

BREVI NOTE ESEGETICHE SULL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

di GIAMPIERO RUSSOTTO

L'art. 15 comma 2 lett. a del Codice della crisiⁱ, impone all'Agenzia delle Entrate la segnalazione al debitore *“quando l'ammontare totale del debito scaduto e non versato per l'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione della liquidazione periodica di cui all'articolo 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sia pari ad almeno il 30 per cento del volume d'affari del medesimo periodo e non inferiore a euro 25.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a 2.000.000 di euro, non inferiore a euro 50.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a 10.000.000 di euro, non inferiore a euro 100.000, per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente oltre 10.000.000 di euro”*.

Leggendo la norma parrebbe che il legislatore si sia confuso attribuendo al modello di comunicazione della liquidazione periodica IVA, laddove si riferisce a *“l'ammontare totale del debito scaduto e non versato”*, una valenza che non le è propria atteso che detto modello, quadro VP, **non evidenzia in alcun modo il dato relativo all'imposta non versata**. Pare quindi opportuno fare chiarezza anche con un excursus normativo.

Come noto l'art. 4 comma 1 del DL 22.10.2016 n. 193, così come modificato dalla L. 01.12.2019 n. 225, ha sostituito l'art. 21 del DL 31.10.2010 n. 78, convertito in L. 30.07.2010 n. 122, relativo alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, poi abrogato dal 01.01.2019 dal comma 916 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205, e introdotto l'art. 21bisⁱⁱ relativo alla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art.

21bis). La cadenza temporale dell'adempimento stabilito dall'art. 21, richiamata dall'art. 21bis, prevede che *“i soggetti passivi trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. La comunicazione relativa al secondo trimestre è effettuata entro il 16 settembre e quella relativa all'ultimo trimestre entro il mese di febbraio.”*

Il successivo comma 5 del medesimo art. 21bis specifica poi che *“L'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi 634 e 635 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le risultanze dell'esame dei dati di cui all'articolo 21 del presente decreto e le valutazioni concernenti la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si applica l'articolo 54-bis, comma 2-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indipendentemente dalle condizioni ivi previste.”*

Per le modalità di invio dei dati l'art. 21 del DL 78/2010, faceva poi riferimento ad un emanando *“provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate”*, poi pubblicato il 27.03.2017 con il n. 58793.

E' quindi con detto provvedimento direttoriale che, in attuazione delle disposizioni di cui al comma 1 del predetto articolo 4 del DL 22.10.2016, n.193, viene approvato il modello *“Comunicazione liquidazioni periodiche IVA”*, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati IVA.

Con specifico riferimento a quest'ultime, viene stabilito che le informazioni sulle **incoerenze tra i versamenti dell'imposta**

effettuati rispetto all'importo da versare indicato nelle comunicazioni saranno rese consultabili nel Cassetto fiscale e nella sezione Consultazione dell'area autenticata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi", nel sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Aldilà del fatto che la cadenza degli adempimenti di cui all'art. 21bis del DL 78/2010 è oggi dettata da un articolo ormai abrogato (a far data dall'01.01.2019 l'art. 21 DL 78/2010 è stato abrogato dalla L. 27.12.2017 n. 205), l'Agenzia delle entrate, dopo aver ricevuto il file trasmesso dal contribuente, effettua i controlli automatici ex comma 3 dell'art. 54bis DPR 633/1972ⁱⁱⁱ circa la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione inviata. Qualora l'esito dei controlli evidenzia dei versamenti carenti o diversi rispetto all'importo dell'IVA da versare indicato nella comunicazione, l'Agenzia provvede ad informare il contribuente dell'anomalia riscontrata, invitandolo a fornire chiarimenti o a versare il dovuto avvalendosi del ravvedimento operoso ex art. 13 D. Lgs 472/1997.

Quindi, riepilogando, la prima segnalazione di anomalia viene notificata a mezzo pec con un invito dell'Agenzia a controllare il cassetto fiscale, nella sezione "Consultazione" dell'area autenticata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi" all'interno della quale il contribuente potrà scaricare la lettera di compliance che contiene le incoerenze riscontrate. Il debitore viene pertanto invitato a correggere le anomalie segnalando le informazioni valutate non correttamente o, in alternativa, a regolarizzare la propria posizione avvalendosi del ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 D. Lgs. 472/1997.

Questo primo controllo avente carattere "automatico" capace di evidenziare le eventuali incongruenze tra il debito evidenziato e quanto versato e il successivo invito alla compliance, non è però soggetto ad alcuna prescrizione temporale essendo rimesso alla prassi dell'Agenzia. Infatti, come già fatto notare¹, *"non è previsto espressamente un termine per l'invio della lettera di compliance, posto che il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate si limita ad indicare le modalità con cui il debitore viene reso edotto della criticità riscontrata e di quelle con*

¹ V. Zanichelli - La segnalazione dei creditori pubblici qualificati: quod sine die debetur numquam debetur? – Il Caso.it 26.03.2019

cui può controllare la sua situazione fiscale ma nulla dice sui termini entro in quali il controllo deve esser effettuato e la lettera di conseguenza inviata. A ciò si aggiunga che nessun termine è previsto neppure per l'invio della comunicazione di irregolarità (avviso bonario ex art. 54bis DPR 633/72) una volta accertato che il debitore non ha chiarito o sanato la sua posizione.”

Ciò, oltre a rappresentare un vuoto normativo di non poco conto, atteso che il diritto tributario vive di termini e scadenze, determina una palese difficoltà che il contribuente può incontrare ai fini della risoluzione delle irregolarità riscontrate. Infatti, se il contribuente non aderisce all'invito alla compliance, ossia non regolarizza la propria situazione o non motiva l'anomalia riscontrata, l'Agenzia delle entrate provvede a notificare a mezzo pec ai fini del comma 5 dell'art. 15 del Codice della crisi, la comunicazione ex comma 1 art. 15 Codice della Crisi, ed ai fini fiscali, l'avviso bonario ex art. 54bis DPR 633/1972.

Infatti, una volta superato l'importo rilevante di cui al comma 2 del Codice della crisi, ai sensi del citato comma 2bis dell'art. 54bis DPR 633/72, si determinano quelle condizioni di pericolo per la riscossione così che *“l'ufficio può provvedere anche prima della presentazione della dichiarazione annuale Iva, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta”*. Ciò spiega perché il legislatore della crisi ha ritenuto di rendere concomitante la comunicazione ex comma 1 art. 15 D. Lgs 14/2019 con quella ex comma 2bis dell'art. 54bis DPR 633/1972art.

Comunque, la notifica dell'avviso bonario, oltre ad incardinare il procedimento di cui al comma 1 dell'art. 15 del Codice della crisi, interrompe i termini per avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso rendendo così la regolarizzazione più onerosa ancorché più dilatoria.

Per tutto quanto sopra, il richiamo operato dal comma 2 lettera a) dell'art. 15 del Codice della crisi *“all'ammontare del debito scaduto e non versato per l'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione della liquidazione periodica di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”* appare del tutto erroneo.

Infatti, stando alla lettura della norma per come è stata scritta, questo meccanismo intercetta solo il **debito IVA** risultante dalla liquidazione periodica ex art. 21-bis del DL 78/2010 “*da versare*” ovvero scaduto (rigo VP14 colonna 1), e **non** necessariamente **quello non versato**. La comunicazione periodica trimestrale IVA non contiene, infatti, l’indicazione dei versamenti effettuati, pertanto, se il debitore non ha versato l’imposta nel periodo precedente, il modello non ne tiene praticamente conto perché l’unico rigo che contempla il riporto del debito del periodo precedente è il VP7 ma sino ad un massimo di € 25,82. Infatti è solo in sede di controllo automatico ex art. 54bis DPR 633/72 che si determina l’importo dell’IVA non versata quale differenza tra importo dovuto ed importo versato e non dall’evidenza del modello “*Comunicazione liquidazioni periodiche IVA*” (di seguito “Modello”) di cui all’articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78.

Quindi, aver definito rilevante quell’esposizione debitoria: “*omissis...quando l’ammontare totale del debito scaduto e non versato per l’imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione della liquidazione periodica di cui all’articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sia pari ad almeno il 30 per cento del volume d’affari del medesimo periodo e non inferiore a euro 25.000 per volume d’affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all’anno precedente fino a 2.000.000 di euro, non inferiore a euro 50.000 per volume d’affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all’anno precedente fino a 10.000.000 di euro, non inferiore a euro 100.000, per volume d’affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all’anno precedente oltre 10.000.000 di euro*”, rende di fatto inutile la norma e nulla ogni segnalazione per il semplice fatto che:

1. Nessun debito per IVA non versata emerge dalla comunicazione della liquidazione periodica;

2. L’aliquota ordinaria è del 22% quindi il debito IVA, se si esclude quello NON VERSATO perché non rinveniente dalla comunicazione della liquidazione IVA ex art. 21bis DL 78/10, non potrà mai raggiungere il 30%.

Pare quindi trovarsi di fronte ad una delle numerose incongruenze di cui è disseminato il Codice della crisi.

Paradossalmente, quindi, interpretando letteralmente la norma, chiunque potrebbe non versare l’IVA e non essere intercettato ai fini dell’emersione anticipata della crisi in quanto, per come è scritta la norma, il sistema non lo può individuare; lo individua solo il procedimento amministrativo che sfocia, però, nella richiesta di compliance.

Per non parlare poi dei soggetti che, essendone legittimati, hanno fruito per il periodo di riferimento, agli effetti dell’IVA, delle agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto, che godono della proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell’evento lesivo, non contemplati dalla norma che, in caso di segnalazione, dovrebbero sopportare la procedura ed il costo dell’OCRI per dimostrare di essere invece perfettamente in regola con la normativa vigente.

L’errore di formulazione della norma non appare lieve e quindi non superabile in via interpretativa. Benché appare chiaro quello che il Legislatore avesse voluto intendere, la formulazione adottata, ancorché frutto di un mero fraintendimento o di un errore di coordinamento o di disattenzione, ha reso la norma cristallizzata e certa nella sua erroneità assumendo pertanto valore sostanziale. Per tale motivo è emendabile, almeno in riferimento alla tutela tributaria (ma non solo), solo da una norma di uguale rango ex art. 1 L. 27.07.00 n. 212.

Quindi non basterà una circolare dell’Agenzia delle entrate o la pronuncia di un giudice a mutare il senso della norma perché nel diritto tributario la forma assume valore di sostanza atteso che gli errori formali sono sanzionati sia quando compiuti dal contribuente, che dall’ente impositore (si pensi, negli anni, alle motivazioni per relationem degli avvisi di accertamento o alla firma degli atti da parte di funzionari non abilitati alla sottoscrizione).

Appare evidente come il mancato adeguato coordinamento della norma *de quo* comporti sicuramente l’insorgenza di numerose criticità se non altro in ordine alle eventuali forme di tutela avverso gli atti o fatti da essa derivanti. Addirittura, in *extrema*

ratio, si potrebbe ipotizzare l'annullabilità, se non perfino la nullità, degli atti o fatti da essa conseguenti o dipendenti.

Pertanto, qualora il debitore ricevesse una comunicazione dall'Agenzia delle entrate ove si avvisa che **dall'esame del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche emerge un indebitamento rilevante**, il contribuente potrà legittimamente opporre che dalla lettura congiunta dell'art. 15 comma 2 D. Lgs 14/2019 e del modello ex art 21bis DL 78/2010 non emerge alcun importo non versato con ciò iniziando, di fatto, un percorso contenzioso.

A tale fine risulta quindi indispensabile determinare la natura della comunicazione ed il suo ambito di appartenenza, per poi individuare le forme di tutela che legittimamente il debitore potrà perseguire. Inoltre appare pure importante definire con esattezza l'origine del dato (IVA non versata di importo rilevante) da cui poi trae origine la comunicazione ex art. 15 CCI, perché è da quel dato che, di fatto, l'originario ed unitario procedimento amministrativo fiscale terminato con la lettera di compliance si biforca e determina due avvisi di irregolarità, diversi tra loro per giurisdizione e finalità (pare) ancorché paralleli, ovvero la comunicazione ex comma 1 art. 15 D. Lgs 14/2019 e l'avviso bonario ex art 54bis DPR 633/1972.

Da una prima riflessione, la comunicazione di superamento dell'importo rilevante parrebbe avere una natura per certi versi simile ad una ingiunzione o a una preventiva pseudo-messa in mora mentre la comunicazione ex art. 54bis DPR 633/1972, mantenendo la sua natura squisitamente tributaria, pare essere inviata solo per permettere all'imprenditore di regolarizzare la sua posizione debitoria e niente più. In realtà non si deve scordare che l'avviso bonario può essere oggetto di contenzioso tributario e che quindi il debitore potrebbe legittimamente opporsi come *infra* descritto.

In uno Stato di diritto, per il principio di certezza e di affidamento, costituzionalmente previsti e tutelati in ambito tributario dallo Statuto del contribuente ai sensi dell'art. 10 L. 27.07.00 n. 212, si impone che l'origine dell'importo rilevante ex comma 1 art. 15 CCI sia chiara ed evidente e non desumibile da circostanze concorrenti, come nella fattispecie in esame, perché, nell'ipotesi in cui il debitore ritenesse che tale valore fosse vi-

ziato da errori o inesattezze, dovrà sapere quale sia la sede giurisdizionale idonea e adeguata per opporre le proprie valide ragioni.

Quindi, qualora l'imprenditore volesse opporre una legittima doglianza avverso la comunicazione ex art. 15 CCI, sia per il contenuto, per presunti vizi nel merito o di legittimità, che di forma, la sede naturale del radicando contenzioso potrebbe essere:

1) quella tributaria, privilegiando l'aspetto amministrativo o il ricorso alle Commissioni tributarie, o

2) quella giurisdizionale ordinaria del Tribunale competente, privilegiando la natura civilistica della (lamentata) lesione di diritti e degli interessi ad essi connessi, o

3) quella stragiudiziale dell'OCRI, privilegiando l'aspetto endoprocedimentale, avente contenuto asseritamente riservato e confidenziale.

1- La via amministrativo-tributaria

Visto che ormai è stato dimostrato con sufficiente chiarezza che l'importo rilevante trae origine dal controllo automatico ex art. 54bis 633/72 e non dal modello di liquidazione periodica dell'IVA ex art 21bis DL 78/2010, qualora il debitore dovesse percorrere la strada del contenzioso tributario, sorge il dubbio se l'oggetto del contenzioso dovrà essere la comunicazione ex art. 15 CCI o l'avviso bonario ex art. 54 bis DPR 633/1972 o entrambi. E poi, dovrà adire direttamente le Commissioni tributarie o potrà prima tentare la via deflattiva minore dell'autotutela davanti all'ufficio di competenza?

Certo, si potrebbe argomentare che il debitore ha già una strada percorribile in via amministrativa ancora prima dell'arrivo dell'avviso bonario per sanare eventuali lamentate incongruenze che è quella del CIVIS, ovvero il canale telematico dell'Agenzia delle entrate.

Infatti l'importo rilevante appare già nella lettera di compliance, anche se ancora non è divenuto tale atteso che la rilevanza gli viene attribuita solo con la comunicazione ex art. 15 CCI. Comunque già in quella sede il debitore potrebbe opporre legittimi motivi alla determinazione dell'importo dell'IVA non versata risultante dalla richiesta di compliance, ma solo per rilievi squisitamente formali atteso che il controllo automatico ex

art. 54bis DPR 633/1972, che sovrintende tale richiesta, riguarda solo questo tipo di irregolarità.

Qualora le divergenze riguardassero motivazioni di carattere diverso, occorrerebbe aspettare l'avviso bonario ex art. 54bis DPR 633/1972 che però arriva congiuntamente alla comunicazione di superamento dell'importo rilevante.

2 - La via giudiziaria

Ammesso, invece, che la comunicazione con la quale l'Agenzia delle entrate avvisa che l'esposizione debitoria ha superato l'importo rilevante di cui al comma 2 dell'art. 15 del CCI abbia natura civilistica, vi è da domandarsi di quale tipo di tutela può disporre il debitore nel caso ravvisasse dei motivi di doglianza.

Si è detto che la fase dell'allerta, anche da creditori pubblici qualificati, abbia natura stragiudiziale². Se ciò può essere condizionale avendo contezza dell'allerta in *re ipsa*, non parrebbe altrettanto agilmente sostenibile se la si esamina da un punto di vista organico e sistematico e quindi delle tutele poste a favore del debitore.

Infatti, proprio perché i rimedi non sono e non possono essere declinati solamente in un ambito stragiudiziale ma anche giurisdizionale (nell'accezione della natura civilistica della comunicazione), allora si deve concludere che detta fase integra (sola) un vero e proprio sub-procedimento all'interno di quello più ampio di cui al Titolo II CCI rubricato come "Procedure di allerta e di composizione della crisi". Quindi, nell'ipotesi di cui sopra, ovvero della natura civilistica della comunicazione, vi è da domandarsi di quale tipo di tutela può disporre il debitore in sede giudiziaria.

In altre parole, ci si interroga su quale possa essere la tutela processuale più idonea da perseguire, se quella di un reclamo al Giudice Delegato o quella relativa alla tutela giudiziaria prevista dalla normativa processual-civilistica.

In realtà, un reclamo al Giudice Delegato non appare configurabile, non essendo prevista in questa fase la presenza di un Magistrato che sovrintenda alla procedura di segnalazione in esame.

² L. Gambi - La fase dell'allerta esterna nel Codice della crisi – Il Fallimentarista 15.05.2019

È invece ipotizzabile il ricorso al Giudice ordinario sia nella fase di ricevimento della comunicazione che nella successiva davanti all'OCRI attraverso una procedura cautelare in via di urgenza nelle forme previste dall'art. 700 c.p.c. anche se la configurabilità di una ipotizzabile tutela giudiziaria ordinaria non può tuttavia trascurare la peculiarità della normativa in esame.

Infatti, se è vero che gli strumenti di allerta rispondono alla finalità di anticipare l'emersione delle situazioni di crisi dell'impresa, e cioè di quello "*stato di difficoltà economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza del debitore*", è altrettanto vero che la percezione dell'esistenza di presunti motivi di crisi è suscettibile di generare effetti pari a quelli connessi all'esistenza di una vera situazione di crisi.

In particolare, qualora l'OCRI non provveda entro il termine di 15 giorni dalla ricezione della segnalazione previsto dall'art. 18 CCI (termine necessariamente perentorio stante la peculiarità della finalità del procedimento che "scommette" nella sua insita rapidità il successo dell'emersione anticipata della crisi) a convocare innanzi al collegio nominato il debitore medesimo e, all'esito di quest'ultima e dell'acquisizione da parte del relatore delle informazioni rilevanti e dei dati, all'archiviazione della segnalazione ricevuta per insussistenza della situazione di crisi o perché si tratta di imprenditore al quale non si debbano applicare gli strumenti di allerta o la segnalazione sia palesemente errata, può legittimamente porsi un problema di effettività della tutela dell'imprenditore e la conseguente necessità di adire l'Autorità Giudiziaria per ottenere adeguata tutela.

Può infatti darsi il caso che, nonostante la riservatezza che contraddistingue l'attività dell'OCRI (soprattutto nella fase iniziale), l'imprenditore possa invocare e documentare l'esistenza di un pregiudizio imminente ed irreparabile derivante dalla permanenza della segnalazione del suo nominativo all'OCRI.

Qualora l'imprenditore non riesca ad ottenere un'immediata cancellazione della segnalazione del proprio nominativo all'OCRI, è perciò configurabile il ricorso all'Autorità Giudiziaria ordinaria, non essendo stata peraltro ancora delineata, come detto, una competenza della sezione fallimentare mancando un'espressa previsione, e segnatamente la possibilità di adire una procedura cautelare in via di urgenza nelle forme previste

dall'art. 700 c.p.c.. Tale norma prevede una tutela cautelare urgente e atipica, a cui si può ricorrere in fattispecie non espressamente previste e disciplinate dal codice di procedura civile.

L'atipicità del provvedimento prevista dal dettato normativo comporta la possibilità di ottenere un ordine giudiziale dal contenuto non predeterminato dalla legge, caratterizzato da una particolare elasticità e rimesso alla valutazione discrezionale effettuata caso per caso dal Magistrato.

Il ricorso a tale forma di tutela giudiziaria presuppone, come sopra accennato, l'esistenza di un concreto pregiudizio imminente ed irreparabile a carico dell'imprenditore derivante dalla segnalazione in esame. L'espressione pregiudizio imminente significa che lo stesso non deve essere solo potenziale, ma attuale ed incombente. L'irreparabilità del pregiudizio, che giustifica l'accoglimento del ricorso, deve essere intesa non solo come irreversibilità del danno, ma anche come non suscettibilità di una tutela effettiva all'esito del giudizio di merito.

Il rimedio sopra individuato non parrebbe tuttavia pienamente soddisfacente per un'effettiva tutela nel caso in esame proprio per la caratteristica di residualità che lo contraddistingue. La mancata previsione di forme di tutela specifica per l'ipotesi di un'erronea segnalazione all'OCRI evidenzia un'evidente lacuna del legislatore, che non si è (ancora) interrogato sui rischi che gli effetti dell'allerta possono produrre sui rapporti che l'imprenditore ha con i terzi e con la propria struttura. L'emersione o anche solo il sospetto di segnali di crisi, come la segnalazione in esame è idonea a rappresentare, sono suscettibili di provocare una contrazione di banche e fornitori a sostenere l'imprenditore con la regolare prosecuzione dei rapporti.

Un ultimo aspetto relativo alla possibile tutela giudiziaria civile attiene al risarcimento dei danni che l'imprenditore può eventualmente lamentare di aver sofferto a causa dell'erronea segnalazione all'OCRI: in tal caso, si potrà fare ricorso alla tutela nelle forme ordinarie di cognizione, ricadendo l'onere probatorio sull'esistenza del danno e sulla sua consistenza il soggetto che assume di averlo subito.

3 - La via endogena di carattere confidenziale

L'obiettivo della procedura di allerta è quindi quello di rilevare tempestivamente la possibile manifestazione di una situazione di insolvenza al fine di consentire l'adozione delle misure più idonee. I connessi obblighi di segnalazione rispondono quindi all'esigenza di ottenere una precoce rilevazione della crisi d'impresa, anche al fine di scongiurare la progressiva dispersione del valore aziendale.

Qualora però si desse validità alla tesi della natura integralmente stragiudiziale del procedimento, allora il debitore che si trovasse a dover decidere in merito al rimedio da porre in essere avverso ad un evidente errore della comunicazione, sia di forma che di sostanza, dovrebbe ritenere che l'unica via per legittimamente ottenere soddisfazione sia quella avanti all'OCRI. Pertanto il debitore farà valere le proprie ragioni in quella sede sperando nella riservatezza e confidenzialità **effettiva** del procedimento e dell'organo.

Qualora dal suddetto procedimento l'imprenditore ritenesse di non aver avuto idonea soddisfazione o addirittura ricevuto un danno anche a causa di un'attività di fatto inconcludente, i rimedi sarebbero quelli evidenziati nel precedente punto 2.

* * *

Vi è infine un altro aspetto che denota la carenza di coordinamento tra il Codice della crisi e il Diritto tributario e che è destinato ad evidenziare non poche asperità atteso che l'argomento non è certo di poca importanza.

Come già precedentemente visto, l'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972 sancisce che *“avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti”*. Il comma 2-bis del medesimo articolo prevede poi che l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta, solo se vi è pericolo per la riscossione.

Ai sensi del citato articolo 54 bis del D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria procede nel seguente modo con la cronologia indicata:

1. Notifica della “*lettera di invito alla compliance*” che segnala le anomalie relative ai versamenti dell’IVA dovuta in base alla liquidazione periodica IVA. A seguito della notifica della lettera di compliance, e prima della notifica della comunicazione art. 54-bis del DPR 633/1972, è ancora possibile avvalersi dell’istituto del ravvedimento operoso;

2. In caso di inerzia nel pagamento del dovuto da parte dell’imprenditore, senza che sia stata prevista una qualche scadenza, viene successivamente notificata la comunicazione ai sensi dell’art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 (avviso bonario) che inibisce la possibilità di ravvedimento ai sensi dell’art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e con cui si richiede il pagamento, entro 30 giorni dalla notifica, dell’importo comunicato e non pagato, con l’aggiunta di una sanzione del 10%. Decorsi 30 giorni senza che sia avvenuto il pagamento, l’avviso bonario decade e l’importo da pagare sarà maggiorato di una sanzione del 30% con annessa iscrizione a ruolo.

Quindi, in caso di emissione di un avviso bonario “ordinario o sotto soglia”, il termine concesso prima dell’iscrizione a ruolo è di complessivi 30 giorni mentre in caso di emissione di un avviso bonario ex comma 3 dell’art. 15 CCI, o “sopra soglia”, il termine è di 90 giorni.

Non risulta che i due termini siano stati coordinati, per cui può accadere, permanendo le norme attuali, che il termine di 90 giorni sia sopraffatto da quello inferiore ordinariamente concesso.

Concludendo, affinché l’art. 15 comma 1 lett. a possa essere realmente efficace e certo e non foriero di dubbi, perplessità e financo errori, dovrà essere modificato utilizzando l’opportunità offerta dalla L. 20/2019 e dall’emanando decreto correttivo operando in due direzioni alternative: cambiando il modello delle liquidazioni periodiche IVA o legando il dato dell’imposta non versata alla lettera di compliance.

¹ Art. 15

Obbligo di segnalazione di creditori pubblici qualificati

1. L’Agenzia delle entrate, l’Istituto nazionale della previdenza sociale e l’agente della riscossione hanno l’obbligo, per i primi due soggetti a pena di inefficacia del titolo di prelazione spettante sui crediti dei quali sono titolari, per il terzo a pena di inopponibilità del credito per spese ed oneri di riscossione, di dare avviso al debitore, all’indirizzo di posta elettronica certificata di cui siano in possesso, o, in mancanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento inviata all’indirizzo risultante dall’anagrafe tributaria, che la sua esposizione debitoria ha superato l’importo rilevante di

cui al comma 2 e che, se entro novanta giorni dalla ricezione dell'avviso egli non avrà estinto o altrimenti regolarizzato per intero il proprio debito con le modalità previste dalla legge o se, per l'Agenzia delle entrate, non risulterà in regola con il pagamento rateale del debito previsto dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 o non avrà presentato istanza di composizione assistita della crisi o domanda per l'accesso ad una procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza, essi ne faranno segnalazione all'OCRI, anche per la segnalazione agli organi di controllo della società.

2. Ai fini del comma 1, l'esposizione debitoria è di importo rilevante:

a) per l'Agenzia delle entrate, quando l'ammontare totale del debito scaduto e non versato per l'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione della liquidazione periodica di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sia pari ad almeno il 30 per cento del volume d'affari del medesimo periodo e non inferiore a euro 25.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a 2.000.000 di euro, non inferiore a euro 50.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a 10.000.000 di euro, non inferiore a euro 100.000, per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente oltre 10.000.000 di euro;

b) per l'Istituto nazionale della previdenza sociale, quando il debitore è in ritardo di oltre sei mesi nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore alla metà di quelli dovuti nell'anno precedente e superiore alla soglia di euro 50.000;

c) per l'agente della riscossione, quando la sommatoria dei crediti affidati per la riscossione dopo la data di entrata in vigore del presente codice, autodichiarati o definitivamente accertati e scaduti da oltre novanta giorni superi, per le imprese individuali, la soglia di euro 500.000 e, per le imprese collettive, la soglia di euro 1.000.000.

3. L'avviso al debitore di cui al comma 1 deve essere inviato: a) dall'Agenzia delle entrate, contestualmente alla comunicazione di irregolarità di cui all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; b) dall'Istituto nazionale della previdenza sociale, entro sessanta giorni dal verificarsi delle condizioni di cui al comma 2, lettera b); c) dall'agente della riscossione, entro sessanta giorni dalla data di superamento delle soglie di cui al comma 2, lettera c).

4. Scaduto il termine di novanta giorni di cui al comma 1 senza che il debitore abbia dato prova di aver estinto il proprio debito o di averlo altrimenti regolarizzato per intero con le modalità previste dalla legge o di essere in regola con il pagamento rateale previsto dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, o di aver presentato istanza di composizione assistita della crisi o domanda per l'accesso ad una procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza, i creditori pubblici qualificati di cui al presente articolo procedono senza indugio alla segnalazione all'OCRI. La segnalazione è effettuata con modalità telematiche, definite d'intesa con Unioncamere e InfoCamere. Se il debitore decade dalla rateazione e risultano superate le soglie di cui al comma 2, il creditore procede senza indugio alla segnalazione all'OCRI.

5. I creditori pubblici qualificati di cui al presente articolo non procedono alla segnalazione di cui ai commi 1 e 4 se il debitore documenta di essere titolare di crediti di imposta o di altri crediti verso pubbliche amministrazioni risultanti dalla piattaforma per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 giugno 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 2 luglio 2012, n. 152, e dell'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 22 maggio 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 21 giugno 2012, n. 143, per un ammontare complessivo non inferiore alla metà del debito verso il creditore pubblico qualificato. La consultazione della piattaforma avviene con modalità telematiche definite d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze.

6. Le Camere di commercio rendono disponibile, esclusivamente ai creditori pubblici qualificati, un elenco nazionale dei soggetti sottoposti alle misure di allerta, da cui risultino anche le domande dagli stessi presentate per la composizione assistita della crisi o per l'accesso ad una procedura di regolazione della crisi o dell'insolvenza.

7. Per l'Agenzia delle entrate, l'obbligo di cui al comma 1 decorre dalle comunicazioni della liquidazione periodica IVA di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n.122, relative al primo trimestre dell'anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del presente codice.

ii **Legge 30 luglio 2010, n. 122**

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica (G.U. del 30

luglio 2010, n. 176)

Art. 21-bis. Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche I.V.A.

(articolo introdotto dall'art. 4, comma 2, legge n. 225 del 2016)

1. I soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto trasmettono, negli stessi termini e con le medesime modalità di cui all'articolo 21, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta effettuate ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 1-bis, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, nonché degli articoli 73, primo comma, lettera e), e 74, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Restano fermi gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate.

2. Con il provvedimento di cui all'articolo 21, comma 2, sono stabilite le modalità e le informazioni da trasmettere con la comunicazione di cui al comma 1 del presente articolo.

3. La comunicazione è presentata anche nell'ipotesi di liquidazione con eccedenza a credito. Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione i soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le predette condizioni di esonero.

4. In caso di determinazione separata dell'imposta in presenza di più attività, i soggetti passivi presentano una sola comunicazione riepilogativa per ciascun periodo.

5. L'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi 634 e 635 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le risultanze dell'esame dei dati di cui all'articolo 21 del presente decreto e le valutazioni concernenti la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si applica l'articolo 54-bis, comma 2-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indipendentemente dalle condizioni ivi previste.

iii Articolo 54 bis

Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni

1. Avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;

b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma.

2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta, da eseguirsi ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, degli articoli 6 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, nonché dell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405.

3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato ai sensi e per gli effetti di cui al comma 6 dell'articolo 60 al contribuente, nonché per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente.