

Le vicende anomale del processo tributario : sospensione, interruzione ed estinzione. Rapporti con il giudizio penale

Note brevi di Massimo Scuffi

25.6.2020 ©

Va premesso che il processo tributario e' modulato sul processo civile per cui eventuali lacune od incertezze nell'una normativa, ove manchi un espresso rinvio all'altra, vanno colmate o risolte con le regole del cpc in quanto compatibili(art. 2 1.co Dlgs 546/92)

1. Sospensione del processo tributario

1.Pregiudizialita' esterna ed interna

La sospensione necessaria del processo tributario secondo l'originaria formulazione dell'art.39 Dlgs 546/92 poteva verificarsi solo nelle due tassative ipotesi indicate dal tale disposizione.

L'orientamento costituzionale espresso in plurime sentenze (*ex multis* 31/1998 ,8/1999 ,330/2000 e da ultimo 247/2011)ha ritenuto costituzionalmente legittima la inapplicabilita' al processo tributario della disciplina della sospensione necessaria ex art.295 cpc sul duplice rilievo che negando qualsiasi tipo di arresto del processo al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dall'art.39 Dlgs 546/92 il legislatore avrebbe inteso rendere piu' rapida ed agevole la definizione di un ingente mole di contenzioso , essendo del resto sempre consentito al giudice risolvere *incidenter tantum* le questioni pregiudiziali delle controversie a lui devolute.

Le ipotesi richiamate dalla norma sono queste :

a)proposizione di querela di falso ex art.221 cpc contro un documento prodotto in giudizio dalla controparte quando non sia sufficiente disconoscerne la sottoscrizione ex artt.214 e segg.cpc (con apertura del procedimento di verifica davanti alla stessa Commissione tributaria che ne dovrà accertare *incidenter* la autenticita'anche a mezzo perizia grafica) .

La querela -ove ritualmente presentata (dalla parte o dal suo procuratore speciale)con allegazione dei mezzi di prova andra'trasmessa -previa valutazione di rilevanza del documento impugnato nel giudizio tributario -al Tribunale competente ed il giudizio sospeso.

b) sussistenza di questione (pregiudiziale) che attenga allo stato o alla capacita' delle persone fisiche (esclusa la capacita' di stare in giudizio rientrante nella cognizione esclusiva della Commissione quale presupposto processuale)cioe' la "capacita' giuridica" quale idoneita' di un

soggetto d'essere titolare di posizioni giuridiche. Anche in questo caso il processo andrà sospeso e la questione rimessa per la decisione al Tribunale competente.

La giurisprudenza di legittimità si era posta in controtendenza all'orientamento costituzionale fornendo una interpretazione ampia dell'art.39 Dlgs 546/92 nel ritenere applicabile al processo tributario anche l'istituto della sospensione necessaria (art.295 cpc) quale clausola generale in tema di pregiudizialità/dipendenza tra giudizi ove debba essere risolta una controversia dalla cui definizione dipenda la decisione di altra causa a condizione che ciò avvenga nell'ambito di rapporti tributari cioè per c.d.*pregiudizialità interna* (Cass.8129/2007) anche in assenza di coincidenza soggettiva (Cass.26380/2006) e sempre che sussista pregiudizialità tecnico-giuridica tra i procedimenti e non una mera pregiudizialità logica (Cass. 1072/07).

Secondo il giudice di legittimità la sospensione va infatti temperata con la ragionevole durata del processo (visto che bisogna attendere il tempo non breve del passaggio in giudicato della sentenza) per cui il temporaneo arresto del processo richiede -oltre alla identità delle parti- una pregiudizialità "tecnica" ossia che la previa definizione della controversia pregiudicante, costituisca l'indispensabile antecedente logico - giuridico dal quale dipende la decisione della causa pregiudicata, la decisione sul primo giudizio dovendo in sostanza riflettersi, condizionandola, sulla decisione del secondo. (Cass. 33303/2019).

Se manca questo vincolo di consequenzialità necessaria non può operare l'istituto dell'art.295 cpc e la questione pregiudicante andrà decisa nello stesso processo *incidenter tantum*.

Parimenti la sospensione non sarà applicabile quando il rapporto di dipendenza coinvolga non esclusivamente giudizi tributari ma anche altre giurisdizioni (civili o penali), quando cioè ricorra una c.d.*pregiudiziale esterna*.

Il legislatore ha seguito il diritto vivente della Corte di Cassazione da tempo affermatore -come si è detto- che l'interpretazione restrittiva della norma datata dalla Corte Costituzionale non escludeva l'applicazione della norma generale del codice di rito per prevenire possibili conflitti di giudicati. L'istituto della sospensione necessaria del processo per "pregiudizialità interna" (cioè tra giudizi pendenti avanti a Commissioni diverse) è stato pertanto inserito *claris verbis* nel comma aggiunto 1 bis dell'art.39 Dlgs 546/92 ad opera del Dlgs 156/2015 in ottemperanza alla delega fiscale.

Va ancora segnalato -come corollario- che l'inderogabilità della competenza tributaria (collegata all'ubicazione dell'ufficio fiscale) rende problematica una *reductio ad unum* per trasmigrazione utilizzando gli istituti civilistici della "continenza" o della "connessione" (art.39 e 40 cpc) in presenza di atti tributari plurimi e consequenziali, in rapporto di accessorietà o presupposizione l'uno dall'altro: anche se istituti ritenuti compatibili con il rito tributario (Cass.4509/2000).

Appare invece tranquillamente applicabile l'istituto della "litispendenza" per cause instaurate con ricorsi identici avanti a Commissioni diverse, bastando per la prosecuzione della lite che quella successivamente adita ne disponga la cancellazione.

La sospensione necessaria presuppone la "pendenza" dei giudizi (pregiudicante e pregiudicato); se peraltro quello pregiudicante risulta già definito con sentenza soggetta ad impugnazione la cui

autorita' e' invocata nel processo pregiudicato la sospensione rimarra' "facoltativa" a sensi dell'art.337 II° co.cpc (Cass.21924/08).

Questa regola di coordinamento e' da ritenersi inclusa nel riformulato art.49 del Dlgs 546/92 sulle disposizioni generali applicabili al processo tributario(che richiama le disposizioni del titolo II°,capo I° libro II° del cpc)

Naturalmente il rapporto di pregiudizialita' deve profilarsi (ed essere dimostrato e eccepito come tale)tra processi instaurati presso diverse Commissioni tributarie ,perche' ove si tratti di cause pendenti presso la stessa Commissione si dovra' ricorrere all'istituto della riunione delle stesse (artt.273e 274 cpc)

2.Pregiudizialita' penale e doppio binario

In linea con il principio della "pregiudizialita'" esterna che non incide sul prosieguo del processo - restano ininfluenti i rapporti tra giudizio penale e giudizio tributario .

In ambito penale vige infatti il principio del "doppio binario" secondo il quale i rispettivi giudizi possono procedere autonomamente non influenzandosi ne' arrestandosi a vicenda .

L'art.20 del Dlgs 74/2000, prevede infatti *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.", cosi' legittimando la separazione dei due sistemi processuali.

Quanto al doppio binario "sanzionatorio" ed il rispetto del principio del *ne bis in idem* suscettibile di duplicare sanzioni che possono assumere analogo grado di afflittivita' che ha portato la giurisprudenza CEDU a numerosi interventi interpretativi unificatori ,basti ricordare le ultime pronunzie della Suprema Corte (*ex multis* Cass.33050/2019)che hanno ormai fissato il principio secondo cui non c'è violazione del principio del *ne bis in idem* in caso di condanna, per gli stessi fatti, di un soggetto alle sanzioni penali e a quelle amministrative/tributarie, anche se di natura sostanzialmente penale. Sia a livello europeo che nazionale è infatti riconosciuta la possibilità del cumulo tra le due sanzioni (in quanto parte di un unico sistema), purchè le stesse, sommate, non siano eccessivamente gravose rispetto al reato commesso e i due giudizi, penale e tributario, siano strettamente connessi, sia dal punto di vista sostanziale(fatto naturalmente identico) che temporale(non eccessivo distanziamento dei giudizi).

Va infine ricordato che la sentenza penale ancorche' passata in giudicato non puo' -a sensi dell'art.656 cpp - fare stato nel processo tributario (stante le limitazioni di prova ivi presenti quale la esclusione della prova testimoniale ovvero l'utilizzo di presunzioni legali)ma -pur non essendo vincolante -puo' valere come elemento probatorio ora equipollente ad ogni altro elemento acquisito(Cass.17619/18)ora potenzialmente sussumibile come dato privilegiato(Cass.21049/2010)

In questa prospettiva si colloca pure il principio ormai consolidato secondo il quale "la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale

efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento".(Cass.19505/2003)

3. Sospensione concordata e procedure amichevoli .

La sospensione facoltativa ex art.296 cpc su istanza delle parti per giustificati motivi fino ad un max.di tre mesi non trova ingresso nel processo tributario(anche perche' puo' essere agevolmente sostituita da un rinvio congiunto).

L'istituto della sospensione "concordata" trova piuttosto riscontro nel comma 1 ter dell'art.39 Dlgs 546/92 aggiunto dall'art.9 del Dlgs 156/2015 ed ulteriormente modificato con disposizioni di dettaglio dall'art.22 del Dlgs 49/2020 in attuazione della direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea.

Le procedure amichevoli (*MAP-mutual agreement procedures*) consistono in consultazioni dirette tra le Amministrazioni fiscali dei paesi interessati per risolvere casi di doppia imposizione e sono strumento efficace per definire amichevolmente le liti fiscali internazionali .

Ebbene quando sia stata presentata istanza di apertura di una procedura amichevole secondo gli Accordi internazionali per evitare le doppie imposizioni ovvero secondo la Convenzione per l'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate la sospensione del processo tributario e' disposta su concorde richiesta delle parti ;ove l'apertura della procedura sia stata attivata a sensi della direttiva UE 2017/1852 la sospensione e' disposta a richiesta del contribuente (e comporta la sospensione anche della riscossione fino alla conclusione della procedura) .

Si rammenta che -a questo proposito-e' stato ampliato il novero degli atti impugnabili che a norma del comma h-bis aggiunto nell'art.19 dal Dlgs 546/92 dal Dlgs 49/20 ricomprende anche la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole.

4.Altri casi di sospensione del giudizio tributario

a) rimessione alla Corte Costituzionale di una questione di legittimità costituzionale di una norma che abbia rilevanza nel giudizio tributario (art. 136 Cost., art. 23 c.2 L. 11 marzo 1953 n.87);

b) rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, "facoltativo" per le Commissioni tributarie (provinciali o regionali) ed "obbligatorio" per la Corte di Cassazione(salvo eccezioni), di una questione in merito all'interpretazione di una norma contenuta in un atto dell'Unione (art. 267 TFUE e artt. 3 e 51 della L. 204/1958);

Si segnala nello specifico che in tema di recupero degli aiuti di Stato regolato dall'art.47 bis del Dlgs 546/92 introdotto dalla L.101/2008 (materia questa sottratta oggi alla competenza del giudice tributario e riservata in via esclusiva alla competenza del giudice amministrativo ex artt.49 e 50 L.234/2012) qualora in sede cautelare fosse stata messa in dubbio la legittimità della decisione di recupero della Commissione era fatto obbligo di sospendere il giudizio con rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia.

c) nei due casi suaccennati è possibile adottare la c.d. sospensione "impropria" del giudizio, qualora in altro processo sia stata sollevata una questione di legittimità costituzionale o di incompatibilità comunitaria di una norma da applicare nel primo .

Questa sospensiva (facoltativa) produce effetti di economia dei mezzi processuali e di ragionevole durata del processo, evitando che la Corte sia nuovamente investita della medesima questione già sollevata nell'altro giudizio .

d) proposizione di ricorso per ricusazione del giudice ai sensi dell'art.52 c.p.c. (normativa richiamata dall'art. 6 D.Lgs. 546/1992);

e) regolamento preventivo di giurisdizione (art. 3 D.Lgs. 546/1992 che rimanda all' art. 41 - art.367 cpc);

f) pendenza di procedure di clemenza (condoni ,rottamazioni etc) secondo quanto previsto dalle singole leggi di imposta fino alla definizione della lite (estinzione) con versamento del dovuto

2. Interruzione del processo

1. L'istituto dell'interruzione del processo (art.40 D.Lgs. 546/1992) ha la funzione di consentire una corretta ed effettiva attuazione del principio del contraddittorio tra le parti.

Costituiscono cause di interruzione del processo i seguenti eventi riguardanti rispettivamente le parti o i loro difensori:

a) la morte o la perdita, per qualunque causa, della capacità di stare in giudizio (interdizione, inabilitazione, dichiarazione di fallimento) della parte (diversa dall'ufficio tributario) o del suo legale rappresentante (intendendosi chi integra tale capacità" quale il tutore od il curatore) o la cessazione di tale rappresentanza. (revoca sentenza interdizione/inabilitazione, chiusura fallimento, raggiungimento maggiore età' del minore)

Nella previsione della norma rientra anche l'estinzione della persona giuridica e di qualsiasi altro ente dotato di "soggettività tributaria", la fusione per incorporazione e la soppressione *ex lege* dell'ente .

b) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo dei difensori abilitati incaricati dell'assistenza tecnica ai sensi dell'art. 12 D.Lgs. 546/1992.(non la revoca o la rinuncia che ha effetto solo con il subentro di nuovo difensore)

2)L'interruzione avviene automaticamente, senza necessità di comunicazione, per il solo fatto dell'evento, in tutti i casi in cui la parte sta in giudizio personalmente(avendone i requisiti quale difensore ex art.12 o per valore di lite /3000 euro che consente la presenza della parte senza assistenza) conformemente alla previsione generale di cui all'art. 300 c.p.c.

Qualora, invece, la presenza in giudizio sia mediata dalla presenza del difensore abilitato, la causa interruttiva, per avere effetto ai fini processuali, dovrà essere da questi dichiarata direttamente in udienza o con apposita memoria depositata presso la Segreteria..

Gli eventi interruttivi assumono rilevanza solo se si verificano dopo la proposizione del ricorso ma non hanno effetto quando il contraddittorio è ormai esaurito ,cioè':

- dopo l'ultimo giorno utile per la produzione di memorie nel caso di decisione in camera di consiglio(5 gg.liberi);
- dopo la chiusura della discussione nell'ipotesi di pubblica udienza, salvo che la Commissione, anziché pronunciare la sentenza, faccia proseguire il processo, con la conseguente necessità di ripristinare il contraddittorio.

Qualora gli eventi interruttivi si verificano prima della presentazione del ricorso, ma durante la pendenza dei termini per la presentazione del medesimo, tali termini sono prorogati di 6 mesi a decorrere dalla data dell'evento.

Sono applicabili le regole processual civili previste in caso di morte della parte dopo la pubblicazione della sentenza e prima della sua notifica

In questo caso, l'impugnazione dovrà essere proposta nei confronti degli eredi e non contro la parte originaria, ed ove ciò non avvenga – in quanto proposta nei confronti della parte deceduta – la notificazione sarà affetta da nullità, a norma dell'art. 164 I° co.cpc peraltro sanabile in forza della costituzione degli eredi ai sensi dell'art. 164, III° co restando salvi, con efficacia "ex tunc", gli effetti sostanziali e processuali della domanda (Cass.11848/2009 e Cass.7654/2018)

3. II PROCEDIMENTO

I procedimenti di sospensione ed interruzione sono accumulati .

La sospensione è disposta dal Presidente della sezione con decreto (in sede di esame preliminare del ricorso ex art.27 Dlgs 546/92)o dalla Commissione con ordinanza in udienza.

Avverso il decreto del Presidente (come per tutti i provvedimenti presidenziali) è ammesso reclamo a sensi dell'art. 28.

A seguito del reclamo, la Commissione tributaria può dichiarare quest'ultimo inammissibile, può accoglierlo o rigettarlo utilizzando -a seconda dei casi- sentenza (se definitiva) od ordinanza.

In caso di acquiescenza della parte (quindi di mancato reclamo), il processo si arresta ma entro 6 mesi da quando è cessata la causa che ha determinato la sospensione (passaggio in giudicato della sentenza che ha definito la questione pregiudiziale ordinaria /comunitaria o costituzionale o pronunciato su querela di falso, stato e capacità,) o ha determinato l' interruzione (conoscenza o comunicazione -ad esempio- della morte del difensore) una delle parti deve presentare "istanza di trattazione" al presidente di sezione della Commissione che fissera' nuova udienza (non e' prevista la forma del ricorso in riassunzione come nel processo civile) per la prosecuzione del giudizio ,altrimenti il processo si estingue.

Durante la sospensione /interruzione non possono essere compiuti atti del processo; inoltre i termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di trattazione al Presidente della Sezione (art. 42 D.Lgs. 546/1992).

Si ritiene compatibile con il rito tributario la presentazione *medio tempore* di istanze cautelari .

4. Estinzione del processo

Gli artt. 44, 45 e 46 D.Lgs. 546/1992 regolano l'istituto dell'estinzione del processo, con taluni correttivi introdotti dal Dlgs 156/2015

L'estinzione si verifica in tre casi:

- a) rinuncia al ricorso;
- b) inattività delle parti;
- c) cessazione della materia del contendere

La pronuncia è dichiarata:

- con decreto del Presidente della Sezione, se non è stata ancora fissata l'udienza di trattazione, soggetto a reclamo;
- con sentenza della Commissione, se l'udienza è stata già fissata, soggetta ad impugnazione;
- con ordinanza per cessazione della materia del contendere derivante da condono, soggetta a revoca.

1. Estinzione per rinuncia al ricorso

La prima ipotesi di estinzione, regolata dall'art. 44 D.Lgs. 546/1992, si verifica quando una parte decide di abbandonare il giudizio, senza giungere ad una pronuncia di merito.

La rinuncia al ricorso deve essere incondizionata, fatta per iscritto e sottoscritta dalla parte personalmente o dai suoi procuratori speciali e dai difensori laddove tale potere risulta espressamente conferito nella procura, e deve essere depositata nella segreteria della Commissione.

La norma ricalca l'art.306 cpc sulla rinuncia agli atti del giudizio che pone fine al processo senza incidere sul diritto sostanziale dedotto (che presuppone rinuncia alla domanda)

La rinuncia produce i suoi effetti solo se accettata dalla parte costituita che abbia interesse alla prosecuzione del processo con atto anch'esso sottoscritto e depositato presso la segreteria della Commissione.

Come si è detto, la rinuncia agli atti del giudizio non coinvolge la pretesa sostanziale e rende inefficaci solo gli atti del giudizio per il ritiro del ricorso.

La parte rinunziante deve rimborsare le spese salvo diverso accordo tra le parti (su di una eventuale compensazione o diverso riparto).

La liquidazione è fatta dal Presidente di sezione o dalla Commissione con ordinanza non impugnabile (ma che non costituisce più "titolo esecutivo")

2 Estinzione per inattività delle parti

La seconda ipotesi di estinzione, regolata dall'art. 45 D.Lgs. 546/1992, si verifica allorché una parte decide:

- di non proseguire /riassumere il processo sospeso;
- di non integrare il contraddittorio nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.

Tipico il litisconsorzio necessario (soci e società di persone) perché accertamento unitario richiedente *ab origine* contestualità di trattazione e decisione (Cass.23096/2008 e Cass.31130/20121); non invece la responsabilità solidale di venditore e compratore per il pagamento dell'imposta di registro.

L'estinzione del processo per inattività delle parti può essere rilevata anche d'ufficio (nel procedimento civile invece solo su eccezione di parte) ma unicamente nel grado di giudizio in cui si verifica (non può essere riservata al grado impugnatorio) e rende inefficaci gli atti compiuti.

L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza ed avverso il decreto presidenziale è ammesso reclamo alla Commissione che provvede a norma dell'art. 28

Le spese del processo estinto rimangono a carico della parte che le ha anticipate. (quindi non c'è rimborso come nella rinuncia)

3. Estinzione per cessazione della materia del contendere

La terza ipotesi di estinzione è regolata dall'art.46 Dlgs 546/92 e riguarda la cessazione della materia del contendere che si verifica se viene meno la ragion d'essere sostanziale della lite per il sopravvenire di un fatto che priva le parti di qualsiasi interesse a proseguire il giudizio, non essendo più necessaria la pronuncia giurisprudenziale.

Sono cause di cessazione della materia del contendere:

- la definizione delle pendenze tributarie (con spese a carico della parte che le ha anticipate)
- la conciliazione giudiziale ex art.48 e segg. Dgs 546/92 (non più alternativa alla mediazione/reclamo)
- l'annullamento in autotutela dell'atto impugnato da parte dell'Ufficio finanziario.

La pronuncia di cessazione della materia del contendere produce effetti di giudicato sostanziale sulla pretesa fiscale (art.2909 cpc) a differenza della rinuncia agli atti od della inattività delle parti .

La Corte Cost. con sentenza 274/2005, aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46 III° comma per violazione del principio di ragionevolezza, nella parte in cui stabiliva che "le spese del giudizio estinto, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge ed in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere, rimangono a carico della parte che le ha anticipate" ricomprendendo anche i casi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

Il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio ha trovato così applicazione anche in queste ipotesi soggette alla regola della "*soccombenza virtuale*".

Pur senza richiamare espressamente il principio, il Dlgs 156/2015 lo ha fatto proprio modificando lo ultimo comma dell'art.46 con il prevedere che le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie .

In ogni altro caso il giudice che prenda atto del venir meno della materia del contendere dovrà quindi procedere ad una valutazione dell'esito virtuale della lite ai fini della regolamentazione delle spese secondo i principi di soccombenza .