

## La rinuncia al ricorso: riflessioni e spunti critici sulla posizione dell'Agenzia sull'autotutela parziale

di [Valeria Nicoletti](#)

Publicato il 23 Settembre 2016

segnaliamo alcune problematiche legate al procedimento di autotutela parziale (concessa dal Fisco) e relativa rinuncia al ricorso da parte del contribuente: la normativa e la prassi dell'Agenzia delle entrate possono sembrare in contrasto e aprire prospettive processuali tutte da studiare...

Una recente sentenza della Commissione di II grado di Bolzano offre spunti e considerazioni di critica verso la prassi amministrativa e alcune recenti affermazioni fatte in tema di rinuncia al ricorso nel contesto della e.d. di autotutela parziale.



Nel caso trattato dalla Commissione di Secondo Grado di Bolzano l'Agenzia, dopo aver proposto il ricorso avverso la sentenza di primo grado, dichiarava, con apposita istanza, di voler rinunciare all'appello.

Il Collegio nella sentenza n. 39 del 11 maggio 2016 si riporta alla normativa sul I contenzioso tributario in tema di estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso affermando che *“ai sensi dell'art. 44 D.Lgs 546/92 l'estinzione del processo per rinuncia dell'appello è condizionato all'accettazione della stessa da parte dell'appellato”*; nel caso in esame non essendosi verificata, i Giudici procedono alla decisione del caso.

Orbene, tutto ciò offre lo spunto per alcune considerazioni sull'art. 44 D.Lgs 546/92.

In primo luogo, si ricorda che se nel giudizio di primo grado la rinuncia al ricorso potrebbe non necessitare, secondo alcuni, di accettazione solo se l'Agenzia non si è costituita Giudizio prima dell'atto di rinuncia, non essendoci in tal caso alcun effettivo interesse da parte dell'Ufficio alla prosecuzione del processo, questo può non accadere nel giudizio di appello.

L'atto di rinuncia, al contrario, è sempre necessario e deve essere posto in essere nei modi e nei termini previsti dalla Legge.

Ma le considerazioni devono andare oltre.

La norma richiede espressamente, infatti, che la rinuncia e l'accettazione siano sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori

Questo vuol dire che affinché la rinuncia sia validamente posta in essere deve esserci una precisa manifestazione di volontà o dalla parte personalmente oppure dal suo difensore, il quale deve essere appositamente autorizzato, pertanto, qualora la *procura ad litem* non preveda tale facoltà, essa deve essere integrata.

**Da tutto ciò si può desumere che la rinuncia può essere fatta solo dal soggetto legittimato secondo l'Ordinamento a parla in essere: la parte personalmente o il suo procuratore speciale.**

L'art. 11, comma 1, lett. a), DLgs. 24.9.2015 n. 159 ha introdotto nel nostro Ordinamento (si veda l'art. 2 *quater* DL 594/94) l'istituto dell'autotutela parziale, con la possibilità per il contribuente di avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca parziale alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto **purché egli rinunci al ricorso.**

L'istituto è innegabilmente volto alla deflazione del contenzioso e, inserendosi nel contesto dell'autotutela, incontra i medesimi limiti di applicazione, potendo quindi l'Amministrazione ricorrere ad essa anche in pendenza del giudizio e in situazioni di definitività dell'accertamento per omessa impugnazione, poiché solo il passaggio in giudicato di una sentenza di merito, e non di rito, costituisce il limite invalicabile per esercitare l'autotutela.

Pertanto, è indubbio che l'istituto si applichi anche nelle more dei giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie.

La Legge prevede, come unica condizione per beneficiare della riduzione delle sanzioni a seguito di autotutela parziale, la rinuncia al ricorso; null'altro dice sotto il profilo procedurale, non effettua alcun rinvio a provvedimenti attuativi di prossima emanazione, e neppure potrebbe secondo quanto sotto si illustrerà.

**Tale scelta legislativa, infatti, a parere di chi scrive, non è un caso perché l'Ordinamento prevede, e disciplina, già la possibilità di rinuncia al ricorso innanzi all'Autorità Giudiziaria Tributaria con l'art. 44 D.Lgs 546/92.**

Pertanto, viste le condizioni che detto articolo impone affinché il Giudice possa dichiarare l'estinzione del procedimento, e quindi si sia innanzi ad una rinuncia sia validamente posta, nelle ipotesi in cui vi sia un processo instaurato appare non corretto quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016.

L'Agenzia nella citata circolare parte affermando che *“La norma non richiede la contestuale formalizzazione da parte del contribuente della rinuncia all'impugnazione proposta né subordina la definizione all'accettazione della rinuncia da parte dell'ente impositore”*, vero, **ma se si è in sede processuale la rinuncia non può non essere fatta, a pena di invalidità, se non secondo le regole stabilite dal Dlgs 546/92.**

Secondo, invece, l'Agenzia *“Tale considerazione fa ritenere che il puntuale e tempestivo versamento integrale dell'importo dovuto - o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale - sia sufficiente per il perfezionamento della definizione agevolata, dovendosi intendere come comportamento concludente con cui il contribuente manifesta la propria intenzione di rinunciare alla lite. Il contribuente può limitarsi a comunicare al Giudice tributario e all'Ufficio dell'Agenzia parte in giudizio che è venuta a cessare la materia del contendere, allegando la documentazione che attesta l'avvenuto pagamento e richiedendo la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio.”*.

**La rinuncia, come prevista dalla Legge sul processo tributario, non solo non viene citata, ma bellamente ignorata.**

In realtà il contribuente non può “limitarsi”, ma deve **espressamente rinunciare al ricorso** e l'Agenzia deve accettare, a maggior ragione se già costituita, in quanto vi potrebbe essere un interesse rilevante per l'Ufficio ad una sentenza anche pensando alle sole spese processuali, compensate per Legge in caso di autotutela parziale, imputate in base al principio di soccombenza processuale in sede giudiziaria.

Ma dove la Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 appare assolutamente non condivisibile nell'interpretazione della norma è nella parte in cui afferma che *“In caso di inerzia del contribuente, la comunicazione e richiesta in questione (la rinuncia NdR) possono essere formulate anche dall'Ufficio.”*

**Orbene, se il difensore del contribuente deve addirittura essere munito di procura speciale che preveda espressamente la facoltà di rinunciare al ricorso, in base a quale “potere”, mandato o norma può l'Ufficio rinunciare al ricorso in luogo del ricorrente?**

**E soprattutto, in base a quale norma il Giudice Tributario dovrebbe ritenere valida questa rinuncia fatta dall'Ufficio?**

L'art. 2-*quater* DL 594/94, comma 1-*sexies*, non deroga all'art. 44 Dlgs 546/92 e non conferisce all'Ufficio alcun potere in luogo del ricorrente in tema di rinuncia al ricorso!

L'Ufficio non può processualmente formulare alcuna istanza se non quelle che riguardano lo stesso e la sua posizione processuale; nell'ipotesi in cui il Giudice non dichiara l'estinzione del processo per mancanza dell'atto di rinuncia da parte del contribuente, l'Agenzia può disconoscere i benefici dell'autotutela parziale, di cui la rinuncia è *conditio sine qua non*, ma null'altro, visto che il processo continua.

**I Giudici , infatti, son soggetti alla Legge, dice la Costituzione, non certo alla circolare, si aggiunge, soprattutto nei casi, come quello in esame, in cui una norma apposita vi è.**

La sentenza della Commissione di Bolzano ricorda esplicitamente che in ambito processuale il Giudice deve rifarsi all'art. 44 Dlgs 546/92 per poter dichiarare l'estinzione del processo per rinuncia al ricorso.

Ulteriori considerazioni, tuttavia, si impongono ed evidenziano come l'Agenzia, nella circolare sull'autotutela parziale non abbia tenuto conto nemmeno della complessità della realtà processuale tributaria.

L'art. 44 della Legge processuale tributaria, al terzo comma, prevede infatti che *“La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo.”*

Si ricorda che il plurale usato dal Legislatore (le parti), non è casuale, e non si riferisce solo al ricorrente ed all'Agenzia resistente, poiché anche il rito tributario conosce l'istituto processuale del **litisconsorzio necessario**.

L'ipotesi è tutt'altro che di scuola, basti pensare ad un contenzioso relativo ad una s.n.c. dove i soci della stessa sono inevitabilmente litisconsorti necessari unitamente alla società oppure al consolidato fiscale, al socio occulto nell'ipotesi di società a ristretta base azionaria...

In queste ipotesi, ben presenti nel contenzioso tributario, non tutti gli interessi, anche processuali, possono essere coincidenti (i.e. i soci sono interessati per le imposte dirette nelle s.n.c., mentre la società viene direttamente incisa per l'iva, tuttavia, l'accertamento può essere unitario poiché nasce da un unico p.v.c. con rilievi ai fini iva e sulle imposte dirette) e l'autotutela parziale, proprio perché tale, può incidere solo per alcune situazioni riguardanti poi alcuni soggetti, i quali però sono tutti "parte" di un unico processo.

**In presenza di situazioni di litisconsorzio necessario, la rinuncia infatti deve essere posta in essere da tutte le parti costituite in Giudizio**, sia il processo in primo o in secondo grado, perché ciascuna di esse può avere un interesse effettivo, per aspetti anche differenti rispetto a quello delle altre parti, ad ottenere una sentenza, **senza che l'Ufficio possa surrogarsi ad una delle parti nella rinuncia o "imporre" il comportamento concludente (il pagamento a seguito di autotutela parziale) di una sola delle parti alle altre.**

Non è un caso, che l'art. 44 Dlgs 546/92 ricalchi l'art. 306 c.p.c. e, come quest'ultimo, è espressione dell'autonomia negoziale e processuale delle parti, poiché esse sono, e devono, essere poste in una posizione di parità innanzi ai Giudici, anche quando una delle parti è l'Agenzia delle Entrate.

Questo dovrebbe essere tenuto ben presente dall'Amministrazione Finanziaria tutte le volte in cui nelle proprie circolari si esprime a proposito di situazioni ed istituti afferenti il contenzioso tributario.

[blox\_button text="Abbiamo a disposizione un formulario per impostare correttamente la rinuncia al ricorso" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/facsimile-di-rinuncia-al-ricorso.html" target="\_self" button\_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

23 settembre 2016

Valeria Nicoletti