

Sospensione dell'esecuzione degli atti impositivi, sospensione ed estinzione del giudizio tributario.

Nell'ambito del terzo incontro del Programma "Eventi formativi per neo-giudici tributari" organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, tre sono i temi che mi sono stati assegnati: la sospensione dell'atto impositivo, la sospensione e l'estinzione del giudizio.

Sono temi che, pur potendo sollecitare qualche approfondimento comune, vanno trattati separatamente.

Iniziamo dal primo tema, quello della **sospensione dell'atto impositivo**.

Come impatta la tutela cautelare con le norme che ne disciplinano lo svolgimento?

Per rispondere a tale domanda va ricordato che la tutela cautelare ha natura strumentale (e non finale).

Strumentale a cosa?

All'effettività della tutela giurisdizionale.

La durata del processo non deve, infatti, andare a danno dell'attore che ha ragione in attuazione dell'art. 24 Cost..

Come è noto, nel processo tributario la proposizione del ricorso non sospende la riscossione del tributo.

Per i principali tributi erariali è prevista la riscossione frazionata del tributo in pendenza del ricorso di 1° grado, senza applicazione delle sanzioni.

Telegraficamente richiamo la disciplina della **tutela cautelare in primo grado**.

Il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato laddove ricorrano due requisiti: il *fumus boni juris* (giudizio prognostico di fondatezza del ricorso) e il *periculum in mora* (pregiudizio grave ed irreparabile che la posizione del contribuente verrebbe a subire ove non venisse sospesa l'esecuzione dell'atto impugnato).

La concessione della misura dipende dalla positiva valutazione di entrambi i requisiti.

La sospensione può essere anche parziale e subordinata al rilascio di fideiussione.

A decidere sulla fondatezza o meno dell'istanza è la Commissione Tributaria Provinciale competente.

Pertanto se il giudice ritiene di non essere competente o si ritiene non munito di giurisdizione, dovrà dichiarare inammissibile l'istanza.

La domanda è trattata dal Collegio nella prima camera di consiglio utile e comunque entro 180 giorni dalla sua presentazione.

Per ragioni di eccezionale urgenza il Presidente della Commissione può, con decreto motivato, disporre, *inaudita altera parte*, la provvisoria esecuzione fino alla definitiva pronuncia del Collegio.

Attenzione: se all'esito dell'udienza fissata per la sospensiva, il giudice decide direttamente il merito, si determina una violazione del diritto di difesa e del contraddittorio (in tal senso, Cass., ord. n. 25094 del 2019).

In caso di accoglimento dell'istanza la trattazione del merito deve tenersi entro 90 giorni.

Ciò premesso, vorrei evidenziare alcuni profili sui quali residuano margini di incertezza.

Quali atti tributari possono essere sospesi?

Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, solo atti immediatamente esecutivi (atti della riscossione e avvisi di accertamento impositivi).

Resterebbero fuori domande di rimborso e domande di annullamento di atti non esecutivi.

La questione di fondo è se la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato sia unica misura interinale possibile nel processo tributario o se possano ammettersi pronunce cautelari volte ad imporre all'Amministrazione finanziaria un comportamento positivo.

Viene in aiuto il diritto amministrativo dove, in riferimento alla omologa disposizione prevista dall'art. 21, ultimo comma, L. n. 1034 del 1971, è stato affermato il principio che il bene dell'effettività della tutela cautelare deve potersi realizzare anche con strumenti diversi.

Esempio: un contribuente impugna un diniego di rimborso e produce documentazione attestante il danno grave ed irreparabile che gli deriverebbe dal mancato rimborso tale da non consentirgli di continuare a far fronte alle proprie necessità quotidiane.

Potrebbe valutarsi se proporre ricorso ex art. 700 c.p.c. dinanzi all'AGO.

La decisione cautelare non è idonea a configurare un effetto vincolante (il c.d. "giudicato cautelare"): non impedisce al giudice di merito di decidere in senso opposto a quanto deliberato in sede cautelare.

In particolare la Cassazione ha precisato che *«il procedimento cautelare, in considerazione della funzione cui è apprestata la tutela nel processo tributario, è essenzialmente strumentale al successivo giudizio di merito volto all'accertamento del rapporto controverso [...]. I provvedimenti cautelari [...] assolvono tutti ad una funzione "conservativa", non determinando effetti modificativi sul rapporto controverso, e sulla attuazione della pretesa tributaria, laddove in esito al giudizio di merito risultasse fondata. E se normalmente, possono essere richiesti solo in corso di causa [...] perdendo efficacia in seguito alla pronuncia di merito [...]. Nè in contrario è dato affermare che la pronuncia cautelare negativa della CTP, non seguita dal giudizio di merito, possa spiegare una sorta di "autorità" (art. 337 c.p.c., comma 2) nel diverso giudizio che attiene alla impugnazione degli avvisi di accertamento, trattandosi di pronuncia emessa a cognizione sommaria ed inidonea a regolare il rapporto tributario controverso come definito dagli avvisi di accertamento emessi successivamente»* (Cass., sent. n. 3852 del 2016).

La sola preclusione è l'impossibilità di riproporre una istanza di sospensione già decisa (ovviamente in senso negativo).

In tal caso, l'unica possibilità è chiedere la revoca o la modifica dell'ordinanza in caso di mutamento delle circostanze a suo tempo valutate.

Manca l'istituto del reclamo.

E sul fronte delle spese di lite?

Ai sensi dell'art. 15, co. 2-*quater*, D.Lgs. n. 546 del 1992 – introdotto dall'art. 9, co. 1, lett. f), n. 2), D.Lgs. n. 156 del 2015, in vigore dal 1° gennaio 2016 – la pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito (perché poi solo di merito e non di rito non è dato sapere, sebbene non sia da escludere che il Legislatore abbia impropriamente usato l'espressione "sentenza di merito" per fare più genericamente riferimento alla decisione che chiude la "fase di merito" del giudizio).

E se non viene data attuazione all'ordinanza cautelare da parte dell'A.F. quali strumenti ha il contribuente?

Non è ammesso l'incidente di esecuzione (nessuna norma lo prevede), né il giudizio di ottemperanza (l'art. 70, D.Lgs. n. 546 del 1992 riguarda sentenze e non ordinanze).

Si possono impugnare gli atti sopravvenuti in contrasto con l'ordinanza cautelare davanti al giudice ordinario (mediante opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi).

Fatta sempre salva la tutela risarcitoria, dal punto di vista penalistico potrebbe configurarsi la fattispecie di cui all'art. 388, co. 2, c.p., a tenore del quale si applica la pena della reclusione fino a tre anni o la multa da € 103,00 ad € 1.032,00 «*a chi elude l'esecuzione di un provvedimento del giudice [...] contabile, che [...] prescriva misure cautelari a difesa [...] del credito*».

E cosa accade qualora sia stato adottato un provvedimento di “blocco dei pagamenti” ex art. 48-bis, D.P.R. n. 602 del 1973 o, addirittura, un pignoramento di crediti verso terzi ex art. 72-bis dello stesso decreto?

Come è noto, con il primo “strumento” il Legislatore ha previsto che le Amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a € 10.000,00, verifichino, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedano al pagamento e segnalino la circostanza all'Agente della riscossione ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Il principale strumento di riscossione è, appunto, il pignoramento presso terzi, con il quale l'Agente della riscossione può inviare ai terzi debitori del contribuente inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento un atto contenente l'ordine di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede.

Orbene, la domanda da porsi è: cosa accade se l'efficacia esecutiva dei titoli (cartelle di pagamento, avvisi di accertamento impositivi) sulla base dei quali l'Amministrazione finanziaria intende procedere viene sospesa con provvedimento del giudice ex art. 47, D.Lgs. n. 546 del 1992?

Occorre distinguere due casi:

- qualora il provvedimento di sospensione intervenga prima della adozione delle suindicate misure a tutela del credito tributario, è evidente che queste ultime non potranno essere adottate, proprio in quanto l'efficacia esecutiva degli atti in relazione ai quali l'Amministrazione intende procedere è, seppur temporaneamente, sospesa;
- qualora il provvedimento di sospensione intervenga successivamente alla adozione di dette misure, si verificherà una vera e propria “vittoria di Pirro” per il contribuente, atteso che gli effetti del blocco pagamenti e del pignoramento presso terzi verranno “paralizzati” ma non annullati, con la conseguenza che il terzo debitore non dovrà pagare il credito né al concessionario, né al contribuente: in altri termini, le somme resteranno “congelate” in attesa che il giudice tributario decida sulla fondatezza o meno della pretesa fiscale.

E veniamo alla **tutela cautelare sulle sentenze impugnate**.

La riforma del 2015 ha generalizzato lo strumento cautelare prevedendolo anche in grado di appello, in pendenza del giudizio di Cassazione e di revocazione.

In realtà l'esperibilità della tutela cautelare anche in grado di appello ed in pendenza del giudizio di Cassazione era dato acquisito a seguito di un consolidato orientamento giurisprudenziale anche prima della riforma.

Chi decide la tutela cautelare?

In grado di appello decide la C.T.R. competente, con ordinanza motivata non impugnabile, ovvero il Presidente con decreto in caso di eccezionale urgenza.

Nulla la norma dice dell'obbligo per la C.T.R. di decidere il merito entro un certo numero di giorni dall'adozione di pronuncia positiva.

In caso di pendenza del giudizio di Cassazione, la decisione sulla tutela cautelare spetta alla C.T.R. che ha adottato la sentenza, senza delibazione del *fumus*.

Come già sottolineato, la nuova normativa è diretta a generalizzare lo strumento della tutela cautelare.

Tutela cautelare che oggi più che in passato sarà invocata anche dall'Amministrazione finanziaria per effetto della riformulazione degli artt. 68, 69 e 70, D.Lgs. n. 546 del 1992 (alludo, in particolare, alla possibilità oggi riconosciuta al contribuente dalla legge di accedere al giudizio di ottemperanza pur di fronte a sentenze non ancora passate in giudicato ai sensi del novellato art. 69, co. 5, D.Lgs. n. 546 del 1992).

Passo all'esame della normativa.

L'art. 52, co. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che *«l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi»*.

E nel secondo periodo aggiunge che *«il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile»*.

Come va letta la norma?

Direi (uso il condizionale non a caso) che il primo periodo del comma 2 dell'art. 52 sarà invocato per lo più dalla parte pubblica (Ufficio, Ente impositore, Agente della riscossione) che, quando è soccombente, potrà chiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per impedire il giudizio di ottemperanza ai sensi dell'art. 68, co. 2, o, se si tratta di controversie da rimborso, per impedire l'operatività delle norme che ne disciplinano l'immediata esecuzione.

Se viene accordata la sospensione della sentenza, a mio avviso l'Ufficio, se ancora non l'ha fatto, potrebbe procedere, nel frattempo, alla riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.

Se è soccombente in primo grado il contribuente, questi potrà chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto invocando il secondo periodo del comma 2 dell'art. 52 (la sentenza della C.T.P. ha un contenuto meramente negativo; si limita ad accertare l'infondatezza dei profili di illegittimità dedotti dal contribuente).

Come già sottolineato, analoghe osservazioni valgono per la sospensione della sentenza impugnata per cassazione (art. 62-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992) e per revocazione (art. 65, co. 3-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992).

Sui requisiti della misura cautelare, per chiedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado la norma richiede la prova di gravi e fondati motivi (ovvero è necessaria una delibazione sommaria della fondatezza dell'impugnazione e una valutazione del pregiudizio patrimoniale che il soccombente subirebbe dall'esecuzione della sentenza; ad esempio, per l'Amministrazione Finanziaria potrebbe essere dato dalla difficoltà di ottenere la restituzione di quanto pagato); mentre in caso di ricorso per cassazione, per richiedere la sospensione della sentenza impugnata si deve dare la prova della necessità di evitare un danno grave ed irreparabile (il *fumus* non dovrebbe avere rilevanza).

Alla C.T.R. non spetta il potere di verificare se il ricorso sia fondato o meno; anche perché dovrebbe fondare un giudizio autocritico sul suo operato, (appunto la sentenza impugnata in cassazione).

L'art. 62-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone, infatti, che *«la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile»*.

In altri termini, il Legislatore ha espressamente previsto che la sospensione della esecuzione della sentenza del giudice d'appello impugnata per cassazione sia condizionata all'esistenza del solo requisito del *periculum in mora*, dalla norma citata definito come *«danno grave e irreparabile»*. Tale

conclusione è condivisa dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale, nella recente circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 – richiamando quanto riportato nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156 del 2015 di riforma del processo tributario – afferma espressamente che *«la formulazione dell'articolo 62-bis in esame è analoga a quella contenuta nell'articolo 373 c.p.c. e attribuisce rilievo al solo periculum in mora, senza possibilità di valutare il fumus boni iuris. Tale ultimo elemento è stato, infatti, già valutato, dallo stesso giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, impugnata innanzi alla Suprema Corte»*.

Tuttavia alcuni ritengono che, in generale, il giudice d'appello debba valutare sommariamente i motivi di ricorso per cassazione al fine di evitare ricorsi pretestuosi proposti al solo fine di ottenere la sospensione.

E' più plausibile che la C.T.R. verifichi l'esistenza di un danno grave e irreparabile che possa derivare dalla esecuzione della sentenza e non che verifichi se il ricorso in cassazione sarà accolto o meno; è un giudizio prognostico inibito alla C.T.R..

Procedimento di sospensione.

Il procedimento di sospensione, sia per l'art. 52, sia per l'art. 62-bis, segue binari paralleli a quello che avviene innanzi la C.T.P. ex art. 47; vi sono eventuali differenze solo per peculiarità dovute alla specificità del giudice innanzi al quale pende la richiesta di sospensione.

La sospensione può essere richiesta - ex art. 52 – alla C.T.R.:

- contestualmente all'atto di appello;
- con istanza separata (cfr. circ. n. 38/E del 2015 nella parte in cui l'Agenzia delle Entrate sottolinea che *«quanto alle forme di proposizione dell'istanza [ex art. 52, D.Lgs. n. 546 del 1992], si ritiene che, sulla falsariga dell'articolo 47, l'appellante possa presentare l'istanza di sospensione (della sentenza o dell'atto), tanto unitamente allo stesso ricorso ex articolo 53 o al ricorso incidentale ex articolo 54, quanto con atto separato»*).

Quest'ultima richiesta non può essere effettuata per il ricorso in cassazione – ossia contestualmente all'inserimento nell'atto – perché questo (il ricorso) è diretto alla Corte di Cassazione mentre la richiesta di sospensione alla C.T.R.; quindi ex art. 62-bis sembra più logico ritenere che:

- sia possibile solo l'istanza separata da presentare alla C.T.R.;
- nell'istanza si deve dare atto della presentazione del ricorso per cassazione allegando la ricevuta rilasciata dalla cancelleria della Corte di pendenza del processo;
- non è necessario allegare il ricorso (dato che la norma parla solo di "danno grave e irreparabile" e non di "gravi e fondati motivi"); credo che sia preferibile inserire nell'istanza una sintesi dei motivi di ricorso giusto per consentire alla C.T.R. comunque una visione di quelle che possono essere le doglianze proposte in Cassazione;
- deve essere documentato il *periculum*.

Nulla la norma prevede in ordine agli adempimenti che il contribuente deve seguire.

Mutuando la disciplina dell'art. 373 c.p.c. l'istanza di sospensione dovrebbe essere depositata presso la segreteria del giudice di appello e successivamente notificata alla controparte unitamente al provvedimento di fissazione dell'udienza; diversamente si potrebbe sostenere, sulla base di quanto previsto dall'art. 47, che l'istanza vada prima notificata e poi depositata presso la segreteria della C.T.R..

E' consentita per entrambe le sospensioni (artt. 52 e 62-bis) la sospensione per eccezionale urgenza. La sospensione ha effetto, se è concesso per eccezionale urgenza, sino all'udienza collegiale ove verrà confermata o respinta.

L'ordinanza motivata con cui si pronuncia il Collegio non è impugnabile.

Si potrebbe sostenere una sua possibile impugnazione ex art. 111 Cost. ma sarei dell'avviso che non è percorribile come via perché l'ordinanza non ha contenuto decisivo definitivo (al pari della sentenza); questo tuttavia vuol dire che l'istanza anche se rigettata – tanto ex art. 52, quanto ex art. 62-bis – possa essere riproposta; non vi è un giudicato cautelare nella nostra materia.

Dato che l'istanza di sospensione ha carattere contingente, credo che mutando le condizioni possa essere riproposta (si pensi ad una società che rischia il fallimento e nel frattempo ha ottenuto il rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla base di una sentenza di primo grado esecutiva; credo che l'Amministrazione possa (ri)proporre l'istanza cautelare, pur dopo un primo rigetto, sulla scorta della decozione della società).

La comunicazione dell'udienza, in camera di consiglio, deve avvenire 10 giorni liberi prima.

Sono previste delle forme di garanzia per la concessione della sospensione mediante un rinvio a quelle stabilite dall'art. 47, co. 8-bis, e 69 co. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Per concludere, non posso non rilevare che le norme che hanno introdotto e disciplinato, nell'ambito del processo tributario, la sospensione dell'esecuzione degli atti impositivi, delle sentenze di primo grado in pendenza dell'appello e delle sentenze di secondo grado in pendenza del ricorso per cassazione, avrebbero potuto essere scritte meglio dal Legislatore; ma siccome, come sul dirsi, "il meglio è nemico del bene", non posso non esprimere un cauto apprezzamento in ordine ai risultati ottenuti.

Vicende anomale del processo tributario.

Nel corso del processo possono verificarsi circostanze che comportano un suo arresto temporaneo (che può poi pervenire al suo esito naturale) e circostanze che impediscono definitivamente al giudice di statuire sui ricorsi.

Nel primo caso abbiamo le ipotesi di sospensione ed interruzione; nel secondo caso le ipotesi di estinzione.

Esaminiamo dapprima le ipotesi di sospensione.

Quando deve essere sospeso il processo tributario?

L'art. 39, D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede due ipotesi di sospensione:

- 1) presentazione della querela di falso ex art 221 c.p.c. contro un documento prodotto da controparte;
- 2) insorgenza di una questione (pregiudiziale) relativa allo stato o alla capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio che rientra nella cognizione della Commissione quale presupposto processuale.

Sulla prima ipotesi segnalo una recente pronuncia della Cassazione (Ord. 4 novembre 2020, n. 24620) secondo cui il giudice tributario è tenuto a sospendere il giudizio sino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela, trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione e di cui egli non può conoscere neppure *incidenter tantum*; tuttavia in caso di presentazione di detta querela, il giudice tributario non deve semplicemente prenderne atto e sospendere il giudizio, ma è tenuto a verificare la pertinenza di detta iniziativa processuale e la sua rilevanza ai fini della decisione.

Ritengo altresì che in presenza di questi presupposti alla Commissione tributaria sia inibita qualsiasi ulteriore valutazione in relazione al *fumus boni iuris* o al merito della querela.

Con riferimento alla formulazione della norma in oggetto, va rilevato che il Legislatore parla di "presentazione" di querela di falso, senza specificare, però, se con ciò si intenda indicare la proposizione della suddetta querela dinanzi al competente giudice civile o, più semplicemente, la manifestazione della volontà di proporla già nel corso del processo tributario.

Queste sono le uniche ipotesi in cui si ha la sospensione del processo tributario per c.d. “pregiudizialità esterna” (ossia per la pregiudizialità dovuta ad una questione rientrante nella giurisdizione di un giudice diverso da quello tributario).

Altre due ipotesi di sospensione (c.d. “impropria”) del processo tributario si verificano allorquando viene sollevata questione di legittimità costituzionale e questione di interpretazione del diritto dell’Unione Europea o di validità di un atto dell’Unione Europea dinanzi alla Corte di Giustizia. Trattasi di ipotesi di sospensione facoltativa che produce effetti di economia dei mezzi processuali e di ragionevole durata del processo.

Al di fuori dei casi sopra evidenziati, si applica infatti la regola prevista dall’art. 3, co. 2. D.Lgs. n. 546 del 1992, in base alla quale il giudice tributario deve conoscere in via incidentale tutte le questioni pregiudiziali.

Unica eccezione è l’ipotesi prevista dall’art. 337, co. 2, c.p.c., applicabile nel processo tributario per effetto dell’art. 49, D.Lgs. n. 546 del 1992, in cui l’autorità di una sentenza sia invocata in un diverso processo.

In questo caso, se la sentenza è impugnata, il processo tributario può essere sospeso.

Trattasi peraltro di una ipotesi di sospensione facoltativa.

La pregiudizialità esterna: penale.

Per quanto riguarda i rapporti intercorrenti fra processo tributario e processo penale in materia di imposte dirette ed Iva, occorre rilevare, preliminarmente, come la c.d. “pregiudiziale tributaria” delineata dall’art. 21, L. n. 4 del 1929 impediva che potesse verificarsi la contestuale pendenza di un processo tributario e di uno avente ad oggetto fattispecie penali tributarie.

L’azione penale poteva essere intrapresa solo dopo che la vicenda amministrativa avesse acquisito il crisma della definitività.

Tale situazione subì, tuttavia, una radicale e profonda trasformazione in conseguenza del venir meno della pregiudizialità tributaria.

Con l’art. 12, co. 1, L. 516 del 1982 fu introdotto il principio secondo il quale *«in deroga a quanto stabilito dall’art. 3 del Codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso»*.

Occorre subito dire che veniva in tal modo sancita espressamente la regola della tendenziale autonomia dei due processi.

La regola della non sospensibilità del processo tributario per la contestuale pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti materiali è – come tale – “passata intatta” anche nel nuovo assetto dei rapporti fra procedimento penale tributario e vicende amministrative processuali del rapporto d’imposta.

Il D.Lgs. n. 74 del 2000 ha mantenuto immutata la regola succitata.

Non a caso, infatti, l’art. 20 del citato decreto precisa espressamente che *«il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»*.

Segue: amministrativa.

Non ricorrono i presupposti per una sospensione del processo tributario per ragioni di pregiudizialità allorquando dinanzi al giudice amministrativo siano stati impugnati regolamenti o atti amministrativi generali rilevanti ai fini della decisione della controversia d’imposta.

Nel caso in cui pendano due giudizi, tra le stesse parti, uno avanti il giudice amministrativo, avente ad oggetto l’annullamento dell’atto generale, l’altro avanti il giudice tributario, avente ad oggetto

l'atto impositivo che trova nell'atto generale il proprio titolo giustificativo, il processo tributario non deve essere sospeso in attesa della definizione di quello (pregiudiziale) amministrativo.

E' stato recepito nei rapporti tra giudice tributario e pubblica amministrazione il principio sancito dall'art. 5, L. n. 2248 del 1865, all. E, abolitrice del contenzioso amministrativo, per il quale i giudici non sono vincolati da atti illegittimi, ma possono, se li ritengono tali, disapplicarli.

Sospensione per pregiudizialità interna.

Nel 2015 vi è stata una modifica legislativa che, recependo l'orientamento della giurisprudenza di cassazione che riteneva applicabile l'art. 295 c.p.c. nel processo tributario in ordine ai rapporti interni, ha introdotto la sospensione del processo per c.d. "pregiudizialità interna".

E' espressamente previsto che la Commissione Tributaria disponga la sospensione *«in ogni altro caso in cui essa stessa o altra Commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa»* (art. 39, co. 1-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992).

Alcune ipotesi: il giudizio in cui si discute sull'attribuzione di utili ad un socio di società a ristretta base azionaria va sospeso se è pendente avanti ad altra Commissione Tributaria il ricorso della società.

Nell'accertamento sulle società trasparenti è prescritto invece il litisconsorzio necessario.

Se non sono presenti i presupposti per il litisconsorzio necessario, va sospeso il processo del socio, in attesa che venga decisa la causa della società.

Va sospesa la causa avente ad oggetto un avviso di accertamento relativo ad una singola annualità del tributo, se pende controversia sul diniego di esenzione decennale (in tal senso, Cass., sent. n. n. 11181 del 2006).

Va sospeso il giudizio avente ad oggetto un accertamento Imu se tra le parti pende una controversia sull'atto attributivo della rendita catastale (in tal senso Cass., sent. n. 421 del 2014: *«o si riuniscono i due giudizi (se ciò è possibile), oppure diventa doveroso attendere, prima di decidere sui problemi di liquidazione dell'imposta (che sono sempre consequenziali), che il giudizio relativo all'attribuzione della rendita, che è pregiudiziale, venga definito con un giudicato»*).

Anche quando viene rettificata la dichiarazione in perdita, il ricorso avverso l'atto che rettifica la perdita è pregiudiziale rispetto al ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo ad anno successivo che annulla l'utilizzo della perdita.

Con le modifiche del 2015 è stata introdotta un'ulteriore ipotesi di sospensione, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle convenzioni contro le doppie imposizioni (le procedure amichevoli sono consultazioni dirette tra Amministrazioni fiscali dei Paesi interessati per risolvere casi di doppia imposizione).

Organo competente ad emettere il provvedimento di sospensione, forma ed impugnabilità del provvedimento.

Il provvedimento con il quale il Presidente della Sezione pronuncia la sospensione del processo ha la forma del decreto ed è reclamabile davanti alla Commissione.

Investita della trattazione della causa, la Commissione dispone, invece, la sospensione del processo con ordinanza, provvedimento avverso il quale la norma citata non prevede alcun rimedio impugnatorio.

La sospensione, ove disposta, impedisce il compimento di atti del processo che entra, come si dice comunemente, in uno "stato di quiescenza".

Nel processo tributario questa situazione di arresto, di temporanea paralisi, è disciplinata dall'art. 42, D.Lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale *«durante la sospensione [...] non possono essere compiuti atti del processo. I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente»*.

Secondo una consolidata giurisprudenza formatasi in riferimento alla sospensione del rito civile, gli atti compiuti in violazione di tale divieto sono colpiti da nullità insanabile.

Ci si è chiesto, soprattutto in dottrina, se, ad onta del divieto, sia comunque consentita la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47, D.Lgs. n. 546 del 1992, e l'orientamento prevalente propende per la soluzione affermativa, argomentando dall'espressa previsione in tal senso del processo civile (art. 669-*quater* c.p.c.) e dalla natura peculiare del procedimento cautelare, compatibile con lo stato di quiescenza del processo sospeso.

Ai fini della prosecuzione del processo (che altrimenti si estingue) le parti sono tenute alla presentazione della istanza di trattazione entro il termine perentorio di sei mesi dalla cessazione della causa che ha determinato la sospensione (art. 43, D.Lgs. n. 546 del 1992).

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 34 del 1970, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 297, co. 1, c.p.c. nella parte in cui dispone la decorrenza del termine utile per la richiesta di fissazione della nuova udienza dalla cessazione della causa di sospensione, anziché dalla conoscenza che ne abbiano le parti del processo sospeso.

Ne consegue che il *dies a quo* del termine previsto dal citato art. 43 per la presentazione dell'istanza di trattazione decorre, aderendo all'opinione generalmente accolta dalla dottrina, dalla data della conoscenza legale della cessazione della causa di sospensione.

L'istanza di trattazione, presentata mediante semplice deposito in segreteria (non essendone prescritta la notificazione alle altre parti), va indirizzata al Presidente di Sezione della Commissione, il quale provvede alla fissazione della data per la prosecuzione del processo ai sensi dell'art. 30.

L'interruzione del processo tributario.

L'interruzione del processo tributario è prevista per fatti che riguardano la parte stessa ed il suo difensore.

Sono elencati, in maniera tassativa, una serie di eventi, relativi alla parte o al suo difensore, che in quanto tali da incidere sull'effettività del contraddittorio e pregiudicare il diritto di difesa delle parti, giustificano l'interruzione del processo tributario, e segnatamente: il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza; la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.

Quanto al "venir meno" di una delle parti, bisogna innanzitutto considerare che: se parte del processo è una persona fisica, l'evento interruttivo è determinato, oltre che dalla morte naturale, anche dalla dichiarazione di morte presunta.

In merito, poi, alla possibile configurazione come eventi interruttivi di fusione, scissione e trasformazione di società, parte della dottrina ritiene che la soluzione debba essere negativa.

Deve pertanto escludersi che la fusione per incorporazione determini l'interruzione del processo ai sensi dell'art. 300 c.p.c..

L'estinzione della società, con effetto trascorsi 5 anni dalla data di cancellazione dal registro delle imprese, se avviene in pendenza del processo determina l'interruzione del processo e la successione dei soci ai sensi dell'art. 110 c.p.c..

Il processo interrotto deve, pertanto, essere riassunto da o nei confronti dei soci.

La cancellazione dal registro delle imprese, pur provocando l'estinzione della società, non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti.

I soci rispondono dei debiti della società cancellata?

Secondo un orientamento, essi rispondono illimitatamente o nei limiti del riscosso a seguito della liquidazione, a seconda del regime cui erano assoggettati *pendente societate*; secondo un altro orientamento, i soci risponderebbero dei debiti della società cancellata anche ove non avessero ricevuto nulla dal bilancio finale della liquidazione.

Gli ex soci di una società di capitali, cancellata dal registro delle imprese nelle more del giudizio di secondo grado, non possono proporre ricorso per cassazione qualora sia carente la prova dell'avvenuto subentro di tali soggetti, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione (in tal senso, Cass., sent. n. 2444 del 2017).

Estinzione del processo tributario per rinuncia al ricorso ed estinzione del processo tributario per inattività delle parti.

L'estinzione del processo tributario costituisce un arresto definitivo del processo ed è disciplinata nelle tre forme della estinzione per rinuncia al ricorso, per inattività delle parti e per cessazione della materia del contendere.

Con riferimento alla prima ipotesi, l'art. 44, D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone, in maniera lapidaria, che *«il processo si estingue per rinuncia al ricorso»*.

Si ha quando una parte decide di abbandonare il giudizio, senza giungere ad una pronuncia di merito.

La norma ricalca l'art 306 c.p.c. sulla rinuncia agli atti del giudizio.

Si pone termine al processo senza incidere sul diritto sostanziale dedotto.

La rinuncia al ricorso può essere effettuata, oltre che ovviamente dal contribuente, anche dall'Ente impositore che impugnò una decisione a sé sfavorevole emessa in un precedente grado di giudizio.

In relazione a quest'ultima ipotesi si è posto il problema dell'individuazione del soggetto legittimato ad effettuare la rinuncia.

Secondo la giurisprudenza di legittimità¹ al funzionario autorizzato a rappresentare l'Amministrazione finanziaria deve essere riconosciuto il potere di rinunciare al ricorso in appello anche in assenza di una delega specifica al riguardo; e ciò in quanto il funzionario agente non sarebbe qualificabile quale rappresentante volontario e dovendosi ritenere che questi, nei rapporti esterni e cioè nei confronti del giudice e della parte privata, agisca in base ad una legittima investitura del potere esercitato.

In assenza di una norma specifica al riguardo la giurisprudenza ritiene, a mio avviso correttamente, che la rinuncia possa essere effettuata oltre che in forma scritta anche nella forma della dichiarazione a verbale nel corso della pubblica udienza.

In mancanza di quest'ultima, la rinuncia deve essere fatta, come l'accettazione, per iscritto e trattandosi di atti recettivi devono essere notificati alla controparte prima del loro deposito presso la segreteria del giudice adito (art. 44, co. 4).

La norma in oggetto prosegue affermando che *«la rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo»*, interesse che, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, deve consistere in *«un'utilità considerata dalla legge meritevole di tutela e non già in qualsiasi utilità di fatto»*².

Ad esempio, nel giudizio d'appello, un effettivo interesse all'azione può ravvisarsi nella parte che abbia proposto appello incidentale tardivo laddove l'appellante principale intenda rinunciare

¹ Cass., sent. n. 305 del 2006, secondo cui *«i funzionari che curano il contenzioso hanno, anche alla luce dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente e Fisco sanciti dall'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212, capacità di porre in essere atti dotati di rilievo esterno nei confronti delle parti con cui entrano in relazione. Pertanto, al funzionario rappresentante dell'Amministrazione finanziaria deve essere riconosciuto il potere di rinunciare, in sede di pubblica udienza, al ricorso in appello proposto dall'ufficio, anche in assenza di delega specifica al riguardo, con conseguente legittimità, in caso di accettazione della rinuncia da parte del contribuente, della dichiarazione di estinzione del processo ex art. 44 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»*; nello stesso senso, Cass., sent. n. 5270 del 2004.

² Cass., sent. n. 2756 del 1972, in *Giust. civ. Rep.*, 1972, voce *Procedimento civile*, n. 255.

all'azione, «*visto il rapporto di dipendenza processuale che lega quest'ultimo [appello incidentale] al primo [appello principale]*».

L'art. 44, co. 4, prevede altresì che «*la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della commissione*»³.

La norma chiarisce in tal modo che la rinuncia e l'accettazione, in quanto atti dispositivi del processo, non possono ricomprendersi nei limiti di un ordinario mandato alle liti⁴.

La seconda fattispecie estintiva del processo tributario (estinzione per inattività delle parti) è disciplinata nel successivo art. 45, a tenore del quale «*il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo*».

Tale norma è formulata in termini volutamente generici, al fine di ricomprendere nella previsione relativa alla "inattività delle parti" tutte le ipotesi di mancata prosecuzione, riassunzione o integrazione del giudizio nei termini stabiliti dalla legge o fissati dal giudice.

Le varie fattispecie di inattività delle parti che possono provocare l'estinzione del processo si possono così sintetizzare:

- mancata riassunzione del processo dinanzi alla Commissione dichiarata competente dalla sentenza del giudice originariamente adito entro il termine fissato nella stessa sentenza o, altrimenti, entro sei mesi dalla sua comunicazione;
- mancata riassunzione del processo nei confronti di tutte le parti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale o Regionale a seguito di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione, entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza;
- mancata presentazione dell'istanza di trattazione della causa entro sei mesi successivi alla cessazione della causa di sospensione del processo;
- mancata presentazione dell'istanza di trattazione della causa entro sei mesi successivi alla dichiarazione di interruzione del giudizio;
- mancata integrazione del contraddittorio nei confronti del litisconsorte pretermesso nei termini risultanti dall'ordine del giudice.

In merito alla rilevanza dell'estinzione, la norma in oggetto dispone, al comma 3, che «*l'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevata anche d'ufficio solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti*»; in altri termini il Giudice tributario non è legittimato a rilevare l'avvenuta estinzione del processo per inattività delle parti nei successivi gradi di giudizio.

In merito agli effetti prodotti dalla estinzione del giudizio, va precisato che se si estingue il giudizio di primo grado, l'atto impugnato diventa definitivo; se si estingue il giudizio di appello passa in giudicato la sentenza di primo grado; nel caso in cui l'estinzione riguardasse il giudizio di rinvio, l'effetto prodotto consistere nella estinzione dell'intero processo (art. 63, co. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992).

Infine, in ordine alla disciplina delle spese del giudizio estinto, il comma 2 della norma in oggetto dispone che esse «*restano a carico delle parti che le hanno anticipate*».

³ Si ritiene in dottrina che quando il legislatore utilizza il termine "parti" intende riferirsi, in caso di litisconsorzio necessario, a tutti i litisconsorti costituiti.

⁴ In diverse sentenze la Corte di Cassazione ha però sottolineato che la rinuncia alla domanda rientra comunque nelle facoltà di cui è investito il difensore: v. Cass., sent. n. 7413 del 1991, in *Mass. Giust. civ.*, 1991; Cass., sent. n. 1047 del 1995, in *Mass. Giust. civ.*, 1995; Cass., sent. n. 305 del 2006.

L'ultima ipotesi di estinzione del giudizio tributario è disciplinata dall'art. 46, D.Lgs. n. 546 del 1992, a tenore del quale *«il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere»*.

In questo caso la ragione dell'estinzione dipende dalla sopravvenuta carenza di interesse.

L'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere differisce radicalmente da quella per inattività delle parti o per rinuncia al ricorso.

Innanzitutto, non determina l'incontestabilità dell'atto impugnato nel procedimento estinto, né tantomeno il passaggio in giudicato della sentenza se estinto è il processo d'appello o di revocazione.

La Corte di Cassazione si è pronunciata in merito agli effetti della estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, con particolare riferimento alla materia del condono fiscale, affermando che la definizione automatica delle pendenze tributarie, cioè l'applicazione del così detto "condono" (nella specie regolato dall'art. 49, L. n. 413 del 1991) determina una pronuncia di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, a seguito di intervenuta definizione delle pendenze tributarie.

Ciò comporta, sempre secondo la Cassazione, per un verso, la caducazione di tutte le sentenze emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in giudicato, e, per altro verso la emanazione di una pronuncia non idonea ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale, se non per il mero accertamento del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio.

È quindi escluso che dalla suddetta pronuncia possa derivare il consolidamento dei crediti d'imposta esposti dal contribuente nelle dichiarazioni Iva oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio tributario⁵.

In merito alle spese del processo estinto per cessazione della materia del contendere, l'art. 46, co. 3, disponeva che esse *«restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge»*.

La norma era stata in passato al centro di critiche da parte della giurisprudenza di merito, soprattutto nell'ipotesi in cui l'estinzione fosse dipesa dal riconoscimento operato dall'Ufficio della fondatezza del ricorso proposto dal contribuente.

In una situazione siffatta è intervenuta la Corte Costituzionale che, dichiarando la incostituzionalità dell'art. 46, co. 3, D.Lgs. n. 546 del 1992⁶, ha spazzato via le suggestive letture della norma prospettate, con eccessiva disinvoltura, dai giudici di merito ed ha invece soddisfatto una unanimemente avvertita esigenza di giustizia sostanziale nell'unico modo consentito dall'ordinamento: e cioè attraverso l'annullamento della norma in contrasto con tale esigenza e quindi con il principio di ragionevolezza fissato dall'art. 3 Cost..

Ovviamente anche nell'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato e della conseguente dichiarazione di cessazione della materia del contendere, resta fermo il potere del giudice di procedere, con congrua motivazione, alla compensazione delle spese di giudizio.

⁵ Cass., sent. n. 13854 del 2004.

⁶ Corte Cost., sent. n. 274 del 2005.