

ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE E PROCESSO TRIBUTARIO

GRAVI CONSEGUENZE PROCESSUALI

NECESSARIE ED URGENTI MODIFICHE LEGISLATIVE

A) NORMATIVA

L'art. 6 del Decreto legge n. 193 del 22/10/2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 dell'01/12/2016 (in G.U. n. 282 del 02/12/2016 – S.O. n. 53 ed entrata in vigore il 03/12/2016) prevede la definizione agevolata (**c.d. rottamazione**) dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2016.

I debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora, gli interessi di dilazione nonché le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, comma 1, del D.Lgs. n. 46 del 26/02/1999.

Di conseguenza, sono dovute soltanto:

- le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale ed interessi;
- l'aggio ed i rimborsi delle spese per le procedure esecutive e per la notifica della cartella di pagamento.

L'art. 6, comma 2, cit. stabilisce tassativamente che il debitore entro il 31 marzo 2017 deve presentare all'agente della riscossione apposita dichiarazione (Modello DA1):

- indicando il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo di cinque;
- indicando la pendenza dei giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione;
- **assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.**

Quest'ultima condizione, esposta in modo così apodittico dal legislatore, deve essere ben chiarita al contribuente per evitare spiacevoli e gravi sorprese dal punto di vista processuale, tenendo conto che l'estinzione del processo può avvenire in tre casi diversi e distinti, che non devono essere confusi:

- **per rinuncia (art. 44 D.Lgs. n. 546/92);**
- **per inattività delle parti (art. 45 D.Lgs. n. 546/92);**
- **per cessazione della materia del contendere (articoli 46 e 48, comma 2, e 48-bis, comma 4, D.Lgs. n. 546/92).**

Prima di chiarire quanto sopra, secondo me, è opportuno fare una breve analisi storica delle precedenti rottamazioni.

B) ROTTAMAZIONE RUOLI FINO AL 31 DICEMBRE 2000 SINTESI

L'art. 12 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002 (Finanziaria 2003) stabiliva che, relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000, **i debitori potevano estinguere il debito senza corrispondere i soli interessi di mora** e con il pagamento:

- di una somma pari al 25 per cento dell'importo iscritto a ruolo;
- delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute per le procedure esecutive eventualmente effettuate dallo stesso.

Nulla era specificatamente previsto per i giudizi tributari pendenti.

Appunto per questo, l'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 12/E del 21/02/2003 (punto 8.1) e n. 22/E del 28/04/2003, precisò che:

“In particolare, ove il contribuente non intenda fare ricorso alle disposizioni concernenti la chiusura della lite e opti per la sola definizione del ruolo, l'esito della controversia sarà diverso a seconda che abbia ad oggetto lo stesso ruolo definito ai sensi dell'articolo 12 in esame ovvero l'atto di accertamento in base al quale è stato formato il ruolo definibile.

Nel primo caso, per effetto della intervenuta definizione, dovrà dichiararsi l'estinzione della controversia (a tal proposito si cita l'interessante sentenza n. 1035 della CTR – Sezione Staccata di Lecce – Sezione 24 -, depositata il 19 aprile 2016).

Nell'altro caso la controversia proseguirà il suo iter nei modi ordinari e ai fini della liquidazione delle somme eventualmente dovute all'esito del procedimento, gli importi iscritti nei ruoli definiti ai sensi dell'articolo 12 si considerano interamente versati”.

C) ROTTAMAZIONE RUOLI FINO AL 31 OTTOBRE 2013 – SINTESI

L'art. 1, commi 618-624, della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 (Finanziaria 2014) stabiliva che, relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni, affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013, i debitori potevano estinguere il debito con il pagamento:

- di una somma pari all'intero importo originariamente iscritto a ruolo, ovvero a quello residuo, **con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (art. 20 D.P.R. n. 602/1973) nonché degli interessi di mora (art. 30 D.P.R. n. 602 cit.);**
- delle somme dovute a titolo di aggio.

Quanto sopra si applicava anche agli avvisi esecutivi emessi dalle agenzie fiscali e affidati in riscossione fino al 31/10/2013.

Entro il 31 ottobre 2014, gli agenti della riscossione dovevano informare, mediante posta ordinaria, i debitori, che avevano effettuato il versamento in unica soluzione entro il 31 maggio 2014, **dell'avvenuta estinzione del debito.**

Anche in questo caso, nulla era specificatamente previsto per i giudizi tributari pendenti, che quindi potevano regolarmente proseguire per la differenza delle somme contestate (al netto dei debiti estinti).

D) ATTUALE ROTTAMAZIONE – DIFFERENZE

Dalla breve analisi storica di cui sopra risulta evidente che l'attuale rottamazione si differenzia dalle altre perché, per la prima volta, prevede l'esclusione delle sanzioni, oltre ai soli interessi di mora (peraltro sempre esclusi dalle precedenti edizioni).

Indubbiamente, questo importante e sostanzioso beneficio fiscale avrà condizionato il legislatore a disciplinare le conseguenze processuali richiedendo al debitore l'impegno a rinunciare al giudizio tributario, con gli esiti che commenteremo in seguito.

In ogni caso, nella domanda il debitore deve assumere il semplice impegno a rinunciare alla causa tributaria, ma questo non lo vincola perché può sempre venir meno al suddetto impegno, prima della pronuncia del giudice (art. 44 D.Lgs. n. 546/1992), se si accorge che la rottamazione non è conveniente, soprattutto dal punto di vista processuale e finanziario.

E) CARICHI AFFIDATI – CONCETTO – TERMINI

La rottamazione riguarda soltanto i carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2016.

Un profilo problematico è ravvisabile nella corretta individuazione del significato dell'espressione **“carichi affidati”**.

A tal proposito, è opportuno rifarsi a quanto già chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 22/E del 28 aprile 2003 (punto 9.1) e la risoluzione n. 150/E del 19 ottobre 2005, riferite alla rottamazione di cui all'art. 12 della Legge n. 289 citata (vedi precedente lettera B)

L'art. 4 del Decreto Ministeriale n. 321 del 03 settembre 1999 testualmente dispone:

“Per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese; per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l’ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo”.

Di conseguenza, come peraltro precisato dalle succitate note dell’Agenzia delle Entrate, **rientrano nella rottamazione i ruoli la cui consegna si intende effettuata il 10 gennaio 2017 nel presupposto che gli stessi sono stati trasmessi al CNC entro il 31 dicembre 2016 (essendo sabato si sposta a lunedì 02 gennaio 2017), contrariamente alle tesi di Equitalia del 20 dicembre 2016.**

Per gli accertamenti esecutivi la riscossione provvisoria delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione in base all’art. 29, comma 1, lett. b), D.L. n. 78 del 31/05/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 30/07/2010, a partire dall’01 ottobre 2011.

Ecco perché era importante, secondo me, sollecitare (anche con diffide) gli uffici fiscali alla trasmissione dei ruoli, soprattutto se il debitore aveva interesse alla rottamazione.

In ogni caso, per avere contezza della situazione il debitore può chiedere precise informazioni ad Equitalia, che peraltro, entro il 28 febbraio 2017, deve avvisare il contribuente dei carichi affidati nell’anno 2016 per i quali, alla data del 31 dicembre 2016, gli risulta non ancora notificata la cartella di pagamento o l’avviso di addebito (art. 6, comma 3-ter, citato).

F) RATEAZIONI – SPECIFICHE CONDIZIONI

L’art. 6, comma 8, citato prevede che la rottamazione può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente le somme dovute, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall’agente della riscossione, **“purchè, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016”.**

In base alla formulazione letterale della norma:

- si richiede il pagamento di sole tre rate e non di tutto il pregresso;
- i versamenti possono avvenire anche in ritardo, purchè entro la data di presentazione della domanda **(31 marzo 2017)**;
- trattandosi di norma speciale, nella fattispecie, **non è applicabile l’art. 31 D.P.R. n. 602/73 ma l’art. 1193, comma 1, codice civile: “Chi ha più debiti della medesima specie verso la stessa persona può dichiarare, quando paga, quale debito intende soddisfare”.**

Perciò, nella suddetta dichiarazione, il debitore deve fare esclusivo riferimento alle rate di ottobre, novembre e dicembre 2016, contrariamente alle tesi di Equitalia del 20 dicembre 2016.

G) RINUNCIA AI GIUDIZI PENDENTI (ART. 44 D.Lgs. n. 546 cit.)

Come più volte precisato, l'art. 6, comma 2, citato richiede tassativamente l'impegno da parte del debitore di rinunciare ai giudizi pendenti (tributari e previdenziali), che hanno ad oggetto i carichi da rottamare.

Nel processo tributario, la rinuncia al ricorso è specificatamente disciplinata dall'art. 44 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992, come ultimamente modificato dall'art. 9, comma 1, lett. p), D.Lgs. n. 156 del 24/09/2015.

In base al suddetto articolo:

- **il processo si estingue per rinuncia totale al ricorso;**
- il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro;
- la eventuale liquidazione delle spese è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile; avverso tale provvedimento è, in ogni caso, ammesso il ricorso straordinario per Cassazione, ai sensi dell'art. 111 della Costituzione (Cassazione Civile, sentenze n. 481 del 15/01/2003; n. 11768 del 06/08/2002; n. 10306 del 04/08/2000);
- **la rinuncia non produce effetti se non è accettata dalle sole parti costituite, che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo;**
- la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, devono essere sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si devono depositare nella segreteria della commissione tributaria;
- in ogni caso, è ammissibile la dichiarazione di rinuncia effettuata, anziché in forma scritta, nella forma della dichiarazione "a verbale" durante l'udienza, trattandosi di un atto pubblico (Cassazione sentenze n. 6039 del 25/03/2004; n. 5270 del 15/03/2004; n. 10215 del 27/06/2003);
- il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione totale del processo;
- l'estinzione totale del processo è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza;

- in caso di rinuncia, quindi, si hanno due distinti provvedimenti, uno che determina l'estinzione totale del processo e l'altro che eventualmente dispone sulle spese;
- avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione, che provvede a norma dell'art. 28 D.Lgs. n. 546 citato, mentre la sentenza è impugnabile nei modi ordinari.

La giurisprudenza di legittimità in merito alla rinuncia al ricorso ha chiarito che essa consiste nella rinuncia all'atto propositivo della domanda ed a tutti gli atti successivi del processo.

In sostanza, con il decreto o la sentenza il processo si estingue e, di conseguenza, l'atto impugnato diviene definitivo, ma il ricorrente può, comunque, proporre altro ricorso contro lo stesso provvedimento, logicamente se ancora nei termini (Cass. n. 8182 del 02 aprile 2007), molto brevi nel processo tributario.

In conseguenza dell'estinzione per rinuncia:

- l'atto impugnato diventa definitivo in primo grado;
- nei gradi successivi, passa in giudicato la sentenza impugnata;
- la rinuncia in sede di giudizio di rinvio, dopo una pronuncia della Cassazione, travolge tutte le sentenze rese nel processo, ai sensi dell'art. 63 D.Lgs. n. 546 citato.

H) RINUNCIA E CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE – DIFFERENZE PROCESSUALI

La rinuncia al ricorso (art. 44 D.Lgs. n. 546 cit.) si differenzia processualmente dalla cessazione della materia del contendere (art. 46 D.Lgs. n. 546 cit.), che estingue, in tutto o in parte, il processo.

Infatti, come più volte chiarito e precisato dalla Corte di Cassazione:

- 1) all'emanazione di una sentenza di cessazione della materia del contendere (C.M.C.) consegue, da un lato, la caducazione della sentenza impugnata, a differenza della rinuncia al ricorso, che ne determina, invece, il passaggio in giudicato, e dall'altro l'assoluta inidoneità della sentenza di C.M.C. ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio (Sezione Prima Civile, sentenza n. 4714 del 13/12/2005);**
- 2) la C.M.C. dà luogo ad inammissibilità dell'impugnazione per sopravvenuto difetto di interesse; infatti, l'interesse ad agire (e quindi anche l'interesse all'impugnazione) deve**

sussistere non solo nel momento in cui è proposta l'azione (o l'impugnazione), ma anche nel momento della decisione, perché è in relazione a tale decisione (almeno come astrattamente richiesta) che va valutato detto interesse (**Cassazione, Sezioni Unite, n. 2674 del 05/03/1993 e n. 6626/1997 e Sez. Civile, n. 6048/1993 e n. 5344 del 26 aprile 2000, più volte citata**);

- 3) quando la rinuncia non risulta sottoscritta dalla parte né dall'avvocato la stessa non si presenta quale formale rinuncia ma si connota quale atto significativo del sopravvenuto difetto di interesse all'impugnazione e, pertanto, comporta l'inammissibilità della stessa per C.M.C. (**Cass., Sezione Quinta Civile, sent. n. 12949 del 21 maggio 2008, che richiama la succitata Cass. n. 5344/2000**).

Le suddette differenze processuali comportano che mentre in caso di rinuncia al ricorso il processo si estingue integralmente (art. 44, comma 1, cit.), invece, l'estinzione del giudizio per C.M.C. può essere totale o parziale (art. 46, comma 1, cit.).

In definitiva, la distinzione ha profonde radici di ordine sistematico e la previsione di un'apposita disciplina dell'estinzione del giudizio per C.M.C. costituisce una vera e propria peculiarità nel panorama legislativo, non trovando, infatti, riscontro nel codice di procedura civile e neppure nel codice del processo amministrativo.

I) RINUNCIA E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE – DIFFERENZE PROCESSUALI

La conciliazione giudiziale è disciplinata dagli artt. 48, 48-bis e 48-ter D.Lgs. n. 546 a seguito delle sostanziali ed importanti modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2005 cit. a decorrere dall'01 gennaio 2016.

Mentre la rinuncia risulta da una duplice dichiarazione unilaterale, avente un contenuto assonante e non negoziale (nel senso che produce effetti predeterminati e limitati al piano processuale), nel caso, invece, della conciliazione giudiziale le parti raggiungono un accordo, totale o parziale, sul piano sostanziale.

Appunto per questo, a differenza della rinuncia, anche la conciliazione giudiziale determina l'estinzione, totale o parziale, del giudizio per C.M.C. (artt. 48, comma 2, e 48-bis, comma 4, citati).

Perciò il contribuente dovrà valutare se conviene la rottamazione, con le conseguenze processuali della rinuncia, o la conciliazione giudiziale.

Inoltre, il contribuente deve valutare la convenienza della rottamazione, con i relativi rischi processuali, anche rispetto alle recenti sentenze della Corte di Cassazione, come per esempio quella sulla prescrizione quinquennale delle cartelle esattoriali (Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23339 depositata il 17/11/2016).

Sulle problematiche processuali dell'avviso di mora e dell'estratto ruolo non preceduti da cartella esattoriale la Corte di Cassazione si è pronunciata con le seguenti importanti sentenze:

- Sezioni Unite, sentenza n. 16412 depositata il 25 luglio 2007;
- Sezioni Unite, sentenza n. 19704 depositata il 02 ottobre 2015;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 9762 depositata il 07 maggio 2014.

Infine, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13399 del 30 giugno 2016, ha precisato che, in caso di irreperibilità del contribuente, è nulla la cartella esattoriale se la sua notifica non è stata adeguatamente motivata.

L) LITISCONSORZIO - CONDIZIONI

In caso di litisconsorzio necessario tutte le parti devono essere concordi nella rinuncia al ricorso.

Invece, in caso di litisconsorzio facoltativo, l'autonomia dei diversi rapporti processuali comporta che la rinuncia possa essere accettata soltanto per taluni di essi.

A tal proposito, è opportuno citare le seguenti sentenze della Corte di Cassazione:

- in merito alle ipotesi di litisconsorzio necessario (Cassazione, SS.UU., sentenza n. 14815/2008 e Cassazione – Sezione Tributaria – n. 2907/2010 e n. 18690/2016);
- in merito alle ipotesi di litisconsorzio facoltativo tra l'agente della riscossione e l'ente impositore (Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16412 del 2007 e sentenze – Sezione Tributaria – n. 5832 del 2011 e n. 22729 depositata il 09/11/2016) infatti, la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – con la sentenza n. 9762/2014 ha precisato che in tema di disciplina della riscossione delle imposte mediante iscrizione nei ruoli, non sussiste litisconsorzio necessario tra l'amministrazione finanziaria e il concessionario della riscossione; con la possibilità di chiamare in giudizio l'altra parte se non si vuole rispondere della lite, dovendosi riconoscere a entrambi il diritto di impugnazione nei diversi gradi del processo tributario.

Infine, la Corte di Cassazione - Sez. Tributaria – con la sentenza n. 18690 del 23/09/2016, ha precisato che l'accertamento di maggior imponibile iva a carico di una società di persona non determina automaticamente, in caso di impugnazione, una fattispecie di litisconsorzio necessario, mancando un meccanismo, analogo a quello previsto per le imposte dirette, di automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili.

M) RINUNCIA AGLI ATTI E RINUNCIA ALL'AZIONE - DIFFERENZE

Il nostro ordinamento, nel disciplinare il processo civile, cui si ispira il processo tributario (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit.), prevede quale principio fondamentale quello per il quale la definizione del giudizio è rimessa alla volontà delle parti, con la conseguenza che, come l'inattività di queste ultime impedisce la conclusione normale del giudizio, allo stesso modo deve ritenersi che le norme che disciplinano le c.d. **“vicende anormali”** del processo sono di applicazione generale.

Dottrina e giurisprudenza hanno nettamente distinto tra rinuncia agli atti del giudizio e rinuncia all'azione (che se interviene dopo il giudizio di primo grado è solitamente detta rinuncia all'impugnazione), contrapponendo l'una all'altra e precisando che:

- 1) la rinuncia all'azione (e all'impugnazione) è un modo improprio per designare la rinuncia al diritto sostanziale del quale è stata chiesta tutela con l'azione giudiziaria (o con l'impugnazione), è immediatamente efficace, anche senza l'accettazione della controparte, e determina il venir meno del potere dovere del giudice di pronunciare (Cass. civile, sentenze n. 1583 del 18/03/1981, n.5556 del 19/05/1995);**
- 2) invece, la rinuncia agli atti del giudizio di primo grado o di appello riguarda soltanto la rinuncia ai soli atti del giudizio e non alla pretesa sostanziale, come per esempio nel caso di rinuncia ad un ricorso sbagliato con la riproposizione di altro ricorso, sempre nei termini di decadenza (Cass., Sez. Quinta civile, sent. n. 8182 depositata il 02 aprile 2007) oppure il caso in cui il contribuente con successivo ricorso reitera l'impugnazione, in precedenza errata, del silenzio-rifiuto (Cass., Sez. Trib., sent. n. 26292 depositata il 29 dicembre 2010).**

I suddetti principi sono stati più volte confermati con le seguenti sentenze della Corte di Cassazione civile:

- n. 5506 del 19/11/1991;
- n. 1047 del 14/03/1994;

- n. 8219 dell'11/09/1996;
- n. 2572 del 07/03/1998;
- n. 2268 del 13/03/1999;
- n. 8387/1999;
- n. 8182 del 02/04/2007.

Nell'attuale rottamazione, così come disciplinata, il debitore non rinuncia ai soli atti del processo ma all'intera azione, con le conseguenze processuali di cui all'art. 44 cit. (vedi n. 1).

Appunto per questo, come si dirà in seguito, l'accettazione della rinuncia alla domanda è superflua perché alla rinuncia consegue una pronuncia di merito equivalente al rigetto del ricorso o dell'appello (Cass. n. 2268/1999 cit.).

Infatti, integra l'ipotesi della revoca dell'azione il riconoscimento del ricorrente dell'infondatezza della sua iniziativa contenziosa (come nel caso dell'attuale rottamazione).

N) RINUNCIA SENZA CONDIZIONI - CONSEGUENZE

La rinuncia deve essere incondizionata, chiara ed univoca.

In caso contrario, la stessa è inefficace.

Infatti, la rinuncia per essere efficace deve essere priva di condizioni e senza riserve.

Invero, benché una regola in tal senso non sia espressamente contenuta nell'art. 306 c.p.c. , alla rinuncia deve estendersi la stessa disciplina dettata per l'accettazione dall'ultima parte dell'art. 306, comma 1, cit., nel senso che la rinuncia non è efficace se contiene condizioni o riserve, onde queste rendono inefficace l'atto (vitiantur et vitiant).

Infatti, non sussiste ragione per operare una distinzione tra i due atti ai quali la legge ricollega l'estinzione del processo (**in tal senso, correttamente, Cassazione civile, sent. n. 9636 del 25/09/1998**).

O) RINUNCIA – ACCETTAZIONE NECESSARIA

L'art. 44, comma 3, cit. stabilisce testualmente:

“La rinuncia non produce effetti se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo”.

In sostanza, deve trattarsi di una accettazione necessaria, come ribadito dall'art. 44, comma 5, cit.

La giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione, infatti, ha stabilito che l'accettazione della rinuncia è richiesta soltanto nel caso in cui la parte, nei cui confronti la rinuncia è fatta, abbia effettivo interesse alla prosecuzione del processo (**Cassazione Civile, sentenze n. 2268 del 13/03/1999; n. 8219 dell'11/09/1996; n. 5506 dell'08/05/1992**).

Tale interesse, che deve concretarsi nella possibilità di conseguire un risultato utile e giuridicamente apprezzabile, sussiste allorquando il convenuto abbia chiesto una pronuncia nel merito ovvero abbia, a sua volta, posto una domanda riconvenzionale (**in tal senso, Cass. civile sent. n. 4917 del 24/09/1979; n. 1168 del 23/03/1994; n. 4714 del 03/03/2006**).

In materia tributaria, in linea di massima, non è necessaria l'accettazione dell'ufficio fiscale quando, come abbiamo chiarito in precedenza, la rinuncia del debitore rende definitivo l'atto impugnato o la sentenza favorevole all'ufficio stesso.

In ogni caso, non occorre il consenso delle parti non costituite, per cui il processo si estingue automaticamente (Cassazione Civile, sentenze n. 3905 del 03/04/1995 e n. 8387 del 03/08/1999).

P) RINUNCIA – SPESE PROCESSUALI

L'art. 44, comma 2, cit. testualmente dispone:

“Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro”.

Nella rottamazione, proprio perché l'ufficio fiscale (che non sia l'agente della riscossione) è rimasto estraneo alla procedura amministrativa, pur essendo parte processuale principale, è consigliabile mettersi d'accordo con l'ufficio per la compensazione delle spese, soprattutto perché si tratta di una definizione agevolata consentita dalla legge (che forse avrebbe fatto meglio a prevederlo).

Per evitare il rischio delle spese processuali si potrebbe presentare un'istanza congiunta in cui la controparte aderisce alla richiesta di compensazione delle spese.

In ogni caso, come scritto in precedenza (lett. G), contro l'ordinanza che decide sulle spese è sempre ammesso il ricorso straordinario per Cassazione, ai sensi dell'art. 111 della Costituzione.

Q) RINUNCIA AL RICORSO PER CASSAZIONE

La rinuncia al ricorso per Cassazione, ritualmente notificato alle controparti, non richiede l'accettazione necessaria perché la rinuncia, alla stregua degli artt. 390 e 391 c.p.c., comporta, diversamente da quanto previsto dall'art. 306 c.p.c., l'estinzione del procedimento indipendentemente dalla notificazione o comunicazione, prescritte solo al fine di sollecitare l'adesione della controparte alla rinuncia e di prevenire, quindi, alla radice la condanna alle spese della parte rinunciante (**Cass. civile, sentenze n. 6348/2005 e n. 19370 depositata il 15/07/2008**).

R) ENTI LOCALI - SINTESI

L'art. 6-ter della Legge n. 225 citata prevede la definizione agevolata delle entrate regionali e degli enti locali.

Infatti, con riferimento alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di **ingiunzione fiscale notificati dal 2000 al 2006**, i medesimi enti territoriali **possono stabilire, entro mercoledì 01 febbraio 2017**, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, **l'esclusione delle sole sanzioni relative alle predette entrate.**

Gli enti locali, nel deliberare la rottamazione, devono seguire le regole statali; tra cui quella dell'impegno a rinunciare ai giudizi in corso (art. 6-ter, comma 2, lett. c), citato), per cui si ripropongono tutti i problemi esposti nelle precedenti lettere, soprattutto tenendo conto che si escludono le sole sanzioni e non anche gli interessi (a differenza delle altre rottamazioni).

S) ALCUNE IPOTESI PROCESSUALI – CONSEGUENZE IN CASO DI RINUNCIA

Alla luce di tutte le considerazioni giuridiche e processuali sopra esposte e tenendo conto della sintetica, ma chiara, disposizione legislativa che richiede l'assunzione dell'impegno a **rinunciare** ai processi pendenti **con il preciso riferimento all'art. 44 D.Lgs. n. 546 più volte citato**, occorre analizzare alcune ipotesi processuali per rendersi conto delle conseguenze della rottamazione, che sino ad oggi, secondo me, non sono state ben chiarite ed esposte ai contribuenti per valutare la convenienza o meno della rottamazione.

A tal proposito, per la breve analisi, non certo esaustiva, delle problematiche processuali, sempre da valutare caso per caso:

- occorre distinguere le varie fasi del processo (primo grado, appello e ricorso per Cassazione);
- occorre precisare se oggetto dell'impugnazione sia direttamente il ruolo, la riscossione provvisoria oppure l'atto di accertamento o di applicazione delle sanzioni, potendo alcuni aspetti essere comuni alle varie vicende;
- in ogni caso, bisogna accertarsi che il ruolo sia stato affidato agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2016 (vedi precedente lett. E) e nel corso del giudizio non sia stato sgravato o rimborsato, essendo ininfluyente l'eventuale sospensione della riscossione;
- infine, occorre tenere presente che le sanzioni e gli interessi di mora e di dilazione già pagati non sono rimborsabili (art. 6, comma 8, lett. b), Legge n. 225/2016 citata).

1) GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

A) RICORSO CONTRO IL RUOLO

In caso di ricorso avverso una cartella esattoriale (per esempio, artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972), la rottamazione delle sanzioni e degli interessi di mora e di dilazione determina la rinuncia al ricorso ed il pagamento dell'intero tributo contestato.

B) RICORSO CONTRO UN RUOLO PROVVISORIO

Per le iscrizioni provvisorie bisogna distinguere:

- l'iscrizione provvisoria ai sensi dell'art. 15 D.P.R. n. 602/73 non contiene le sanzioni, per cui non c'è alcun concreto interesse a rottamare;
- invece, per l'iscrizione provvisoria in appello o pendente il ricorso per Cassazione (**art. 68 D.Lgs. n. 546 cit.**) la rottamazione delle sanzioni e degli interessi di mora e di dilazione determina il passaggio in giudicato della sentenza di condanna (totale o parziale) del contribuente.

C) RICORSO AVVERSO GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI

Le medesime considerazioni di cui alla precedente lett. B) possono essere estese agli accertamenti esecutivi (art. 29 D.L. n. 78/2010, a partire dall'01 ottobre 2011), in cui non vi è più la fase dell'iscrizione a ruolo, essendo comunque il contribuente obbligato a versare gli importi nella percentuale di cui all'art. 15 citato.

A tal proposito, si precisa che l'agente della riscossione, con raccomandata semplice o posta elettronica, deve informare il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione (art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 159 del 24/09/2015, vedi lett. E).

Anche in questo caso la rottamazione non è conveniente perché il pagamento provvisorio dell'accertamento esecutivo non contiene le sanzioni.

D) RICORSO AVVERSO L'ATTO DI CONTESTAZIONE DELLE SANZIONI

L'ufficio fiscale (o l'ente locale) può notificare l'atto di contestazione delle sanzioni, ai sensi e per gli effetti degli artt. 16 e 18 D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997 e successive modifiche ed integrazioni.

In questo caso, la rottamazione è conveniente perché si annullano totalmente le sanzioni e si può benissimo rinunciare al ricorso per mancanza di interesse.

Invece, nel caso di ricorso pendente avverso un avviso di recupero di credito d'imposta con le relative sanzioni (art. 27, comma 19, D.L. n. 185 del 29/11/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/01/2009), se il contribuente rottama le sanzioni deve rinunciare all'intero giudizio e pagare l'imposta.

E) ROTTAMAZIONE PARZIALE

L'art. 6, comma 13-bis, della legge n. 225 cit. prevede testualmente che:

“La definizione agevolata prevista dal presente articolo può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato”.

Anche in questo caso, la rinuncia al processo non può essere parziale:

- perché l'art. 44 citato più volte non prevede la rinuncia parziale, a differenza della cessazione della materia del contendere (art. 46 D.Lgs. n. 546 cit.), né il processo tributario prevede sentenze parziali (ma solo l'ordinanza, art. 48, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 546 cit.);
- perché nella dichiarazione il contribuente deve individuare i singoli debiti derivanti da accertamento esecutivo (o da avviso di addebito Inps) contraddistinti da un unico numero oppure i diversi debiti contenuti nello stesso ruolo, laddove non c'è solo un unico numero di ruolo ma altresì uno stesso numero di estremo dell'atto, per cui è difficile fare distinzioni e conteggi;

- perché non si può pensare di confrontarsi prima con l'agente della riscossione, quando peraltro l'ufficio fiscale è estraneo a tutta l'operazione della rottamazione, con il rischio di diverse interpretazioni, che aggravano e prolungano il processo tributario.

2) GIUDIZIO DI APPELLO

Nel giudizio d'appello, il contribuente deve sapere che:

- la rinuncia all'appello (totale o parziale) determina il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado;
- quindi, la rottamazione delle sanzioni e degli interessi di mora e di dilazione (art. 68 D.Lgs. n. 546 cit.) deve essere fatta se è conveniente dal punto di vista giuridico, perché ci sono poche speranze di successo in appello, e dal punto di vista finanziario, perché costa di meno rispetto all'eventuale conciliazione giudiziale, oggi finalmente prevista anche in fase di appello (art. 48-ter, comma 1, D.Lgs. n. 546 cit.); a tal proposito, si precisa che la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - con la sentenza n. 11001 del 27 maggio 2016 ha condiviso il principio secondo cui non soddisfa il requisito di specificità dell'appello, sancito dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992, la redazione di motivi di appello puramente riproductivi di quelli esposti nel ricorso introduttivo;
- **il conto della rottamazione, infatti, aumenta sensibilmente come conseguenza diretta della circostanza che l'importo affidato è indissolubilmente legato alle sorti dell'accertato;**
- quanto sopra esposto vale anche per le impugnazioni incidentali tardive (Cassazione – Sez. Tributaria – sentenza n. 9452 del 21/04/2006 e n. 12780 del 19/06/2015).

A tal proposito, bisogna rilevare che mentre un contribuente che non ha fatto ricorso o appello può beneficiare della rottamazione, lo stesso non può fare un contribuente vittorioso in primo o secondo grado, che è costretto a proseguire il contenzioso con rilevanti spese e con la preoccupazione di dover pagare, in caso di esito negativo del giudizio, l'intero importo accertato (imposta, sanzioni ed interessi), più l'eventuale condanna alle spese di giudizio (soprattutto dopo le modifiche apportate all'art. 15 D.Lgs. n. 546 cit.).

Per evitare queste ingiustificate disparità di trattamento sarebbe forse opportuno prevedere una definizione delle liti pendenti.

3) GIUDIZIO IN CASSAZIONE - SINTESI

Nel giudizio in Cassazione bisogna distinguere due fasi:

- a) pendente il giudizio in Cassazione, la rottamazione determina il passaggio in giudicato della sentenza di appello sfavorevole al contribuente;
- b) in caso di cassazione con rinvio (art. 383 c.p.c.) e pendente il termine per la riassunzione, l'eventuale rottamazione determina **l'estinzione dell'intero processo (art. 63, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit.) e, di conseguenza, diventa definitivo l'atto iniziale impugnato (per esempio, avviso di accertamento o cartella esattoriale).**

T) MODIFICHE LEGISLATIVE NECESSARIE ED URGENTI

Come ho cercato brevemente di chiarire nel presente scritto, l'attuale rottamazione può avere gravi conseguenze processuali con la rinuncia ai giudizi (art. 44 D.Lgs. n. 546 più volte citato).

Secondo me, indipendentemente da eventuali chiarimenti ministeriali, che non possono modificare la legge né vincolare i giudici, è necessario ed urgente modificare la legge nel senso di prevedere all'art. 6, comma 2, primo periodo, seconda parte, citato:

"In tale dichiarazione il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 1, nonché le pendenze di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, e assume l'impegno a far dichiarare la cessazione della materia del contendere, totale o parziale, con compensazione delle spese, totale o parziale, ai sensi dell'articolo 46 decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni. Se la definizione agevolata è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa" (allegato n. 1).

La stessa modifica legislativa deve essere fatta all'art. 6-ter, comma 2, lett. c), citato in allegato n. 2.

Solo in questo modo si può dare certezza e serenità al contribuente e si può sperare in un favorevole esito positivo della rottamazione per le casse dello Stato, che prevede di incassare molto (oltre quattro miliardi di euro).

Lecce, 03 gennaio 2017

AVV. MAURIZIO VILLANI