

LA “ROTTAMAZIONE” DEI RUOLI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

di

Marco Greggio e Simone Furian

SOMMARIO: I. Cenni sulla procedura di “rottamazione” – II. Chi è legittimato a richiedere la rottamazione nelle procedure concorsuali? – III. Natura del credito per tributi. Il credito per l’aggio. – IV. La mutazione della natura dei crediti tributari nell’ambito delle procedure concorsuali con la rottamazione e le sue conseguenze. – V. Rilievi conclusivi.

I. CENNI SULLA PROCEDURA DI “ROTTAMAZIONE”.

Entro il giorno 21 aprile 2017 ⁽¹⁾, salvo ulteriori cambiamenti dell’ultima ora, possono essere rottamati i carichi inclusi in ruoli, compresi gli accertamenti esecutivi, affidati all’Agente della riscossione nel periodo intercorrente tra

¹ Termine originariamente previsto per il 31 marzo 2017 e prorogato con un emendamento al decreto legge n. 8/2017(c.d. “terremoto”). In parallelo Equitalia avrà tempo fino al 15 giugno 2017 per rispondere ai contribuenti con gli importi dovuti e il pagamento in un’unica soluzione o ripartito in cinque versamenti (invece del 31 maggio). Tutti i termini per aderire alla rottamazione dei carichi affidati, compresi quelli prorogati, sono stati invece rimandati di un anno per i contribuenti residenti nei Comuni colpiti dal sisma del Centro Italia.

Al fine di rendere esecutivo il differimento sarebbe necessario che la legge di conversione del DL 8/2017 con l’emendamento approvato anche dal Senato fosse pubblicata in Gazzetta Ufficiale entro il 31.3.2017. Laddove ciò non fosse possibile in base al calendario dei lavori parlamentari, il Governo dovrebbe intervenire con un decreto legge da emanare prima del 31.3.2017. In questo modo la proroga avrebbe validità giuridica immediata.

l'1/1/2000 e il 31/12/2016 ⁽²⁾, ai sensi dell'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016 n. 193 (convertito con modifiche dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225) ⁽³⁾.

Il contribuente può così beneficiare dello stralcio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative, eseguendo il versamento di quanto dovuto in massimo cinque rate, l'ultima delle quali da versare entro il 2018 ⁽⁴⁾. E oggetto di definizione possono essere tutti i ruoli per imposte, contributi previdenziali e assistenziali, tributi locali e violazioni del Codice della strada ⁽⁵⁾.

² **Non rileva la data di notifica** al contribuente-debitore, ma la **data in cui i carichi tributari sono stati affidati** all'Agente per la riscossione (elemento ricavabile anche da un semplice estratto di ruolo).

³Art. 6, rubricato “definizione agevolata”, del D.L. 22 Ottobre 2016 recante “disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili” pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 24.10.2016 n. 249 e convertito, con modificazioni, dalla Legge 1 dicembre 2016 n. 225 (pubblicata in gazzetta Ufficiale del 2 dicembre 2016 n. 282). Tra i primi commenti sulla rottamazione delle cartelle esattoriali si veda: A. CARINCI, *Ingiustamente penalizzato chi ha iniziato a pagare a rate*, in *Il Sole 24 Ore* 2.11.2016; G. SPARANO, *Rottamazione delle cartelle esattoriali D.L. 193/2016, un'opportunità anche per le procedure concorsuali*, in *ifallimento.it* 3.11.2016; C. RUFFINI, *La definizione agevolata ex D.L. n. 193/2016 nelle procedure concorsuali*, in *Ifallimentarista.it* 11.1.2017; M.L. MANFREDI, *Procedure concorsuali e rottamazione delle cartelle esattoriali: la preveducibilità del credito*, in *Ifallimentarista.it* 15.2.2017. Si consenta inoltre, per gli ampi richiami presenti anche nel presente contributo, il rinvio a S. FURIAN-M. GREGGIO, *La c.d. “rottamazione” dei ruoli sovverte l'ordine dei crediti nelle procedure concorsuali*, in *Fallimento* n. 2/2017, pp. 237-241.

⁴Si è fin da subito criticata la ragione di stralciare le sanzioni (la cui misura abnorme è concepita per indurre il contribuente ad aderire alla pretesa del fisco ovvero a prestare ravvedimento, nel qual caso il debito per sanzioni viene grandemente ridotto), dato che queste non aumentano con il ruolo (cfr. A. CARINCI, *Ingiustamente penalizzato chi ha iniziato a pagare a rate*, cit.). Invero a ruolo le sanzioni vengono richieste nella misura intera, prevista per tutti i casi in cui il contribuente non aderisce alle richieste del Fisco.

⁵Con il decreto legge 8/2017 (“terremoto”) è stata inoltre chiarita la possibilità di adesione alla rottamazione anche delle Casse di previdenza, a patto che si tratti di cartelle relative ai contributi dalle Casse stesse non versati. In particolare, dopo il comma 10 è stato inserito il seguente: “10-bis. L'articolo 6, comma 10, lettera e-bis), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1o dicembre 2016, n. 225, si interpreta nel senso che ai fini della definizione agevolata

Il procedimento per la cd “rottamazione” si articola in più momenti: presentazione entro il prossimo 21 aprile dell’apposito modello DA1 disponibile sul sito Internet di Equitalia e comunicazione da parte di Equitalia (entro il 31 maggio 2017) dell’ammontare dovuto, della scadenza delle eventuali rate ed invio dei relativi bollettini di pagamento.

Mentre la dichiarata *ratio* della norma è quella di rimediare all’ipertrofismo delle iscrizioni a ruolo, per cui la somma in riscossione supera grandemente quella originariamente pretesa, agevolando il contribuente, il vero obbiettivo è apparso fin da subito quello di “fare cassa”, recuperando più denaro possibile dalle procedure concorsuali. Esigenza fin da subito criticata, in quanto – se pur astrattamente giustificabile – risulta assai pericolosa, soprattutto laddove da tempo si auspica un nuovo rapporto Fisco-contribuente improntato alla collaborazione, la quale, per funzionare, deve essere presidiata da un credibile ed efficiente sistema sanzionatorio (e soluzioni come la rottamazione delle cartelle danno un messaggio antitetico a tale collaborazione presidiata delle sanzioni) ⁽⁶⁾.

Peraltro recentemente l’Agenzia delle Entrate, con circolare n. 2/E del 8 marzo 2017 ⁽⁷⁾, ha precisato che:

- possono presentare la dichiarazione i debitori i cui carichi risultano affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016, essendo possibile definire i carichi affidati nel 2016 per i quali alla data del 31 dicembre 2016 non è stata notificata la cartella di pagamento al debitore, ma della cui esistenza l’Agente della riscossione ha avvisato il debitore mediante comunicazione inviata per posta ordinaria;
- il contribuente ha la facoltà di definire singolarmente ciascuno dei carichi iscritti a ruolo o affidati dal 2000 al 2016, non essendo quindi obbligato a definire tutti i carichi affidati che lo riguardano;

dei carichi, di cui al comma 1 del citato articolo 6, non sono dovute le sanzioni irrogate per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi anche nel caso in cui il debitore sia lo stesso ente previdenziale”.

⁶ Cfr. A. CARINCI, *Ingiustamente penalizzato chi ha iniziato a pagare a rate*, cit..

⁷ In www.finanzaefisco.com, con la quale vengono illustrati alcuni aspetti della “Definizione agevolata dei carichi affidati a Equitalia e Riscossione Sicilia”.

- sono definibili i carichi contenenti solo sanzioni a titolo di sanzioni di carattere amministrativo-tributario e possono essere definiti anche i carichi in contenzioso (a questo proposito, il debitore con la presentazione della dichiarazione di adesione alla procedura si impegna a rinunciare ai giudizi relativi ai carichi che intende definire) ⁽⁸⁾;
- la procedura si perfeziona solo con l'integrale pagamento di capitale e interessi compresi nei carichi affidati, aggio e rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché spese di notifica della cartella di pagamento, essendo insufficiente la mera presentazione della dichiarazione, o il versamento della sola prima rata delle somme dovute; in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento, pertanto, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto e la definizione è inefficace, riprendendo a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza ⁽⁹⁾.

II. CHI È LEGITTIMATO A CHIEDERE LA ROTTAMAZIONE NELLE PROCEDURE CONCORDATARIE?

Nel **fallimento** il soggetto legittimato a chiedere la rottamazione è il *curatore*.

Al riguardo si è osservato che questi potrebbe inquadrare la tematica nella disciplina relativa alle *transazioni*, promuovendo pertanto, ai sensi dell'art.35 l.f., le prescritte

⁸ Con la precisazione che tale impegno non corrisponde tuttavia alla rinuncia al ricorso di cui all'art. 44 del D.Lgs. n. 546 del 1997 (codice del processo tributario). Il giudizio si estingue per cessazione della materia del contendere soltanto qualora il carico definito efficacemente – con l'integrale pagamento di quanto dovuto per la definizione agevolata – riguardi l'intera pretesa oggetto di controversia.

⁹ In tal caso sembra paventarsi un differente orientamento sulla base di una recentissima ordinanza della Corte di Cassazione (Cass. 3.3.2017 n. 5497), la quale ha statuito che se il contribuente, nelle more del giudizio, presenta la domanda di ammissione alla rottamazione dei ruoli *ex art. 6 del DL 22.10.2016 n. 193* e, nel contempo, dichiara di non avere più interesse alla prosecuzione del giudizio, si verifica l'estinzione del processo e le spese, *ex art. 92 c.p.c.*, possono essere compensate.

informative al Giudice Delegato (cui dovrà essere fornita idonea dimostrazione di convenienza dell'operazione per la massa attiva della procedura), preliminari al parere del comitato dei creditori, e formulando, al contempo, le richieste di autorizzazione per il pagamento in prededuzione *ex art. 111 bis, co. 3, l.f.* ⁽¹⁰⁾.

Il *curatore* è altresì il soggetto richiedente nel **concordato fallimentare**, laddove tuttavia l'interesse all'adesione potrebbe essere del terzo proponente del concordato, con assunzione dell'onere finanziario.

Nel caso di **concordato preventivo**, nella fase successiva al *deposito del ricorso ex art. 161 sesto comma l.f.* il debitore potrà richiedere, laddove ne sussistano i presupposti, l'apposita autorizzazione al Tribunale *ex art. 161, co. 7, l.f.*. V'è tuttavia da dubitare che in tale fase il Tribunale possa facilmente autorizzare il pagamento dei debiti mediante la rottamazione, salvo un'ampia *disclosure* del piano con la prospettazione dell'attivo e del passivo, ed in particolare dei pagamenti secondo l'ordine di graduazione dei crediti. *Disclosure* che appare invero assai difficile nella fase c.d. "in bianco".

Nell'ipotesi di avvenuta *ammissione* del debitore al beneficio del concordato *ex art.163 l.f.*, la richiesta della rottamazione andrà presentata sempre dal debitore, previa autorizzazione del Giudice Delegato *ex art.167 l.f.* e conseguente attenzione alle modifiche relative al piano da formularsi nei prescritti termini. In tal caso si ritiene necessario anche il previo parere del Commissario giudiziale, che dovrà vagliare attentamente i numeri esposti nel piano e formulare un parere rispetto all'effettiva soddisfazione dei crediti di rango poziore rispetto a quelli tributari. Parere che, comunque, risulta difficile formulare se non dopo il completamento delle analisi per la stesura della relazione *ex art. 172 l.f.*

È astrattamente ipotizzabile anche una legittimazione in capo ad uno o più creditori che promuovano una proposta di concordato concorrente *ex artt. 163 l.f.*

Dopo l'omologazione, se il concordato consiste nella cessione dei beni, il legittimato è il liquidatore giudiziario. Trattandosi - in sostanza - di una modifica (evidentemente

¹⁰ Cfr. G. SPARANO, *Rottamazione delle cartelle esattoriali*, cit.; C.RUFFINI, *La definizione agevolata ex D.L. n. 193/2016 nelle procedure concorsuali*, cit..

migliorativa) del piano, l'adesione alla rottamazione dovrà essere necessariamente autorizzata dai vari organi della procedura (salvo che nel decreto di omologa e contestuale nomina del liquidatore giudiziario il Tribunale abbia attribuito a questi i più ampi poteri). Sarà quindi, nella normalità dei casi, necessario (o, nel caso di ampi poteri attribuiti al liquidatore, quanto meno opportuno) ottenere preventivamente il parere favorevole del Comitato dei creditori ⁽¹¹⁾, nonché parere favorevole del Commissario giudiziale ⁽¹²⁾ e l'autorizzazione del Giudice delegato ⁽¹³⁾.

Nel caso di concordato in continuità, la legittimazione invece permane al debitore (previo parere del Commissario Giudiziale e/o autorizzazione del tribunale secondo quanto prescritto nel decreto di omologazione) ⁽¹⁴⁾.

Nei casi di **liquidazioni coatte amministrative e di amministrazione straordinaria** legittimato è il Commissario, con obbligo all'integrazione dei suoi poteri da parte dei rispettivi Organi di controllo.

III. NATURA DEL CREDITO PER TRIBUTI. IL CREDITO PER L'AGGIO.

La "rottamazione" in commento è di interesse anche per le procedure concorsuali, nel cui passivo, generalmente, vi sono numerosi debiti erariali scaduti portati da cartelle esattoriali.

Al riguardo, come noto, i crediti dello Stato e degli enti pubblici normalmente godono di *privilegio* (che garantisce al creditore il diritto a essere pagato prima degli altri, seguendo l'ordine stabilito dal codice civile) ⁽¹⁵⁾. In particolare, godono di

¹¹ Che, come noto, ha il valore di una vera e propria autorizzazione di merito *ex art.* 182, comma IV, L.F. in conformità alla declinazione privatistica-negoziante del concordato preventivo.

¹² Deputato all'esercizio delle funzioni di sorveglianza ai sensi dell'art. 185 L.F..

¹³ Che ha il valore di nulla osta, non trattandosi di controllo di merito, ma, in via di principio, di mera legittimità.

¹⁴ Cfr. M.L.MANFREDI, *Procedure concorsuali e rottamazione delle cartelle esattoriali*, cit..

¹⁵ La *ratio* del privilegio accordato a tale categoria di crediti riposa nell'interesse della comunità nazionale, nel suo complesso, a giovare del pagamento privilegiato dei tributi, dato che - se il

privilegio mobiliare generale i crediti: per mancato versamento dei contributi di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, vecchiaia ed i superstiti (art. 2753 c.c.); per contributi assicurativi dovuti in conformità alle leggi di previdenza sociale o a contratti collettivi obbligatori (art. 2114 c.c. e 2753 c.c.); dello Stato per tributi indiretti (art. 2758 primo comma c.c.) ⁽¹⁶⁾; di rivalsa Iva verso il cessionario ed il committente (art. 2758 secondo comma c.c.) ⁽¹⁷⁾; dello Stato per IRPEF, IRES, IRAP afferenti il reddito d'impresa degli ultimi due anni sui mobili che servono all'esercizio delle imprese e sulle merci (art. 2759 c.c.); dello Stato per i tributi diretti afferenti i redditi diversi da quelli immobiliari (art. 2752 primo comma c.c.) ⁽¹⁸⁾; dello Stato, per le imposte, per le pene pecuniarie e per le soprattasse dovute secondo le norme relative all'IVA (art. 2752 secondo comma c.c.); per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni (art. 2752 terzo comma c.c.).

credito tributario non fosse privilegiato - si ritiene comunemente che il fallito (o comunque l'imprenditore soggetto ad una procedura) potrebbe evitare il pagamento delle imposte, a danno di tutta la collettività (anche se, a ben vedere, la vera ragione dei privilegi fiscali sono le esigenze di cassa dell'Erario).

¹⁶ Imposta di Registro, imposta di bollo, imposta sui contratti di Borsa, imposta sulle assicurazioni, imposta sugli spettacoli, imposte doganali, imposta sulle concessioni governative, imposta sulle successioni e donazioni, canoni di abbonamento alla radiotelevisione, imposte di circolazione degli autoveicoli, imposte di fabbricazione, imposte di consumo sul gas metano.

¹⁷ Al credito di rivalsa dell'Iva spettante al cedente di beni o al prestatore di servizi va riconosciuto il privilegio speciale previsto dall'articolo 2758, comma 2, del cc sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio, salvo che sia diversamente previsto come espresso patto di concordato, in base all'articolo 160, comma 2, della legge fallimentare (sul punto *ex plurimis* cfr. Cass. 6.11.13 n. 24970).

¹⁸ Hanno privilegio generale sui mobili del debitore per imposte e sanzioni i crediti dello Stato per IRPEF – IRES – IRAP; il D.L. 6.7.2011 n. 98, art. 23, comma 37, ha previsto altresì che la suddetta disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del decreto.

Discorso a parte va fatto per **l'aggio di riscossione**, che dovrebbe rappresentare un ristoro dei costi sopportati dall'agente ⁽¹⁹⁾, ma – essendo parametrato in percentuale all'importo del tributo portato dal ruolo – di fatto risulta svincolato dai costi effettivamente sostenuti per la procedura di riscossione (tanto da comportare spesso un aggravio non giustificato a carico dei contribuenti) ⁽²⁰⁾.

Nelle procedure concorsuali il trattamento del credito per aggio dipende dal momento di inizio della riscossione e della eventuale esecuzione esattoriale, che viene fatta coincidere con la notifica della cartella di pagamento: se l'attività di esazione viene iniziata dopo l'apertura delle procedure concorsuali- l'aggio di riscossione *non* è dovuto ⁽²¹⁾.

¹⁹ Dato che la norma in questione prevede proprio che “entro il 31 gennaio di ciascun anno, Equitalia S.p.A., previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze, determina, approva e pubblica sul proprio sito web i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione che, tenuto conto dell'andamento della riscossione”.

²⁰ Si potrebbe discutere della legittimità e della debenza dell'aggio, non essendo in alcun modo commisurato all'attività effettivamente svolta; si consenta, in proposito, di rimandare a S. FURIAN-M. GREGGIO, *L'aggio di riscossione non è dovuto se la cartella di pagamento viene notificata dopo l'apertura della procedura concorsuale*, in *Il fallimentarista.it*, 4.11.14. Sul punto sono numerose le sentenze delle Commissioni Tributarie che hanno ridotto le somme pretese da Equitalia a titolo di aggio in quanto sproporzionate rispetto all'opera effettivamente svolta dal concessionario per la riscossione (vedasi *ex multis* Comm. Trib. Lombardian. 5454/15 del 28.10.2015). Vanno inoltre ricordate due importanti pronunce che ne hanno affermato la natura retributiva: Corte Cost. sent. n. 480 del 22-30.12.1993 e Cons. Stato n. 272/2008.

²¹ Più in particolare, l'attività di riscossione, che già si estrinseca con la formazione e la susseguente notifica della cartella, può considerarsi *iniziata* anche solo con la mera formazione del ruolo, dato che questo contiene già in sé tutti gli elementi necessari ad identificare la pretesa erariale, e come tale ad identificare pienamente il debito del soggetto passivo nei confronti dell'Erario, come recentemente precisato dalla Suprema Corte (cfr. Cass. 17.3.2014 n. 6126). Tuttavia la mera formazione del ruolo (così come l'avvenuta trasmissione del ruolo all'esattore) non è condizione sufficiente per l'ammissibilità del credito, occorrendo comunque la formulazione della domanda alla procedura (cfr. circolare del Tribunale di Milano, Sezione seconda civile, del 20.1.2010, p. 3 (sul sito www.tribunalemilano.it). Si veda anche sul punto Trib. Catania Sez. IV, 8.7.2005 (in *Giur. Aetnea*, 2005, 3, 4).

Si riconosce, pertanto, il carattere concorsuale dell'aggio solo se la corrispondente attività venga intrapresa e svolta dal concessionario, sia pure solo la notifica della cartella di pagamento, prima della dichiarazione di fallimento del contribuente ⁽²²⁾. Per altro verso, in relazione al credito per aggio fatto valere *prima* dell'apertura della procedura concorsuale, alcuni Tribunali hanno ritenuto di riconoscere natura *privilegiata*, attribuendo allo stesso la qualifica di "accessorio" del tributo principale iscritto a ruolo, oppure applicando l'art. 2749 c.c., che stabilisce l'estensione del privilegio a quelle spese relative all'intervento nel processo esecutivo ⁽²³⁾. Altri Tribunali, invece, hanno affermato la **natura chirografaria** dell'aggio, in considerazione della sua natura *diversa* dal tributo, in quanto - ancorché venga calcolato in percentuale sui tributi iscritti a ruolo (circostanza che potrebbe farne presumere la natura di accessorio al pari degli interessi e delle sanzioni) - nello spirito della norma dovrebbe rappresentare il rimborso dei costi effettivamente sostenuti dal Concessionario nell'espletamento dell'attività di riscossione ⁽²⁴⁾. Tesi quest'ultima preferibile per chi scrive ⁽²⁵⁾ e che appare oggi maggioritaria.

²² Cass. n. 6646/13: "il presupposto dell'aggio non è la violazione posta in essere dal contribuente, essendo questo il presupposto del credito tributario -, bensì lo svolgimento di un'attività di esazione di detto credito da parte dell'agente della riscossione". Si veda anche Trib. Cagliari del 22.11.2012 e Trib. Milano, II Sez. Civ., del 20.1.2009, entrambe in *Pluris* (banca dati online). Tale principio è stato ritenuto applicabile *anche* nell'ambito del concordato preventivo, in considerazione degli effetti protettivi collegati alla pubblicazione del ricorso ex art. 168 L.F., in base al quale i creditori per titolo o causa anteriori non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore (cfr. Trib. Padova 3.4.14, in *Ifallimentarista.it*).

²³ In questo senso (ancorché non richiamando l'applicazione dell'art. 2749 c.c.) cfr. App. Milano, 22.1.2008 (in *Il Caso.it*, Sez. Giurisprudenza, 2061 - pubb. 9.3.2010), per il quale: "vanno ammessi al passivo in via privilegiata i crediti del concessionario delle imposte relativi all'aggio e cioè ai compensi di cui all'art. 17, commi da 1 a 5, del D.Lgs. n. 112/1999, mentre vanno esclusi quelli relativi ai c.d. diritti esecutivi".

²⁴ Tribunale di Cassino in più pronunzie (datate 1.4.2011, 10.10.2011, 31.3.2011, 2.3.2010, 28.1.2010, rinvenibili in *Pluris*, banca dati online), richiamanti tutte la risalente sentenza del Trib. Torino 8.5.1993; Trib. Milano, Sez. II Civ., 15.7.2008 e Trib. Milano, Sez. II Civ., 20.1.2009 (entrambe in *Pluris*). Si veda inoltre Trib. Padova 3.4.14, cit..

²⁵ Cfr. S. FURIAN, M. GREGGIO, *L'aggio di riscossione*, cit., p. 8.

In ogni caso, si ritiene (comunemente) di escludere l'attribuzione della prededucibilità al credito per aggio.

IV. LA MUTAZIONE DELLA NATURA DEI CREDITI TRIBUTARI NELL'AMBITO DELLE PROCEDURE CONCORDATARIE CON LA ROTTAMAZIONE E LE SUE CONSEGUENZE.

La “rottamazione” comporta la *trasformazione* della natura dei crediti tributari e del credito per aggio, dato che il del D.L. 193/2016, stabilisce che - in tutte le procedure di composizione negoziata della crisi d'impresa previste dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 - le somme destinate al pagamento dei ruoli mediante rottamazione sono da considerare quali **somme prededucibili**, applicandosi le disposizioni degli articoli 111 e 111-bis della legge fallimentare.

Ope legis, pertanto, i crediti tributari, che sono normalmente privilegiati, divengono crediti *prededucibili*.

Così come divengono prededucibili i crediti maturati a titolo di *aggio*, normalmente chirografari (o neppure dovuti, se la riscossione è iniziata dopo la procedura di concordato).

In nome dell'esigenza di “fare cassa”, recuperando più denaro possibile dalle procedure concorsuali, il Legislatore ha *forzato* l'impianto fallimentare, attraverso una modifica normativa della natura dei crediti tributari oggetto di rottamazione: la prededucibilità consente al Concessionario di essere soddisfatto sulle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo in via *preferenziale*, senza dover attendere che vengano soddisfatti i crediti di grado anteriore.

Questa *forzatura*, che non rappresenta certo una novità nella disciplina fallimentare ⁽²⁶⁾, rappresenta un *vulnus* al principio di certezza dei rapporti giuridici.

²⁶ Si pensi a: d.l. 35/2005 (diretto a rendere più liberale la regolazione della crisi dell'impresa); il d.lgs. 169/2007 (che corresse il d.lgs. 5/2006); la legge 134/2012 (che, a sua volta, tornò indietro rispetto al d.l. 83/2012), a sua volta modificata dal d.l. 69/2013, convertito nella legge 98/2013; fino al d.l. 83/2015, convertito (con modifiche) dalla legge n. 132 del 6 agosto 2015 (e, come

Principio già eroso *de facto*, nell'ambito delle procedure concorsuali, sia ad opera del legislatore, con le continue riforme che si sono susseguite senza soluzione di continuità a partire dal 2005 ad oggi ⁽²⁷⁾, sia ad opera della giurisprudenza, che spesso ha forzato pacifici principi (vere e proprie colonne) del diritto concorsuale piegandoli alla “ragion di stato”.

Un esempio su tutti: il problema della falcidiabilità dell’IVA nei concordati preventivi ⁽²⁸⁾. Sul punto, come noto, la Cassazione con le c.d. “sentenze gemelle” del 2011 aveva stabilito il principio dell’*inderogabilità* dell’art. 182-*ter* l.f. anche nell’ambito della pura e semplice proposta di concordato preventivo (senza transazione fiscale), così stabilendo l’intangibilità dell’IVA (e delle ritenute). Principio ribadito dalla Suprema Corte con le successive sentenze n. 7667 del 16 maggio 2012 ²⁹, n. 9541 del 30 aprile 2014, n. 14447 del 25 giugno 2014 e, da

noto, ora è “in cantiere” una nuova riforma, secondo la disegno di legge delega messo a punto dalla Commissione Rordorf e approvata dal Consiglio dei Ministri il 10 febbraio 2016).

²⁷ Specificamente: il D.L. n. 35/2005 (diretto a rendere più liberale la regolazione della crisi dell’impresa); il D.Lgs. n. 169/2007 (che corresse il D.Lgs. n. 5/2006); la L. n. 134/2012 (che, a sua volta, tornò indietro rispetto al D.L. n. 83/2012), a sua volta modificata dal D.L. n. 69/2013, conv. nella L. n. 98/2013; fino al D.L. n. 83/2015, convertito (con modifiche) dalla L. 6 agosto 2015, n. 132 (e, come noto, ora è “in cantiere” una nuova riforma, secondo il disegno di legge delega messo a punto dalla Commissione Rordorf e approvata dal Consiglio dei Ministri il 10 febbraio 2016).

²⁸ Come noto, il problema del pagamento dell’IVA nel concordato preventivo è collegato al primo comma dell’art. 182-*ter* l.f. - come modificato dall’art. 32, comma quinto, lett. a) del d.l. 29.11.08 n. 185 (che ha aggiunto all’originaria formulazione della norma la previsione per cui “*con riguardo all’imposta sul valore aggiunto*”) – per il quale in presenza di una proposta di transazione fiscale, tanto nell’ambito di un concordato preventivo quanto di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all’art. 182-*bis* l.f., il pagamento dell’Iva può essere soltanto dilazionato ma non falcidiato (e con l’art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, l’intangibilità è stata estesa anche “alle ritenute operate e non versate”).

²⁹ Avente ad oggetto un ricorso presentato dall’Agenzia delle Entrate per la cassazione di un decreto della Corte di Appello di Brescia, che aveva confermato la legittimità del decreto di omologazione del concordato preventivo, senza transazione fiscale e con falcidia del credito iva, emesso dal Tribunale di Mantova (ordinanza del 13.9.2013, in *Il caso.it*).

ultimo, n. 2560 depositata il 9 febbraio 2016, il cui *decisum* è chiaro: la falcidia dell'IVA *non* è in alcun caso ammissibile ⁽³⁰⁾.

Con tale orientamento, quindi, si era operata una *forzatura* del fondamentale principio di graduazione dei crediti di cui all'art. 160 comma secondo l.f. ⁽³¹⁾, essendo l'IVA posta al diciannovesimo grado tra i privilegi generali di cui all'art. 2778 c.c. ⁽³²⁾: il pagamento dell'IVA era divenuto così una sorta di precondizione del concordato ed il relativo credito è stato parificato ad un “*super-privilegio*” o di “*quasi-prededuzione*” ⁽³³⁾, la cui antergazione rispetto agli altri privilegi trova - secondo tale orientamento - la sua fonte nell'art. 182-ter l.f. ⁽³⁴⁾.

³⁰ In aderenza all'indirizzo espresso dagli Ermellini in sede civile, nel 2013 si è pronunciata anche la Corte di Cassazione penale, secondo la quale “*costituisce diritto vivente*” il principio secondo cui la proposta possa prevedere solo la dilazione del pagamento dell'IVA ma non la sua falcidiabilità (Cass. pen 31.10.13, in *Il caso.it*). Anche la Corte Costituzionale n. 225 del 15.7.2014 – sulla scorta dell'interpretazione dei principi comunitari fornita dalla Corte Europea (così almeno secondo il Giudice delle Leggi), ha ritenuto che gli Stati membri fossero *sempre* vincolati a riscuotere *per intero* gli importi relativi all'IVA (e che solo la dilazione dei tempi di pagamento di tale tributo potesse essere oggetto di transazione). Conformemente a tale orientamento, vari tribunali di merito si erano espressi in senso conforme alla Suprema Corte (cfr. Trib. Firenze 10.6.2014; Trib. Brescia 11.6.2013; App. Brescia 13.9.13; Trib. Rossano 31.1.2012; Trib. Roma 1.2.2012; Trib. Vicenza 27.12.2012; Trib. Padova 30.5.13; Trib. Monza 2.10.2013, tutte in *Il caso.it*) rigettando i ricorsi per concordato che prevedevano la falcidia del credito IVA (e delle ritenute operate e non versate: cfr. Trib. Rimini 8.10.14 e Trib. Pordenone 27.11.14, entrambe in *Il caso.it*). Peraltro, a seguito del consolidarsi di tale orientamento, anche i Tribunali e le Corti d'Appello che inizialmente avevano ritenuto l'IVA falcidiabile hanno rivisto il proprio orientamento: cfr. App. Venezia 30.10.2014, in *Unijuris.it*; Trib. di Massa 4.2.16, in *Il caso.it*.

³¹ Forzatura, quella del pagamento integrale dell'IVA, che aveva portato -tra l'altro- alla disomogeneità di trattamento tra il concordato e le altre procedure (fallimento e concordato fallimentare).

³² Cfr. F. LAMANNA, *Graduazione tra IVA, ritenute fiscali e altri privilegi generali nel concordato in caso di incapacienza dei beni su cui farli valere*, in *Il fallimentarista.it*, 2013.

³³ Trib. Vicenza decr. 5.2.16, in *Fallimentiesocietà.it* (“*il debito per iva è sostanzialmente prededotto, quindi va pagato tra i primi, si tratti di finanza interna o esterna*”). In dottrina cfr. G. ANDREANI, *La Cassazione ribadisce l'intangibilità del credito Iva*, in *Il fallimentarista.it*, 2015; RODA- A. LOPA, *Brevi note sulla*

Vulnus rilevato **(i)** dapprima dalla più attenta dottrina ⁽³⁵⁾ e giurisprudenza di merito ⁽³⁶⁾, che aveva affermato il principio della falcidiabilità dell'IVA, sulla scorta, tra l'altro, delle conseguenti storture al principio di graduazione dei privilegi che deriverebbero applicando l'orientamento della Suprema Corte ⁽³⁷⁾, **(ii)** e poi anche

transazione fiscale alla luce della recente sentenza della Corte di Cassazione n. 22931 del 12.10.2011, focus n. 2 del 20.1.12, p. 17.

³⁴ Cfr. Cass. 19.11.15 (depositata il 9.2.16), n. 2560, in *Il Fisco* 13/2016, p. 1275, con nota di F. GALLIO-M. ZARA, *In ambito concordatario il pagamento dell'IVA prevale sui crediti dotati di privilegio generale anteriore*, p. 1276 e ss.. Tra le sentenze di merito si veda Trib. Milano decr. 17.8.15, in *Fallimentiesocietà.it*, per il quale “*la proposta di concordato deve, quindi, prevedere che il patrimonio dell'impresa (aziendale e non) vada in primo luogo a soddisfare i crediti secondo le cause legittime di prelazione. Esaurito il patrimonio, ove il debito IVA risulti insoddisfatto, deve farsi luogo ad apporto di finanza esterna per il suo pagamento integrale*”. *Decisum* confermato da App. Milano 22.12.15, in *Fallimenti e Società*, e in linea con Trib. Torino 22.1.15, in *Il caso.it*. *Contra* App. Genova 28.7.15, in *Il caso.it*.

³⁵ Cfr. G. ANDREANI, *La falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale: tesi a confronto, dopo la sentenza della Corte Costituzionale*, in *Il fallimentarista.it*, 2014, p. 6; G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 377 ss.; P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182-ter, l. fall.*, in *Fall.*, 2012, 172 ss; A. PENTA, *Obbligatorietà o facoltatività nel “classamento” dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Fall.*, 2010, 233 ss.; F. MARENGO, *Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'IVA nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale*, in *Il caso.it*, documento n. 192/2010; G. LO CASCIO, *Osservazioni alla modifica dell'art. 182-ter L.F.*, in *Fall.*, 2009, 5 e 6.

³⁶ Cfr. Trib. Ascoli Piceno 14.3.2014; App. Venezia 7.5.13, App. Venezia 23.12.2013; Trib. Campobasso, 29.7.2013; Trib. Varese, 30.6.2012; Trib. Perugia 16.7.2012; Trib. Cosenza 29.5.13; Trib. di Como 29.1.2013; Trib. Como 22.10.13; Trib. Cosenza 29.5.2013; Trib. di Sondrio 12.10.2013; App. Genova 27.7.2013; Trib. Busto Arsizio 7.10.2013; Trib. Santa Maria Capua Vetere 17.2.2016; Trib. Rovigo 26.5.2015 (tutte in *Il caso.it*).

³⁷ I motivi a favore della tesi dell'infalcidiabilità si possono così riassumere: l'impossibilità di considerare l'IVA una risorsa finanziaria propria dell'UE; la natura processuale (e non sostanziale) dell'art. 182-ter l.f.; la mancanza di un principio di omogeneità di trattamento dell'IVA nelle varie procedure concorsuali; il contrasto tra l'art. 182-ter l.f. (laddove prevede l'integrale pagamento del credito IVA) e l'art. 160 comma secondo l.f. (e con l'art. 2778 c.c.). Sul tema, va ricordato per inciso, è intervenuta recentemente la Corte di Giustizia UE, con la nota sentenza del 20 aprile

dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (in funzione nomofilattica), le quali - con la sentenza n. 26988 del 27 dicembre 2016 e con la sentenza n. 760 del 13 gennaio 2017 – hanno (finalmente) statuito, con identica motivazione, che la previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter L. Fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale ⁽³⁸⁾.

L'erosione del principio della graduazione dei privilegi, ispirata (pare oggi di potersi affermare con ragionevole certezza) più ad una logica “politica” che “giuridica”, si ripropone oggi con la rottamazione: cambia l'agente (il Legislatore anziché la Suprema Corte), ma non il risultato, ossia il disorientamento dell'interprete e dell'operatore di fronte al mutevole panorama giuridico.

D'altronde sono state sollevate ulteriori perplessità relative alla rottamazione sotto il profilo dell'equità normativa, considerato il differente trattamento imposto a

2016, dichiarando compatibile con le norme europee la normativa italiana, “interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito IVA attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”. Sul punto si consenta di rinviare per i dovuti approfondimenti a M. GREGGIO, *Habemussententiam: la sentenza della Corte di Giustizia UE del 7.4.16 e la falciabilità dell'IVA nel concordato preventivo. Alcune prime riflessioni*, in *Fallimentiesocietà.it* 2016.

³⁸ Senonchè dal primo gennaio 2017 è frattanto entrata in vigore la modifica apportata dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (“Bilancio Previsione 2017 e triennale 2017-2019”) all'art. 182-ter legge fall., che ora dispone esattamente il contrario di quanto statuito dalle Sezioni Unite, ossia che il ricorso alla transazione fiscale diviene obbligatorio per l'ipotesi in cui il debitore voglia proporre un pagamento parziale dei tributi previsti in detta norma, qualora il piano proposto dal debitore preveda una soddisfazione dell'IVA e delle ritenute “in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)» della Legge fallimentare”, con obbligo di inserire in un'apposita classe la quota di credito degradata al chirografo.

livello normativo tra le procedure concorsuali disciplinate dalla Legge Fallimentare e la procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento. Infatti, stante il mancato richiamo di quest'ultima il mancato richiamo della stessa nel comma 13 dell'art. 6 della norma in commento, il debitore che abbia presentato un'istanza per l'accesso alla procedura da sovraindebitamento, in caso di adesione alla procedura agevolata, potrà soddisfare il relativo credito secondo termini e modalità previste nella proposta di accordo (o di piano del consumatore) e quindi anche falcidiando l'importo dovuto a seguito della definizione. Ciò che, appunto, non sarà possibile nel caso di debitore soggetto a procedura concorsuale disciplinata dalla Legge Fallimentare, il quale, aderendo alla definizione agevolata, dovrà soddisfare il relativo credito in prededuzione ⁽³⁹⁾.

V. RILIEVI CONCLUSIVI.

Oltre alle evidenziare criticità, se ne pongono molte altre sul piano *pratico*.

Anzitutto va considerato il **rapporto tra il pagamento dei crediti “rottamati”, così divenuti prededucibili, e i crediti ipotecari**, sulla base del contenuto dell'art. 111 bis, comma 2, l.fall.. La prededuzione andrà fatta valere oltre che sull'attivo *mobiliare* anche sull'attivo *immobiliare*, a discapito del creditore ipotecario (che *ex lege* dovrebbe sopportare sul realizzo dell'immobile solo le spese afferenti, oltre a quota parte delle spese di procedura)?

Sul punto si ritiene che la dizione della norma sia abbastanza chiara nell'escludere i beni ipotecati da quelli utilizzabili per il pagamento dei crediti “rottamati”, sia perché le somme impiegate per il pagamento dei crediti oggetto di rottamazione non sono da considerare come una spesa della procedura in senso tecnico, sia

³⁹Cfr. M.L. MANFREDI, *Procedure concorsuali e rottamazione delle cartelle esattoriali*, cit., il quale rileva come anche per i debitori sottoposti a procedure concorsuali sarebbe stato auspicabile prevedere, al pari dei debitori che hanno presentato istanza per l'accesso alla procedura di sovraindebitamento, di poter provvedere al pagamento del debito anche falcidiato, secondo le modalità e nei tempi previsti dalla relativa procedura.

perché manca un richiamo espresso (nella disciplina della rottamazione) anche all'art. 111 ter l. fall. ⁽⁴⁰⁾.

Più in generale, occorrerà ponderare con attenzione i **benefici** della riduzione di debiti che sono – come visto - in parte privilegiati e in parte chirografari. In particolare andrà valutato se tale riduzione, a fronte di una “mutazione genetica” del credito (che diviene prededucibile, porti alla massa dei creditori un effettivo *vantaggio* (vieppiù considerando che in taluni casi l'aggio non sarebbe neppure dovuto).

Va detto che, in via di prima approssimazione, dovrebbe essere vantaggioso aderire alla rottamazione, dato che le somme risparmiate sui crediti in privilegio (ad esempio le sanzioni sui tributi nazionali) possono andare a maggiore soddisfacimento di altri creditori (privilegiati e/o chirografi), secondo l'ordine di graduazione dei crediti ⁽⁴¹⁾.

In particolare, ogniqualvolta i piani di riparto che si prospettano all'interno delle procedure prevedano, con ragionevole grado di approssimazione, di soddisfare integralmente i debiti fiscali e previdenziali per interessi di mora e sanzioni collocati in sede privilegiata, è probabile che convenga fruire dell'opportunità offerta dall'art. 6 D.L. 193/2016. E le verifiche di convenienza presuppongono un esame comparato tra esborsi conseguenti ai piani di riparto attesi e corrispondenti

⁴⁰ Cfr. S. FURIAN-M. GREGGIO, *op. cit.*, pag. 241.

⁴¹ Si ponga il caso, tuttavia, di una procedura concordataria nella fase esecutiva, laddove - come spesso purtroppo è accaduto ed accade - le stime di realizzo dell'attivo operate nel piano vengono a cozzare contro la dura realtà (mancato recupero di importanti crediti, mancato realizzo del prezzo di vendita dell'azienda o di rami, vendita di cespiti rilevanti a prezzi di gran lunga inferiori alle stime etc.), sicché concretamente la percentuale di soddisfazione del ceto chirografario, ipotizzata nel piano, via via si riduca al punto di temere il suo azzeramento (caso assai frequente, come dimostrano i dati). Va peraltro considerato che per alcuni crediti tributari, ad esempio l'aggio, laddove si condivida il principio secondo cui l'aggio di riscossione non è dovuto se l'attività di esazione viene iniziata dopo l'apertura delle procedure concorsuali, ci si troverebbe di fronte al paradosso di avere la sopravvenienza di un credito prededucibile (e quindi pagabile interamente) in luogo di un credito non dovuto.

esborsi per la “rottamazione” di debiti privilegiati per sanzioni e interessi di mora, con la precisazione che la valutazione di opportunità si presenterà tanto più semplice e circostanziata quanto più avanzato sarà lo stato di esecuzione della procedura rispetto alla realizzazione dell’attivo ⁽⁴²⁾.

Tuttavia, da un lato si dovrà avere la certezza di disporre delle relative disponibilità onde soddisfare tutti i crediti di grado anteriore a quello relativo al debito erariale rottamato, dall’altro si dovranno avere (o prevedere di avere) in cassa i denari per la rottamazione, quantomeno nei tempi massimi della rateazione prevista dalla norma in commento (condizione che spesso non è presente, soprattutto nelle procedure in cui l’attivo deve ancora essere realizzato). È vero che chi aderisce alla rottamazione riceverà un abbattimento sostanzioso del debito, ma lo dovrà pagare in tempi ravvicinati, non potendo fruire della rateazione delle n. 72 rate (portabili fino a n. 120) consentita dall’articolo 19 del d.p.r. n. 602 del 1973.

Nei concordati ancora in fase di approvazione delle riduzioni delle risorse da attribuire all’Equitalia ne beneficerebbe preliminarmente il proponente, che potrebbe così intervenire modificando le percentuali di soddisfazione (ad esempio, incrementando quelle a favore dei chirografari, titolari - com’è noto - del diritto di voto).

Un’ulteriore tematica, comune a molte procedure, e certo da non sottovalutare, riguarda quei ruoli per i quali vi sia un contenzioso in essere, dall’esito incerto.

Le procedure, infatti, devono considerare attentamente gli effetti delle regole sulla riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, considerato che: *i)* in primo grado è

⁴²Cfr. C. RUFFINI, *La definizione agevolata ex D.L. n. 193/2016 nelle procedure concorsuali*, cit., la quale evidenzia che “*Se la falcidia prevista dalla proposta concordataria interessa la linea capitale dei crediti erariali e previdenziali privilegiati iscritti a ruolo è molto probabile che la procedura di definizione agevolata non sia affatto conveniente per la procedura, osservato che la stessa esclude interventi sui debiti fiscali e previdenziali in linea capitale. Se la falcidia interessa invece solo sanzioni e interessi sui crediti fiscali e previdenziali privilegiati, allora la verifica di convenienza dovrà concentrarsi sull’attenta comparazione quantitativa tra pagamenti dovuti per all’accesso alla procedura di adesione agevolata, da un lato, e corrispondenti esborsi stimabili nell’esecuzione del piano di riparto concordatario, dall’altro.*”

dovuto solo un terzo dell'imposta accertata; *ii*) dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso, sono dovuti i due terzi dell'imposta che emerge dalla sentenza, nonché le sanzioni in eguale misura; *iii*) dopo la sentenza di appello (Commissione Tributaria Regionale) saranno dovute le residue imposte e sanzioni nella misura stabilita in sentenza.

Paradossalmente la rottamazione conviene di più alle procedure che risultano del tutto soccombenti in secondo grado, perché eviteranno in tal modo il pagamento di sanzioni ed interessi di mora frattanto maturati. Se però vi sono delle aspettative di successo nel grado di giudizio che pende, la valutazione si complica assai, perché la procedura rischia di dover pagare delle somme che non avrebbe dovuto pagare nell'ipotesi in cui l'esito del giudizio pendente fosse invece favorevole. Sarà pertanto, opportuno, farsi rilasciare dal difensore incaricato un apposito parere sulle probabilità di vittoria del giudizio in essere, di modo da poter dimostrare di aver attentamente valutato ogni possibilità.

Ancora più complicato è il caso in cui la procedura sia stata solo parzialmente soccombente, in quanto – per effetto della rottamazione- il giudizio cessa solo per il giudicato sfavorevole, proseguendo invece per il residuo importo in cui la procedura è stata vittoriosa, se l'amministrazione finanziaria impugna la sentenza nella parte ad essa sfavorevole. Se, poi, il giudizio pendente fosse atteso a breve e la vittoria è ben più di una speranza, si potrebbe anche valutare una strategia di questo tipo: *i*) aderire alla rottamazione, chiedendo il pagamento nel massimo numero di rate, e quindi 5 rate sino a settembre 2018; *ii*) se entro settembre 2018 viene pronunciata la sentenza favorevole alla procedura e questa passa in giudicato, la procedura potrebbe omettere il pagamento residuo di quanto dovuto per la rottamazione, facendo così venir meno gli effetti della stessa ed impedendo, altresì, l'estinzione del giudizio correlata alla procedura stessa, aprendosi la possibilità di chiedere il rimborso di quanto frattanto versato per la procedura di rottamazione non perfezionata ⁽⁴³⁾.

⁴³ Sia l'Agenzia delle Entrate che Equitalia hanno chiarito che in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento,

Conclusivamente: per chi si trova a decidere l'accesso alla procedura di rottamazione nelle procedure concorsuali si prospetta un compito non facile.

la rottamazione è inefficace e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza. In tal caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di "acconto" dell'importo complessivamente dovuto. Pertanto, la procedura si perfezionerebbe esclusivamente se tutte le somme dovute (e non solo quelle comprese nell'eventuale prima rata) sono tempestivamente versate. Si ritiene che queste conclusioni non mutino alla luce del contenuto della recente Ordinanza della Cassazione (3.3.2017 n. 5497), con cui è stato dichiarato estinto il giudizio sulla base della semplice presentazione dell'istanza alla procedura di definizione agevolata, *ex art. 6 del DL. n. 193/2016*, in quanto in quella vicenda la Cassazione rilevava altresì che *"contestualmente dichiarato di non aver più interesse alla prosecuzione del giudizio, avendo le parti definito la causa nelle forme e secondo le modalità previste dal citato provvedimento legislativo; il ricorrente ha rinunciato, pertanto, agli atti del presente giudizio, chiedendo, quindi, la declaratoria di estinzione del medesimo, con compensazione integrale delle spese"*.