubblica Amministrazione che può essere disatteso in sede interpretativa dall'autorità giudiziaria, e dovendo quindi affermarsi il difetto assoluto di giurisdizione rispetto ad ogni controversia che verta su circolari amministrative.

La giurisprudenza amministrativa (Consiglio di Stato Adunanza Plenaria n. 19/2011, Consiglio di Stato 567/2017, Tribunale Amministrativo per la Regione Lazio n. 7395/2012) ha invece distinto plurime tipologie di circolari: le circolari di cortesia, contenenti mere comunicazioni informali (ad esempio gli auguri per le festività natalizie); le circolari interpretative, tramite le quali la Pubblica Amministrazione fornisce l'interpretazione di norme di diritto al fine dell'applicazione uniforme da parte degli uffici; le circolari organizzative, tramite le quali la Pubblica Amministrazione impartisce disposizioni di organizzazione dei propri uffici; le circolari regolamento, tramite le quali la Pubblica Amministrazione adotta regole generali ed astratte vincolanti nei confronti dei soggetti estranei alla stessa.

Nulla quaestio sulle circolari di cortesia, prive di rilevanza giuridica.

Nulla quaestio sulle circolari regolamento, le quali costituiscono atti normativi vincolanti nei confronti della Pubblica Amministrazione e dei soggetti estranei alla stessa (tanto da essere definiti da alcuni interpreti "false circolari").

Il *discrimen* tra circolari organizzative e circolari interpretative è stato individuato nella presenza o meno di un *quid pluris* nel contenuto della circolare rispetto al dato legislativo: la circolare assume natura organizzativa qualora la Pubblica Amministrazione, al fine dell'attuazione della legge, integri il dato normativo con disposizioni organizzative dei propri uffici non previste dal legislatore; la circolare ha valenza meramente interpretativa



qualora la Pubblica Amministrazione si limita ad illustrare il contenuto delle norme di riferimento, e quindi la disciplina in punto di operatività degli uffici derivante direttamente dalla legge.

Le circolari interpretative (oltre alle circolari di cortesia) non costituiscono fonti del diritto, ma rappresentano meri pareri non vincolanti della Pubblica Amministrazione, che possono essere disattesi dal Giudice amministrativo e dal Giudice ordinario senza la necessità della loro impugnazione o disapplicazione.

Le circolari regolamento e le circolari organizzative costituiscono fonti del diritto, e possono essere impugnate innanzi al Giudice amministrativo, o disapplicate da parte del Giudice ordinario, qualora lesive della posizioni giuridiche soggettive delle parti in causa.

**Occorre definire quale sia la natura giuridica delle circolari dell'Agenzia delle Entrate in punto di espressione del voto da parte del creditore erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi (circolari nn.19/E del 06.05.2015 e 16 del 23.07.2018).

Le circolari hanno natura interpretativa.

La circolare n. 19/E del 06.05.2015, peraltro con lessico proprio di soggetto che esprime una mera opinione (*"Ad avviso dello scrivente"*), richiama l'art. 182ter commi 3 e 4 RD 267/1942 nella formulazione allora vigente, ritenendolo applicabile anche alle procedure di accordo di composizione della crisi. La circolare n. 16 del 23.07.2018 richiama la circolare n. 19/E quanto alle modalità di espressione del voto.

Le circolari pertanto si limitano ad illustrare la legge circa l'operatività degli uffici, senza integrarla in alcun modo.

Si aggiunga che lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate attribuisce al Comitato di gestione la deliberazione dei regolamenti ed ulteriori provvedimenti di organizzazione dell'Agenzia delle Entrate medesima. L'art. 7 co. 1 lettera a) prevede *"Il Comitato di gestione: a)*



delibera, su proposta del Direttore, sullo statuto, i regolamenti, gli atti generali che regolano il funzionamento dell'Agenzia [...]".

Le circolari nn. 19/E del 06.05.2015 e 16 del 23.07.2018 sono state adottate da due distinti uffici interni dell'Agenzia delle Entrate, ovvero rispettivamente la Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso e la Divisione Contribuenti.

La Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso e la Divisione Contribuenti, in base a quanto previsto dal Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, svolgono funzioni varie di coordinamento, consulenza e trattazione del contenzioso, ma non sono preposte all'adozione di delibere di organizzazione generale dell'ente.

L'art. 3 co. 1 lettera f) del Regolamento di amministrazione prevede quanto alle attribuzioni della Direzione centrale affari legali: *"la Direzione Centrale Affari legali, che fornisce consulenza legale a tutte le strutture dell'Agenzia in materia di diritto civile, penale e amministrativo, esclusi il diritto tributario e la disciplina del rapporto di lavoro; cura il contenzioso nelle materie di competenza; predispone atti, accordi e convenzioni; coordina le attività relative alla definizione della convenzione con il Ministero dell'Economia e delle finanze".*

L'art. 3 co. 1 lettera b) del Regolamento di amministrazione prevede quanto alle attribuzioni della Divisione contribuenti: *"la Divisione Contribuenti, che cura le attività finalizzate a favorire l'adempimento degli obblighi tributari per le diverse macrotipologie di contribuenti, nonché la programmazione, l'indirizzo e il coordinamento delle attività di consulenza, controllo e del relativo contenzioso; tratta tutte le istanze di interpello e la predisposizione delle circolari; presidia la riscossione dei tributi e le attività di contrasto agli illeciti e alle frodi fiscali; cura la cooperazione internazionale e i rapporti con gli organismi internazionali; effettua analisi del rischio ed elabora studi economico-statistici in materia di fiscalità; svolge compiti operativi di particolare rilevanza [...]".*



La circostanza che le circolari nn. 19/E del 06.05.2015 e 16 del 23.07.2018 sono state adottate da uffici interni all'Agenzia delle Entrate non preposti all'adozione di delibere di organizzazione generale dell'ente conferma ulteriormente la loro natura meramente interpretativa delle disposizioni di legge.

**Questo Giudice deve evidenziare l'erroneità della tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate nel senso della legittimazione al voto dell'ente competente per l'amministrazione del tributo (in particolare l'Agenzia delle Entrate) rispetto ai tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, e della legittimazione al voto dell'agente della riscossione (Agenzia delle Entrate Riscossione) per i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione.

**L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate si pone in contrasto con la legge, ed in specie con la volontà legislativa in punto di riparto di competenza tra gli enti di cui si compone lo Stato.

Il legislatore (D.Lgs 300/1999) attribuisce all'Agenzia delle Entrate la competenza all'amministrazione della generalità dei tributi dello Stato, salvo quelli attribuiti all'amministrazione di altro ente (quale in particolare l'Inps per i contributi previdenziali).

Il legislatore (Legge 225/2016) attribuisce all'Agenzia delle Entrate Riscossione la competenza alla riscossione dei tributi dello Stato.

L'espressione del voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi rispetto al credito a titolo di tributo costituisce attività di amministrazione del tributo, e come tale appartiene per legge alla competenza dell'Agenzia delle Entrate.

Si aggiunga che le circolari nn. 19/E del 06.05.2015 e 16 del 23.07.2018, in ragione della loro natura interpretativa e non organizzativa, non contengono alcuna delega da parte dell'Agenzia delle Entrate a favore dell'Agenzia delle Entrate Riscossione per l'espressione del voto nelle procedure di composizione della crisi, ma si limitano ad



interpretare erroneamente il dato legislativo. L'eventuale atto di delega non appare peraltro neppure adottabile in futuro dal Comitato di gestione dell'Agenzia delle Entrate (ponendosi altrimenti per ipotesi la questione della sua illegittimità e della possibile disapplicazione da parte del Giudice ordinario), considerato da un lato la riserva di legge prevista dall'art. 97 della Costituzione nella materia dell'organizzazione della Pubblica Amministrazione dall'altro la mancanza di una disposizione legislativa che autorizzi l'Agenzia delle Entrate ad un atto di delega intersoggettiva a favore dell'Agenzia delle Entrate Riscossione per quanto riguarda l'attività di amministrazione dei tributi consistente nell'esercizio del voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi.

**Vi sono inoltre ulteriori profili di erroneità dell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate.

***La tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate è irragionevole.

Si consideri che la procedura di accordo di composizione della crisi (disciplinata dalla Legge 3/2012) e la procedura di concordato preventivo (disciplinata dal RD 267/1942) sono identiche nella *ratio*, trattandosi di procedure volte alla composizione di situazione di sovra-indebitamento tramite la conclusione di un accordo tra il debitore e la massa dei creditori per il pagamento ridotto o dilazionato dei crediti, e la successiva estinzione dell'esposizione debitoria in ipotesi di corretta esecuzione dell'accordo da parte del debitore. Le procedure si distinguono in ragione delle condizioni reddituali dei soggetti che possono accedere alle stesse: gli imprenditori commerciali la cui attività presenta dimensioni reddituali superiori a quelle cui all'art. 1 co. 2 RD 267/1942 possono accedere alla procedura di concordato preventivo; tutti gli altri soggetti possono accedere alla procedura di accordo di composizione della crisi, come emerge dal disposto dell'art. 7 co. 2 lettera a) Legge 3/2012.

Orbene, l'interpretazione proposta dall'Agenzia delle Entrate introduce due distinte modalità di esercizio del voto da parte dello stesso creditore erariale, ed anzi legittima al



voto enti diversi (l'Agenzia delle Entrate od altro ente che amministra il tributo nelle procedure di concordato preventivo, l'Agenzia delle Entrate Riscossione nelle procedure di accordo di composizione della crisi), creando una differenza di trattamento del medesimo credito erariale che non viene giustificata dall'Agenzia delle Entrate. Né si può sostenere che la differenza di trattamento possa essere giustificata dalla diverse condizioni reddituali dei soggetti che accedono alla procedura di accordo di procedura di accordo di composizione della crisi ed alla procedura di concordato preventivo, trattandosi di elemento di per sé irrilevante ai fini della determinazione delle modalità di espressione del voto da parte del creditore erariale.

***La tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate è contraddittoria.

La circolare n. 19/E del 06.05.2015, per dirimere la questione delle modalità di espressione del voto da parte del creditore erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi, ritiene applicabile il disposto dell'art. 182ter RD 267/1942 (nella formulazione vigente alla data di emanazione della circolare) circa le procedure di concordato preventivo, al fine del coordinamento delle due procedure.

La circolare n. 16 del 23.07.2018 invece dà atto della modifica dell'art. 182ter RD 267/1942, ma non ritiene applicabile il disposto dell'art. 182ter RD 267/1942 nella formulazione vigente alla data di emanazione della circolare (dovendosi invece applicare l'art. 182ter RD 267/1942 nella formulazione in vigore alla data della circolare n. 19/E del 06.05.2015), così disattendendo qualsiasi esigenza di coordinamento delle due procedure. Si aggiunga che la tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate potrebbe avere un fondamento qualora l'art. 11 Legge 3/2012 (sul voto da parte dei creditori nelle procedure di accordo di composizione della crisi) contenesse un rinvio all'art. 182ter RD 267/1942 (sul voto del creditore erariale nelle procedure di concordato preventivo). Si potrebbe infatti sostenere che il rinvio ad altra disposizione comporta l'incorporazione nella



disposizione richiamante (per ipotesi l'art. 11 Legge 3/2012) della disposizione richiamata (l'art. 182ter RD 267/1942) nella formulazione vigente alla data di entrata in vigore della disposizione richiamante, conseguendone l'irrilevanza delle modifiche successive della normativa richiamata non recepite espressamente dalla norma richiamante (c.d. rinvio fisso, quale tecnica di redazione del disposto normativo).

Questo Giudice deve tuttavia osservare quanto segue.

L'art. 11 Legge 3/2012 non contiene alcun rinvio all'art. 182ter RD 267/1942.

L'interpretazione di cui alla circolare n. 19/E del 06.05.2015, circa l'applicazione del disposto dell'art. 182ter RD 267/1942 allora vigente, deve essere ricondotta ai canoni dell'interpretazione per analogia di cui all'art. 12 co. 2 delle Disposizioni sulla Legge in generale (*"Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato"*).

L'interpretazione per analogia presuppone che la norma applicata per analogia "regoli" casi simili o materia analoghe, e cioè sia effettivamente in vigore alla data in cui viene applicata per analogia. Ciò conformemente al fondamento dell'interpretazione per analogia, volta a sottoporre fattispecie similari, delle quali una soltanto espressamente disciplinata dal legislatore, alla medesima disciplina di legge conformemente alle esigenze di coerenza sistematica dell'ordinamento.

L'interpretazione per analogia di norma non più in vigore, realizzata dall'Agenzia delle Entrate tramite la propria tesi interpretativa, costituisce operazione ermeneutica non consentita dall'ordinamento.

***La tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate è disattesa dall'Inps.



Si consideri che l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate comporta la legittimazione al voto dell'Agenzia delle Entrate Riscossione (e non dell'ente che amministra il tributo) per tutti i tributi già iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, ivi compresi i tributi amministrati da enti diversi dall'Agenzia delle Entrate, quali in particolare i contributi previdenziali amministrati dall'Inps.

L'Inps non ha adottato alcuna circolare interpretativa con contenuto analogo a quello di cui alla circolare n. 16 in data 23.07.2018 dell'Agenzia delle Entrate. Ed anzi, nella presente procedura, l'Inps Direzione Provinciale di La Spezia, pur dando atto che tutto il proprio credito è iscritto nei ruoli consegnati all'Agenzia delle Entrate Riscossione (*"Tutto il debito è presso l'agente della riscossione"*, pagina 2 della dichiarazione di voto prodotta in data 19.11.2018 dal gestore della crisi), esprime voto contrario rispetto alla proposta di accordo di composizione della crisi (*"Per quanto sopra premesso, ai sensi dell'art. 11 della legge n. 3 del 2012 si esprime il diniego alla proposta formulata e descritta nella Attestazione dell'organismo di composizione della crisi [...]"*, pagina 3 della dichiarazione di voto).

Si profila pertanto un contrasto interpretativo tra i principali enti, a livello nazionale, preposti all'amministrazione dei tributi dello Stato, ovvero l'Inps (per cui la legittimazione al voto compete sempre all'ente che amministra il tributo) e l'Agenzia delle Entrate (per cui la legittimazione al voto compete all'ente che amministra il tributo solo per i tributi non iscritti nei ruoli consegnati all'agente della riscossione, mentre l'Agenzia delle Entrate Riscossione è competente all'espressione del voto per i tributi di cui ai ruoli consegnati alla stessa).

***La tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate è disattesa dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Si consideri che nella presente procedura l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di La Spezia, nella dichiarazione di voto comunicata al gestore della crisi (prodotta dal



gestore della crisi in data 19.11.2018), ha espresso voto negativo per tutto il credito erariale, ivi compreso quello già iscritto nei ruoli consegnati all'Agenzia delle Entrate Riscossione (*"si ritiene la proposta insoddisfacente per cui si esprime parere negativo all'omologa su tutto il credito erariale ammesso alla votazione, sia quello in corso di affidamento sia su quello già affidato all'ADR nel tempo"*, pagina 8 della dichiarazione di voto). Ciò in deroga a quanto previsto dalle circolari nn. 19/E del 06.05.2015 e 16 del 23.07.2018 per cui l'Agenzia delle Entrate è priva di legittimazione al voto per i crediti iscritti nei ruoli già consegnati all'agente della riscossione, rispetto ai quali l'assenso od il diniego alla proposta dovrebbe essere espresso dall'Agenzia delle Entrate Riscossione. Si profila pertanto un contrasto interpretativo all'interno della medesima Agenzia delle Entrate circa la legittimazione al voto nelle procedure di accordo di composizione della crisi rispetto ai tributi dello Stato amministrati dall'Agenzia delle Entrate;

-osservato che in quarto luogo, in ragione dei principi in punto di espressione del voto da parte del creditore erariale nelle procedure di accordo di composizione della crisi, deve essere verificato l'esito delle votazioni nella presente procedura di accordo di composizione della crisi promossa da [REDACTED] [REDACTED] in proprio e quale titolare dell'impresa individuale [REDACTED] nonché le conseguenze dell'esito delle votazioni sul proseguo della procedura.

Il credito erariale a titolo di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dall'Inps rappresenta la maggioranza dei crediti ammessi al voto.

Si consideri che, a prescindere dall'individuazione circa l'importo esatto dei tributi a carico del ricorrente (controverso tra i vari enti ed il ricorrente), l'importo complessivo dei tributi erariali è in ogni caso superiore ad Euro 300.000,00 (mentre sono ammessi al voto anche creditori chirografari per Euro 31.598,15, ulteriore creditore privilegiato rappresentato da [REDACTED] per Euro 1.587,10, ed in ragione della comunicazione proveniente



dall'Agenzia delle Entrate Riscossione si potrebbe sostenere anche l'ammissione al voto dell'Agenzia delle Entrate Riscossione per gli aggi quantificati dallo stesso agente della riscossione in Euro 21.398,96).

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di La Spezia ha espresso voto negativo per il credito erariale rappresentato dai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

L'Inps Direzione Provinciale di La Spezia ha espresso voto negativo per il credito erariale a titolo di contributi previdenziali amministrati dall'Inps.

Tutti gli altri creditori ammessi al voto hanno espresso voto positivo nelle forme del silenzio assenso (solo l'Agenzia delle Entrate Riscossione ha fatto pervenire comunicazione in cui quantifica il proprio credito per aggi esattoriali, senza tuttavia esprimere alcun voto).

Ne consegue che la proposta di accordo di composizione della crisi avanzata da [REDACTED] non è stata approvata dalla massa creditoria (o meglio, dal 60% dei crediti ammessi al voto, come richiesto dall'art. 11 co. 2 Legge 3/2012), con conseguente mancata formazione dell'accordo.

Questo Giudice, in ragione dell'esito negativo della votazione, deve adottare pronuncia declaratoria dell'improcedibilità della procedura di accordo di composizione della crisi promossa da [REDACTED]

La pronuncia ha contenuto di improcedibilità e non di rigetto dell'omologa in quanto, in ragione della questione sorta all'udienza del 15.11.2018 (ed all'udienza del 21.11.2018) circa le modalità di espressione del voto da parte del creditore erariale rilevante ai fini della verifica preliminare del raggiungimento dell'accordo (con conseguente riserva del Giudice), non è stata introdotta la fase di omologa di cui all'art. 12 Legge 3/2012 ("Se l'accordo è raggiunto, l'organismo di composizione della crisi trasmette a tutti i creditori una relazione sui consensi espressi e sul raggiungimento della percentuale di cui all'articolo 11, comma 2, allegando il testo dell'accordo stesso [...]"). L'accertamento della



mancata approvazione della proposta da parte della massa creditoria, in base ai principi di cui al presente procedimento, impedisce l'ulteriore prosecuzione della procedura.

La pronuncia di improcedibilità, in luogo della pronuncia di rigetto dell'omologa, non reca comunque pregiudizio al ricorrente, considerato che la loro sostanziale equiparabilità almeno per che ciò che concerne l'esito finale della procedura, appunto negativo, estende al provvedimento di improcedibilità il regime di impugnazione del provvedimento di rigetto dell'omologa di cui all'art. 12 co. 2 quarto periodo Legge 3/2012.

P.Q.M.

A) Dichiara l'improcedibilità della procedura di accordo di composizione della crisi promossa da [REDACTED] in proprio e quali titolare dell'impresa individuale [REDACTED]

B) Dispone che il gestore della crisi comunichi il presente provvedimento ai creditori.

C) [REDACTED]
[REDACTED]



D) [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

E) Dispone che il gestore della crisi depositi relazione conclusiva sull'adempimento degli
incombenti di cui ai precedenti punti B), C), D).

La Spezia, 09.04.2019

il Giudice
dott. Gabriele Giovanni Gaggioli