

G. Bonilini - M. Confortini

I CODICI COMMENTATI

**CODICE COMMENTATO DEL
PROCESSO
TRIBUTARIO**

a cura di
F. Tesauro

Seconda edizione

UTET
Giurisprudenza

in TARUFFO
economia
del proces
Questioni
diziali (dir
sione, in C
e degli at
Continenz
di sospens
Commento
del proces
sione del
DRIOLI, Dirit
MARINI, Le
tributario,
ripresa de
2007; ME
pregiudizi
per dipen
1983; MU
del giudiz
tributario,
blematici
merito all
provvedin
RDT, 199.
di), Codic
e dipende
tributario.
penale e
processo
risultanze
TARUFFO, «
del nuovc
Torino, 21
in vigore
italiano e
Id., La so
costituzioi

Sommario
2. Le que
dell'art. 3
posto sog
necessari
sospensio
sione a se
caso di in

© Wolters

SEZIONE V

Sospensione, interruzione ed estinzione del processo

Sospensione del processo: cause (art. 39, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 39, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Sospensione del processo**

39 – Sospensione del processo

[1] *Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.*

[1-bis] *La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa⁽¹⁾.*

[1-ter] *Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990⁽¹⁾.*

(1) Comma aggiunto dall'art. 9, 1° co., lett. o), D.Lgs. 24.9.2015, n. 156.

Riferimenti normativi: artt. 34, 295, 337 c.p.c.; art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546; art. 20, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

Bibliografia: ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in RT, 2007; ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, rist. 1992; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994; BASTIONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995; BELLÈ, *Sospensione del processo tributario e sentenza a futura memoria*, in RT, 2002; BRUZZONE, *Commento all'art. 39*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008; CALVOSA, *Sospensione del processo civile (di cognizione)*, in NN.D.I., XVII, Torino, 1970; CAPPELLETTI, *La pregiudizialità costituzionale nel processo civile*, Milano, 1957; CIPRIANI, *Le sospensioni del processo civile*, in RDPr, 1984; COMASTRI, *Commento all'art. 31*, in Cod. proc. civ. ipertestuale, Torino, 2006; COMOGLIO, *La sospensione necessaria del processo*,

in TARUFFO (a cura di), *Le riforme della giustizia civile*, 2° ed., Torino, 2000; ID., *Il principio di economia processuale*, II, Padova, 1982; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. dir. trib. Tesaurò, Torino, 1999; DENTI, *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in *Digesto civ.*, XVI, Torino, 1997; ID., *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in NN.D.I., XIV, Torino, 1967; FRANCHI, *Della competenza per connessione*, in *Comm. c.p.c. Allorio*, I, Torino, 1973; FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in TESAURÒ (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998; GARBAGNATI, *Continenza di cause (dir. proc. civ.)*, in NN.D.I., IV, Torino, 1957; GIALONGO, *Note in tema di sospensione, pregiudizialità e connessione nel processo civile*, in RTDPC, 1985; GIUSSANI, *Commento all'art. 296*, in *Comm. Carpi, Colesanti, Taruffo*, Padova, 2009; ID., *Sospensione del processo*, in *Digesto civ.*, XVIII, Torino, 1998; GRAZIANO, *Accertamento unitario e sospensione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2009; ID., *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; ID., *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; MENCHINI, *Sospensione del processo civile*, in ED, XLIII, Milano, 1990; MONTELEONE, *La pregiudizialità costituzionale nel processo civile*, Milano, 1957; MONTESANO, *La sospensione per dipendenza di cause civili e l'efficacia dell'accertamento contenuto nelle sentenze*, in RDP, 1983; MULA, *La sospensione del giudizio relativo al reddito di partecipazione e la pendenza del giudizio relativo al reddito della società di persone*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; MULEO, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 2002; ID., *Profili problematici del processo tributario di primo grado*, in BT, 1996; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sospensione dei giudizi e dei termini processuali in occasione dell'emanazione di provvedimenti normativi volti alla definizione in via agevolata dei rapporti tributari pendenti*, in RDT, 1995, I; PORCARO, *Il potere di disapplicazione degli atti generali*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; RECCHIONI, *Pregiudizialità processuale e dipendenza sostanziale nella cognizione civile*, Padova, 1999; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005; ID., *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in RDF, 1984, I; SALVINI, *Prime osservazioni sui nuovi rapporti tra processo penale e processo tributario*, in RDF, 1983, I; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994; SEGRÈ, *Sul concetto di domanda accessoria*, in RDPr, 1977; TARUFFO, «Collateral estoppel» e *giudicato sulle questioni*, in RDPr, 1972; TARZIA, *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, Milano, 1991; TESAURÒ, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; TRAVERSI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario (dopo l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale)*, in F, 1990; TRISORIO LUZZI, *Processo civile italiano e rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in RDPr, 2003; ID., *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987; TROCKER, *La pregiudizialità costituzionale*, in RTDPC, 1988; URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario*, Bari, 2007.

Sommario: 1. Introduzione. I rapporti tra la giurisdizione tributaria e le altre giurisdizioni. 2. Le questioni pregiudiziali e il giudicato. 3. La sospensione necessaria ex comma 1° bis dell'art. 39. I suoi presupposti: in particolare, quello di natura oggettiva. 4. (Segue) Il presupposto soggettivo. 5. La sospensione necessaria in caso di querela di falso. 6. La sospensione necessaria in caso controversia sullo stato e sulla capacità delle persone. 7. Altre cause di sospensione necessaria. 8. La sospensione su istanza delle parti. 9. La nuova ipotesi di sospensione a seguito di procedura amichevole internazionale. 10. La sospensione del processo in caso di impugnazione di una sentenza. 11. Il potere di sospensione facoltativa del giudice.

SSO

e decisa in via
e si tratti della

ogni altro caso
versiva dalla cui

parti, nel caso
ernazionali per
iziata una pro-
doppie imposi-
luglio 1990⁽¹⁾.

. 546; art. 20,

ibutorio, in RT,
nuovo processo
Padova, 1995;
002; BRUZZONE,
processo tributa-
NN.D.I., XVII,
Milano, 1957;
o all'art. 31, in
a del processo,

1. Introduzione. I rapporti tra la giurisdizione tributaria e le altre giurisdizioni

La sospensione determina una soluzione di continuità nello svolgimento del processo. Il compimento di qualunque atto processuale va rinviato ad un momento successivo alla cessazione della causa che ha determinato l'adozione del provvedimento sospensivo. Anche il computo dei termini pendenti alla data di tale ultimo provvedimento è bloccato; esso riprende a decorrere dopo la fine del periodo di arresto del procedimento giudiziale. Stando alla precedente formulazione letterale della norma in commento, il giudice tributario doveva risolvere, tendenzialmente in modo indipendente e senza interruzioni dell'attività processuale, tutte le questioni sottoposte alla sua cognizione dalle parti, ivi compresi gli aspetti giuridici controversi di carattere preliminare che si trovava ad affrontare per giungere alla decisione finale, fatta eccezione per i casi in cui fosse sollevata querela di falso o insorgesse una controversia sullo *status* o sulla capacità soggettiva di una parte. In questo senso, il tenore della disposizione in esame era diverso e opposto a quello dell'art. 295 c.p.c., a mente del quale se la pronuncia su una controversia dipende dalla soluzione di un'altra lite, promossa davanti allo stesso giudice investito della causa pregiudicata o di altro giudice, il processo che verte sulla questione dipendente deve essere sospeso, in attesa che venga decisa la causa connessa.

Si poteva pensare che il contrasto tra il precetto contenuto nella norma del testo legislativo sul processo tributario e il precetto fissato dal codice di procedura civile andasse risolto in favore del primo. È ben vero, infatti, che l'art. 1, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 rinvia alle disposizioni codicistiche; tuttavia, tale rinvio è ritenuto ammissibile solo in presenza, nella disciplina normativa riguardante il contenzioso tributario, di una lacuna, bisognosa di essere colmata, e solo se le regole codicistiche sono compatibili con l'insieme di quelle fissate dal decreto

legislativo n. 546. Si poteva sostenere che i precetti stabiliti dall'art. 39 in commento formassero una disciplina specifica ed esauriente, dotata di un'efficacia prioritaria rispetto alle regole generali dettate dal codice. L'opinione sostenuta dalla giurisprudenza e da una corrente dottrinale era, peraltro, diversa. Si soleva affermare che l'art. 39, lungi dal configurare un nucleo precettivo avente carattere di autonomia e completezza, regolasse solo ipotesi limitate e peculiari, in cui erano coinvolti organi decidenti che facevano parte di ordini giurisdizionali differenti.

Ad avviso della giurisprudenza prevalente (C. civ. 14.5.2007, n. 10952; C. civ. 1.6.2006, n. 13082; C. civ. 26.5.2005, n. 11140; C. civ. 6.9.2004, n. 17937; C. civ. 18.7.2002, n. 10509; C. civ. 22.11.2001, n. 14788; C. civ. 4.6.2001, n. 7506), infatti, la disposizione in commento concerneva solo la c.d. **pregiudizialità esterna**; secondo questa interpretazione, l'art. 39 atteneva esclusivamente ai rapporti tra la giurisdizione tributaria e le altre giurisdizioni e non ostava all'operatività, in seno al rito tributario, dell'art. 295 c.p.c. e della disciplina codicistica. In altre parole, quando una causa, la cui decisione è in grado di influenzare l'esito di un giudizio pendente in commissione, era devoluta alla cognizione di un giudice diverso da quello tributario, quest'ultimo non doveva sospendere il processo ma era tenuto a decidere, in via incidentale, la questione pregiudicante (per C. civ. 18.12.2002, n. 18048, è rimessa al giudice tributario la decisione *incidenter tantum* sulla natura simulata di un contratto; per C. civ. 22.2.2013, n. 4535, la qualificazione conferita agli atti negoziali dalle parti o dal giudice nel processo civile non è intangibile né da parte del giudice tributario, il quale ha il potere di valutare incidentalmente tutte le questioni che, pur connaturalmente estranee alla sua giurisdizione, sono però decisive ai fini della soluzione della controversia devolutagli, né da parte dell'Amministrazione finanziaria, la

quale, facendo probatorio, ha i contratti so tranne nel caso in commento, giudice ordina falso o relativo persona, dalla la decisione su caso il corso di essere arrestato sulla questione pregiudiziale e devano entrambi commissioni tr **interna**), il giudice doveva sospendere alle norme del che esplicano il tributario, fino definitiva la c.c. proposito, C. c. statuito che, se atto fiscale a c.c. mamente impu. deliberazione in l mente incidente anzi doverosa - tributari, *ex art.*

■ Per quanto ai rapporti con i, si ritiene in *poteri del giudice DELLA VALLE, L'estinzione del processo tributario*, Torino, 1999, 6 e *l'interruzione. la ripresa del p.* (a cura di), Co. Piacenza, 2007, *cazione dei rego.* in TESAURO (a c. rio, Torino, 199 di *disapplicazione tributario*, in *RI* sione per **preg** sia incompatibil

sostenere che in commento specifica ed accia prioritari dettate dalla giurilottrinale era, affermare che un nucleo autonomia e tesi limitate e i organi decideri giurisdizi-

giurisdizione pre- 0952; C. civ. : 26.5.2005, .7937; C. civ. 22.11.2001, '506), infatti, concerneva rna; secondo 39 atteneva t la giurisdiziurisdizioni e seno al rito e della disci- tole, quando in grado di zio pendente t alla cogni- quello tribu- a sospendere cidere, in via idicante (per è rimessa al te *incidenter* di un con- n. 4535, la tti negoziali ocesso civile del giudice e di valutare oni che, pur sua giurisdizi della solu- utagli, né da nanziarria, la

quale, facendosi carico del relativo onere probatorio, ha il potere di riquilificare i contratti sottoscritti dal contribuente), tranne nel caso in cui, ai sensi della norma in commento, fosse promossa davanti al giudice ordinario una causa per querela di falso o relativa alla stato o capacità della persona, dalla cui definizione dipendesse la decisione sulla controversia fiscale; in tal caso il corso del processo tributario doveva essere arrestato, in attesa della pronuncia sulla questione civilistica. Se invece la causa pregiudiziale e quella pregiudicata ricadevano entrambe nella giurisdizione delle commissioni tributarie (**pregiudizialità c.d. interna**), il giudice investito della seconda doveva sospendere il giudizio, in conformità alle norme del codice di procedura civile, che esplicano efficacia anche nel processo tributario, fino a quando fosse risolta in via definitiva la controversia pregiudiziale (in proposito, C. civ. 12.5.2013, n. 12520, ha statuito che, se è vero che la legittimità di un atto fiscale a contenuto concreto e autonomamente impugnabile non è suscettibile di delibazione in base a una cognizione meramente incidentale, è tuttavia ammissibile – e anzi doverosa – la sospensione tra processi tributari, *ex art. 295 c.p.c.*).

■ Per quanto concerne, in particolare, i rapporti con la giurisdizione amministrativa, si ritiene in dottrina [URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario*, Bari, 2007, 168; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. dir. trib. Tesaurò, Torino, 1999, 608; MARINI, *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 1239; FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in TESAURÒ (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 121; ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in RT, 2007, 834] che la sospensione per **pregiudizialità amministrativa** sia incompatibile con il precetto contenuto

nell'art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, il quale riconosce alle commissioni il **potere di disapplicare** gli atti amministrativi ritenuti illegittimi. Dispone la norma in esame che le commissioni tributarie, se ritengono contrario alla legge un **regolamento o un atto amministrativo di portata generale**, rilevante ai fini della decisione della causa, tralasciano di applicarlo al caso sottoposto al loro giudizio; in tale ipotesi, il giudice si pronuncia sulla legittimità del provvedimento emesso dall'amministrazione finanziaria senza tenere conto delle regole stabilite dal regolamento o dall'atto amministrativo generale. La questione è decisa come se tali regole non fossero vigenti, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. Questo potere di disapplicazione, secondo l'orientamento dottrinale innanzi citato, permette al giudice tributario di appurare, sia pure solo sotto il limitato profilo dell'efficacia in relazione alla questione dibattuta nella causa fiscale, la legittimità dell'atto amministrativo presupposto, affrancando il giudice tributario medesimo dalla necessità di attendere l'esito dell'eventuale impugnazione dello stesso atto amministrativo.

■ A tale proposito, la Cassazione (C. civ. 19.10.2012, n. 17952) ammette che la deliberazione comunale di approvazione della tariffa fissata per calcolare l'importo della **tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani** sia disapplicata dal giudice tributario, ma la decisione di prescindere dall'atto amministrativo prodromico può essere assunta solo previa dimostrazione della sussistenza di ben precisi vizi di legittimità dell'atto medesimo (incompetenza, violazione di legge, eccesso di potere), non essendo sufficiente, a tal fine, la generica contestazione della validità dei criteri seguiti dal comune nell'adottare la delibera stessa.

In giurisprudenza, tuttavia, su questa materia non si è ancora formato un orientamento univoco. Vi sono decisioni che hanno affermato l'inesistenza di un vincolo

di dipendenza delle pronunce del giudice tributario da quelle rese dagli organi della giustizia amministrativa. Si è perciò sancito che il processo innanzi alle commissioni tributarie non può essere sospeso in ragione della necessità di risolvere questioni di ordine pregiudiziale (diverse da quelle correlate alla presentazione di una querela di falso o concernenti lo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio), devolute, alla cognizione del giudice ordinario o di quello amministrativo [C. civ. (ord.) 26.5.2005, n. 11140] e che il potere disapplicativo riservato alle commissioni rimane inalterato anche se l'atto amministrativo sia divenuto inoppugnabile a causa dell'inutile decorso del termine per la sua contestazione davanti all'autorità giudiziaria competente (C. civ. 22.3.2006, n. 6265). Le questioni incidentali devono essere risolte autonomamente dal giudice tributario, come capita quando occorre valutare preliminarmente la **natura demaniale** di un'area (C. civ. 25.5.2003, n. 8130. Nello stesso senso: C. civ. 5.9.2012, n. 14873, la quale ha affermato che il giudice tributario ben può accertare in via meramente accessoria, ai fini dell'applicazione di un'imposta (nel caso di specie la TOSAP), il regime giuridico di un'area - nella situazione specifica, escludendone la demanialità - senza che occorra la partecipazione al giudizio del Ministero delle Finanze).

Stando all'opinione manifestata in altre decisioni, invece, l'autonomia delle singole giurisdizioni non esclude che il giudice tributario, dinnanzi al quale sia stata prospettata l'illegittimità di un atto amministrativo costituente il presupposto di un provvedimento di natura impositiva, possa disporre la sospensione del processo, nel caso in cui la contestazione relativa alla legittimità dell'atto prodromico formi oggetto di uno specifico giudizio pendente dinnanzi al giudice amministrativo. Secondo l'orientamento in esame, inoltre, qualora,

indipendentemente dalla sospensione, sia intervenuta una pronuncia del giudice amministrativo sull'atto preliminare, la stessa, soprattutto se passata in giudicato, non può non esplicare effetto vincolante nel processo tributario, non ostandovi il dovere-potere del giudice tributario, non fornito di giurisdizione in via principale, di verificare in modo interinale la validità degli atti presupposti e di procedere alla loro disapplicazione. La giurisprudenza da ultimo citata sostiene, infatti, che la capacità del giudice tributario di appurare incidentalmente la legittimità dei provvedimenti amministrativi costituenti la premessa logica e giuridica di quelli fiscali non può essere esercitata in presenza di sentenze definitive emesse dagli organi giurisdizionali competenti e che la decisione del giudice amministrativo, allorché sia assistita da efficacia di giudicato, abbia valore vincolante in qualunque causa avente ad oggetto atti collegati a quello sulla cui validità si è pronunciato il giudice amministrativo medesimo, compreso il processo tributario (C. civ., sez. trib., 31.7.2007, n. 16937; in senso analogo le sentenze C. civ. 22.3.2006, n. 6265; C. civ. 14.3.2007, n. 5929; C. civ. 10.9.2007, n. 18988; C. civ. 5.10.2007, n. 20854; C. civ. 10.2.2012, n. 1961, per la quale la **sentenza del T.A.R.** che dichiara l'illegittimità di un provvedimento regionale determina la consequenziale illegittimità di tutti gli atti impositivi emessi sulla base di detto provvedimento, senza che sia consentito al giudice tributario procedere ad una propria valutazione, ancorché a titolo puramente marginale nell'ambito della cognizione della controversia fiscale, circa la correttezza del provvedimento regionale. La rimozione di quest'ultimo produce i suoi effetti nei confronti di tutti i contribuenti e non solo di quelli che siano stati parte nel processo amministrativo).

■ In dottrina, concorda con l'opinione innanzi descritta della giurisprudenza: PORCARO, *Il potere di disapplicazione degli atti*

generali, in 1
Codice del 2
2007, 583.

■ Si è altro
dei requisiti d
in contrasto c
può essere c
giudice tribu
della domanc
cepita da un
tributario dev
si pronuncii il
decisione cap
vicenda fiscal
per la quale il
stale di un b
attribuzione c
minata classa
zione tributar
il contribuent
controversia r
al classamento
dizionalità, e il p
della rendita,
tivo, vincola i
anche l'ente in
l'imposta unic
rendita).

■ Appartie
strativa l'impu
tema di domic
del processo tri

Per quanto
cesso tributari
da tempo la r
tributaria, in
penale poteva
il definitivo a
commesse dal
giudice tributa
zione opposta
indipendenti i
zionali, i qual
pregiudiziale,
poraneamente,
regola del dop
dapprima dall'

generali, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 583.

☛ Si è altresì ritenuto che l'accertamento dei requisiti della "ruralità" di un immobile, in contrasto con le risultanze catastali, non può essere compiuto in via accessoria dal giudice tributario, che sia stato investito della domanda di rimborso dell'Ici, percepita da un Comune. Pertanto il giudizio tributario deve essere sospeso in attesa che si pronunci il giudice amministrativo, con decisione capace di influire sulla connessa vicenda fiscale (C. civ. 24.3.2010, n. 7102, per la quale il corretto inquadramento catastale di un bene immobile con la relativa attribuzione di rendita, operazione denominata **classamento**, è, rispetto all'obbligazione tributaria contro cui fa opposizione il contribuente, l'atto presupposto; tra la controversia relativa all'Ici e quella relativa al classamento vi è un rapporto di pregiudizialità, e il provvedimento di attribuzione della rendita, una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita).

■ Appartiene alla giurisdizione amministrativa l'impugnazione dei provvedimenti in tema di domicilio fiscale (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 51).

Per quanto concerne i rapporti tra processo tributario e processo penale, abolita da tempo la regola della c.d. pregiudiziale tributaria, in forza della quale l'azione penale poteva essere esperita soltanto dopo il definitivo accertamento delle violazioni commesse dal contribuente ad opera del giudice tributario, si è optato per la soluzione opposta, rendendo reciprocamente indipendenti i due procedimenti giurisdizionali, i quali, dopo l'abrogazione della pregiudiziale, possono celebrarsi contemporaneamente, con esiti anche diversi. La regola del doppio binario è stata sancita dapprima dall'art. 12, L. 7.8.1982, n. 516, in

forza del quale «in deroga a quanto stabilito dall'art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso» [parte della dottrina riteneva, peraltro, che, per effetto delle modifiche apportate alle regole del codice di procedura penale in epoca successiva all'entrata in vigore dell'art. 12, quest'ultimo fosse stato abrogato in via di fatto, con conseguente possibilità di sospendere il processo tributario in pendenza di quello penale. Si vedano, al riguardo: SALVINI, *Prime osservazioni sui nuovi rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *RDF*, 1983, I, 164 ss.; RUSSO, *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *RDF*, 1984, I, 451 ss.; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 555 ss.; TRAVERSI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario (dopo l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale)*, in *F*, 1990, 5614]. Il principio da ultimo citato è stato ripreso e definitivamente consacrato nell'art. 20, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, il quale stabilisce 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».

☛ In ossequio al principio del doppio binario, la Cassazione (C. civ. 14.2.2012, n. 5640 e 18.4.2012, n. 14855) ha sancito che, ai fini dell'individuazione del superamento o meno della **soglia di punibilità** prevista per i reati in materia tributaria, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio

ensione, sia
del giudice
iminare, la
n giudicato,
vincolante
ostandovi il
utario, non
principale,
e la validità
ocedere alla
rudenza da
e la capacità
ire incident-
ovvedimenti
nessa logica
può essere
e definitive
ali compe-
dice ammi-
la efficacia
nte in qua-
tti collegati
ronunciato
simo, com-
civ., sez.
senso ana-
6, n. 6265;
10.9.2007,
n. 20854;
la quale la
illegittima
deter-
ità di tutti
se di detto
nsentito al
na propria
ouramente
zione della
ettezza del
rimozione
effetti nei
: non solo
processo

l'opinione
nza: POR-
degli atti

celebrato innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo pervenga eventualmente – sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario – ad un convincimento diverso e ritenere, nondimeno, superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. I possibili esiti del processo tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente in rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria fatta valere dall'amministrazione finanziaria, che fissa il limite della soglia di punibilità: il giudice penale, se non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, non può però prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, la quale può anche accettare la determinazione dell'imposta compiuta a conclusione del processo fiscale.

Il giudizio tributario può essere sospeso, ex art. 295 c.p.c., solo nei casi tassativamente indicati dall'art. 39, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 ed in caso di pregiudizialità di una controversia tributaria rispetto ad altra controversia tributaria; tra le suddette ipotesi non è annoverata la pendenza di un procedimento penale per i medesimi fatti oggetto della vertenza fiscale [C. civ. (ord.), sez. trib., 2.4.2007, n. 8129, la quale ha cassato l'ordinanza con cui il giudice di merito aveva sospeso un processo tributario in attesa della pronuncia del giudice penale su una questione ritenuta pregiudiziale]. Anzi, questa ipotesi è espressamente disciplinata dall'art. 20, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, il quale vieta la sospensione.

Tuttavia, processo tributario e penale non sono due comparti giurisdizionali completamente impermeabili l'uno all'altro. Non solo le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale, ma anche «la decisione stessa del giudice penale» possono essere valutate «come **elementi di valore indiziario**» dalla commissione (C. civ. 22.6.2010, n. 14960).

In generale, per quanto riguarda i rapporti fra giudicato penale e processo tributario è stato chiarito, anche recentemente, che la decisione pronunciata nella causa penale non ha efficacia vincolante nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni all'uso di certi mezzi probatori ammessi in sede penale (si pensi al divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, viceversa, assumono piena valenza dimostrativa elementi presuntivi certamente inidonei a suffragare una decisione in campo penale. Nessuna autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel processo tributario, alla sentenza irrevocabile (di condanna o di assoluzione) riguardante la commissione di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi dai quali muove il provvedimento impositivo emesso nei confronti del contribuente. Ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva, estendendone automaticamente gli effetti al caso sottoposto alla sua decisione, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve verificare la rilevanza ai fini decisorii e l'idoneità ad essere recepita in sede tributaria della ricostruzione dei fatti operata in ambito penale (C. civ. 17.2.2010, n. 3724).

Anche la **sentenza di patteggiamento** pronunciata nel giudizio penale costituisce fonte di prova liberamente valutabile dal giudice tributario (C. civ. 3.12.2010, n. 24587; C. civ. 16.11.2012, n. 20133, per la quale la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. – detta appunto di “patteggiamento” – pur non risolvendosi in un accertamento capace di fare stato nel giudizio civile o in quello amministrativo ed essendo quindi, al riguardo, priva di efficacia cogente in campo fiscale, implica comunque un'ammissione di colpevolezza, che costituisce indiscutibile **elemento di prova, almeno di natura presuntiva**, utilizzabile, in particolare, dal giudice tributario

nel giudizio sull'altro, considerarsione ed il con non possono ri della pretesa fi: indicazioni eme zione “patteggi: indagini penali essi si proiettati profili quan nirl. In termini n. 24587, per la **applicazione de** costituisce elem tributario, il q scere tale effica di spiegare le avrebbe amme: responsabilità, prestatofede a noscimento, pe oggetto di statu del giudicato, b atti a orientare i nelle cause pron anche nel proc oggetto della ser poi considerati dovendo peralt il provvedimento alla società men fosse l'amminist ché ciò risponde giudizi, essend unicamente per:

Se le liti cor giuridico pregi giudicante sonc delle commissio detto, secondo i sostenuto dalla bero trovare ap **l'insieme delle r del rito ordinari oggetto la con essere sospeso, civ. 1.6.2006, n. sentenza di una**

arda i rapporti
so tributario è
mente, che la
causa penale
l processo tri-
n lato, vigono
ezzi probatori
ensi al divieto
all'altro, vice-
i dimostrativa
te inidonei a
ampo penale.
iudicata può
so tributario,
ondanna o di
mmissione di
i accertati in
quali muove
emesso nei
Ne consegue
può limitarsi
ntenza penale
omaticamente
lla sua deci-
propri auto-
ella condotta
atorio acqui-
a rilevanza ai
re recepita in
ione dei fatti
iv. 17.2.2010,

teggiamen-
ale costitui-
te valutabile
z. 3.12.2010,
n. 20133, per
applicazione
etta appunto
risolvendosi
are stato nel
ministrativo
lo, priva di
cale, implica
olpevolezza,
elemento di
ntiva, utiliz-
ce tributario

nel giudizio sull'accertamento. Deve, peraltro, considerarsi che, in tal caso, l'ammissione ed il conseguente rilievo presuntivo non possono ritenersi circoscritti all'"an" della pretesa fiscale, ma, in relazione alle indicazioni emergenti dal capo d'imputazione "patteggiato" ed alle risultanze delle indagini penali che ad esso hanno portato, essi si proiettano necessariamente sui relativi profili quantitativi, concorrendo a definirli. In termini simili: C. civ. 3.12.2010, n. 24587, per la quale la sentenza penale di **applicazione della pena ex art. 444 c.p.p.** costituisce elemento di prova per il giudice tributario, 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 rientrare tra i criteri atti a orientare il convincimento del giudice nelle cause promosse in sede civile, e quindi anche nel processo tributario, ove i fatti oggetto della sentenza penale siano gli stessi poi considerati nell'accertamento fiscale, dovendo peraltro ritenersi irrilevante che il provvedimento impositivo fosse diretto alla società mentre in sede penale imputato fosse l'amministratore della medesima, perché ciò risponde alla diversa struttura dei giudizi, essendo la responsabilità penale unicamente personale).

Se le liti concernenti tanto il rapporto giuridico pregiudicato quanto quello pregiudicante sono devolute alla cognizione delle commissioni tributarie, come si è già detto, secondo il tradizionale punto di vista sostenuto dalla giurisprudenza, dovrebbero trovare **applicazione l'art. 295 c.p.c. e l'insieme delle regole approntate dal codice del rito ordinario**, ed il **processo avente ad oggetto la controversia dipendente deve essere sospeso**, nei casi che si diranno (C. civ. 1.6.2006, n. 13082, che ha annullato la sentenza di una commissione regionale, la

quale si era pronunciata sull'impugnazione di un avviso di liquidazione in materia di Ici, senza attendere la decisione relativa al provvedimento attributivo della rendita catastale, impugnato davanti ad altra commissione; C. civ. 28.4.2006, n. 9999, la quale afferma che il potere di risolvere accidentalmente gli aspetti preliminari della controversia non può essere esercitato dal giudice tributario riguardo ai provvedimenti di carattere fiscale costituenti il presupposto di quello oggetto della sua cognizione, se contestati con ricorso ad altro giudice tributario, poiché la facoltà di appurare la validità di un atto, con una pronuncia incidentale, concerne soltanto i provvedimenti di valenza normativa o generale; il giudizio, nel caso specifico, si è quindi concluso con la cassazione della sentenza impugnata, adottata risolvendo, nell'ambito del percorso decisionale del giudice, una controversia pregiudiziale (relativa al rifiuto di riconoscere il diritto alle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno) già devoluta alla cognizione (principale) di altro giudice tributario.).

■ Occorre dire, tuttavia, che la concezione sostenuta prevalentemente in dottrina si pone in contrasto con l'orientamento accolto dalla giurisprudenza e prima descritto. La corrente di pensiero che raccoglie i maggiori consensi in letteratura (MULEO, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 2002, 226; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 144; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 90; DELLA VALLE, 606 ss.; BELLÈ, *Sospensione del processo tributario e sentenza a futura memoria*, in RT, 2002, 1794 ss.; MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 503. *Contra*, tuttavia: RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 217) riconosce nei precetti dell'art. 39 la caratteristica della disciplina peculiare e autonoma (rispetto a quella recata dall'art. 295 c.p.c.), la quale, essendo relativa ad un rito in riferimento al quale il

legislatore ha più volte manifestato l'intento di evitare ritardi e dilatazioni temporali, ha **natura tassativa**, comportando l'inapplicabilità del medesimo art. 295 c.p.c. al processo tributario e imponendo quindi alle commissioni di risolvere in via incidentale qualunque questione pregiudiziale – diversa da quelle concernenti la querela di falso e lo stato e capacità delle persone – indipendentemente dal fatto che tale questione sia oggetto di una domanda proposta in un giudizio pendente davanti ad altra commissione o ad un organo appartenente ad una giurisdizione differente.

Il contrasto tra dottrina e giurisprudenza è stato risolto dal legislatore, dando prevalenza alla tesi sostenuta dalla seconda. Invero, il **co. 1° bis, inserito nell'art. 39 dal D.Lgs. n. 156/2015**, prevede ora, in via generale, la **sospensione necessaria per pregiudizialità** nei rapporti tra liti instaurate innanzi alle commissioni tributarie. In particolare, riproducendo sostanzialmente il contenuto dell'art. 295 c.p.c., il legislatore ha prescritto la sospensione del processo in ogni caso in cui la stessa o altra commissione tributaria debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

2. Le questioni pregiudiziali e il giudicato

La giurisprudenza suole distinguere le **questioni pregiudiziali in senso logico** da quelle **in senso tecnico**.

Le prime investono circostanze che rientrano nel fatto costitutivo del diritto dedotto in causa (ad esempio, la compravendita rispetto alla richiesta di pagamento del prezzo della cosa venduta). Le seconde, invece, concernono circostanze relative ad un rapporto giuridico distinto ed indipendente dal fatto costitutivo del diritto su cui verte la lite processuale, ma che, tuttavia, rappresenta un presupposto di tale diritto, suscettibile di formare oggetto di un apposito ed autonomo giudizio (si vedano, tra

le altre: C. civ. 2.8.2000, n. 10130; C. civ. 13.4.1995, n. 4229).

Con riguardo alla questione pregiudiziale in senso logico, secondo il punto di vista attualmente sostenuto dalla giurisprudenza, l'efficacia del giudicato copre non soltanto la soluzione finale data dall'organo decidente al caso su cui è chiamato a pronunciarsi, ma anche le considerazioni espresse nella sentenza che si presentano come **l'indispensabile supporto argomentativo** – di tipo fattuale e giuridico – della statuizione finale.

Infatti, il contenuto decisorio di una sentenza è rappresentato non solo dal dispositivo, ma anche dalle affermazioni e dalle valutazioni contenute nella motivazione, nei limiti in cui esse costituiscono parte integrante della pronuncia, in quanto risolvono questioni facenti parte del *thema decidendum* e specificamente dibattute tra le parti, ovvero integrano la **necessaria premessa o il presupposto logico indefettibile** della pronuncia (c.d. **giudicato implicito**). La soluzione giuridica accolta in una pronuncia giurisdizionale va individuata non solo nelle statuizioni formalmente contenute nel dispositivo, ma anche nel coordinamento di queste con l'apparato motivazionale, le cui enunciazioni, se dirette univocamente all'esame di una questione dedotta in causa, completano le formule verbali della parte decisoria della sentenza e vanno quindi considerate come integrative del contenuto formale del dispositivo, con la conseguenza che il giudicato risulta esteso anche ad esse (C. civ. 8.6.2007, n. 13513; C. civ. 26.5.2005, n. 11195).

Sul punto, con riguardo alle situazioni pregiudiziali di tipo logico, è stato affermato che «la necessità della formazione del giudicato anche sul punto pregiudiziale (e anche in assenza di una apposita richiesta) deriva dal fatto che oggetto della decisione è in primo luogo l'indagine circa l'esistenza del rapporto giuridico sul quale la pretesa si fonda» (C. civ. 13.4.1995, n. 4229; C. civ. 1.2.1994, n. 990; C. civ. 13.2.1993, n. 1811;

C. civ. 18.1.1995, n. 10130; C. civ. 2.8.2000, n. 10130) le questioni pre quanto investo nel fatto costi causa, devono *incidenter tant.*

Relativamente alla questione pregiudiziale in senso logico, come detto, u pur influenzando effetti del diritto tuttavia distinti dal fatto costitutivo innanzi ad altra commissione è giurisdizione pronuncia con **momento incidentale** (giudicato), tra di acquisire fa vertibile tra le parti o da un'apposita pronuncia delle parti (così: C. civ. 9.6.1995, n. 6513; C. civ. 1.2.1994, n. 990) c.p.c. che il giudizio pregiudiziale c grado di acqui solo se una pro sta dalla legge delle parti con è senz'altro ap tributario, per rale alle dispos dall'art. 1, D.Lg

■ L'interpretazione si è affermata in c zione esegetica a Secondo tale int ha ad oggetto le rando un passagg giuridico che cc domanda princi vate in un giudiz *La sospensione p. e l'efficacia de nelle sentenze, i DRIOLI, Diritto p. 2009, 310).*

10130; C. civ.

pregiudiziale
into di vista
risprudenza,
in soltanto la
io decidente
ronunciarsi,
presse nella
e l'indispen-
- di tipo fat-
ne finale.

di una sen-
o dal dispo-
ioni e dalle
vazione, nei
parte inte-
to risolvono
na deciden-
tra le parti,
premesse o
le della pro-
). La solu-
pronuncia
non solo
ntenute nel
rdinamento
azionale, le
ivocamente
ta in causa,
della parte
mo quindi
contenuto
conseguenza
che ad esse
26.5.2005,

situazioni
o affermato
e del giudi-
le (e anche
sta) deriva
sione è in
istenza del
pretesa si
29; C. civ.
3, n. 1811;

C. civ. 18.1.1992, n. 576; *contra*, tuttavia, C. civ. 2.8.2000, n. 10130, cit., per la quale le questioni pregiudiziali in senso logico, «in quanto investono circostanze che rientrano nel fatto costitutivo del diritto dedotto in causa, devono essere necessariamente decise *incidenter tantum*»).

Relativamente invece alla questione pregiudiziale in senso tecnico – indicante, come detto, una situazione giuridica che, pur influenzando in modo determinante sugli effetti del diritto fatto valere in giudizio, è tuttavia distinta ed indipendente dal fatto costitutivo immediato di tale diritto – detta questione è generalmente oggetto di una pronuncia con valore di mero **accertamento incidentale** (inidonea a passare in giudicato), tranne che una decisione capace di acquisire forza definitiva e incontrovertibile tra le parti sia richiesta per legge o da un'apposita domanda di una delle parti (così: C. civ. 19.1.1999, n. 462; C. civ. 9.6.1995, n. 6532). Dispone invero l'art. 34 c.p.c. che il giudice decide una questione pregiudiziale con un provvedimento in grado di acquisire efficacia di giudicato, solo se una pronuncia di tal genere è imposta dalla legge o sollecitata da almeno una delle parti contendenti. Questo principio è senz'altro applicabile anche al processo tributario, per effetto del richiamo generale alle disposizioni codicistiche disposto dall'art. 1, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

■ L'interpretazione dell'art. 34 c.p.c. che si è affermata in dottrina conferma l'impostazione esegetica accolta dalla giurisprudenza. Secondo tale interpretazione, questa norma ha ad oggetto le questioni che, pur configurando un passaggio obbligato nell'iter logico-giuridico che conduce alla decisione sulla domanda principale, possono essere sollevate in un giudizio autonomo (MONTESANO, *La sospensione per dipendenza di cause civili e l'efficacia dell'accertamento contenuto nelle sentenze*, in RDP, 1983, 399; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2009, 310).

Restano pertanto escluse dalla sfera preceettiva della norma in esame le questioni che non possono trasformarsi in controverse indipendenti, come accade appunto per le dispute pregiudiziali in senso logico [FRANCHI, *Della competenza per connessione*, in *Comm. c.p.c. Allorio*, I, Torino, 1973, 333. *Contra*, peraltro, DENTI, *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in NN.D.I., XIV, Torino, 1967, 657 ss. e ora in *Digesto civ.*, XVI, Torino, 1997, 158 ss., per il quale non è determinante che la questione possa formare oggetto di un autonomo giudizio, ma che sia potenzialmente idonea a definire la causa principale].

Quando l'art. 34 afferma che la questione pregiudiziale deve essere decisa con efficacia di giudicato "per legge" fa riferimento «al coordinato disposto dello stesso art. 34 e degli artt. 295 c.p.c. e 2909 c.c.» (MONTESANO, 239 ss., spec. 285; TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987, 520 e 552).

L'altro caso in cui la questione pregiudiziale è risolta con una pronuncia idonea ad assumere valenza incontrovertibile si ha quando, come si è visto, una simile pronuncia è domandata da almeno una parte litigante.

❁ La richiesta di una decisione con effetti di giudicato è ammissibile quando la parte ha un **effettivo interesse** ad ottenere una pronuncia giudiziale capace di conseguire un'efficacia stabile e cogente (C. civ. 16.1.1993, n. 530) e deve essere formulata in modo tale da far emergere con certezza, ancorché magari solo implicitamente, l'esistenza del suddetto interesse (C. civ. 17.11.1999, n. 12753; C. civ. 16.1.1993, n. 530), risulti assolutamente certo (C. civ. 2.8.2000, n. 10130, ove si chiarisce che la domanda di una delle parti, occorrente ai sensi dell'art. 34 c.p.c. per la **trasformazione della questione pregiudiziale in causa pregiudiziale**, non esige la predisposizione di un atto specifico; tuttavia è necessario che essa risulti in maniera non equivoca

dalle deduzioni e conclusioni della parte interessata).

In forza delle disposizioni dell'art. 34 c.p.c., trasponibili nel processo tributario, se una questione di natura pregiudiziale **incide su un elemento costitutivo del diritto fatto valere in giudizio**, così che la commissione debba prendere indefettibilmente posizione su di essa nel corso dell'ordinata esposizione delle ragioni che la conducono alla decisione, allora, come detto, la soluzione data alla questione predetta rientra nell'enunciazione delle regole di diritto applicabili al caso concreto, atte ad acquistare forza di giudicato e non si pongono problemi di sospensione della causa principale.

■ Viceversa se la controversia da risolvere preliminarmente investe un **elemento estraneo al fatto costitutivo del diritto invocato e dibattuto in via principale nel processo**, ancorché rilevante per la decisione del tema litigioso primario, la commissione adotta una decisione di natura accessoria sulla controversia medesima, insuscettibile di passare in giudicato (in senso contrario: TARUFFO, «Collateral estoppel» e *giudicato sulle questioni*, in *RDP*, 1972, 282 ss., ad avviso del quale la pronuncia sulla questione pregiudiziale è comunque destinata a passare in giudicato), a meno che la legge o una delle parti richiedano una pronuncia con effetti definitivi.

In tal caso, in presenza di certe condizioni, che si specificheranno, il processo pregiudicato deve essere sospeso, in attesa che sia decisa la controversia preliminare.

3. La sospensione necessaria ex comma 1° bis dell'art. 39. I suoi presupposti: in particolare, quello di natura oggettiva

Come si è detto, in forza delle disposizioni processuali tributarie, la commissione risolve autonomamente tutte le questioni pregiudiziali (in senso tecnico) – tranne quelle in materia di querela di falso e capacità delle persone – quando queste sono oggetto di un processo celebrato davanti ad un organo appartenente ad un'altra giurisdizione.

Quando invece la questione pregiudiziale (in senso tecnico, non meramente logico) deve essere decisa, con una pronuncia capace di acquisire valore intangibile, dalla stessa commissione investita dalla causa principale o da un'altra commissione tributaria, un tempo trovavano applicazione le regole fissate dall'art. 34 e dall'art. 295 c.p.c., (che esplicano efficacia anche nel processo tributario), ora operano i precetti di cui al co. 1° bis della norma in commento. A mente di tutte queste norme, il giudice dispone che il processo sia sospeso, in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve pronunciarsi, con statuizione capace di passare in giudicato (per volontà della legge o di una parte contendente), su una controversia dal cui esito dipenda la decisione della causa.

Riprendendo gli spunti interpretativi formulati in dottrina e giurisprudenza sulle disposizioni dell'art. 295 c.p.c., i **presupposti della sospensione necessaria, anche nel processo tributario** sono molteplici.

☛ Il primo ricorre quando tra due questioni vi sia, come detto, una connessione oggettiva, tale per cui la soluzione dell'una influisce in modo determinante sulla decisione relativa all'altra. Si suole dire in questi casi che l'esito di una lite è **l'indispensabile antecedente logico e giuridico** della pronuncia sull'altra, che deve essere necessariamente posposta (in tal senso, tra le altre, C. civ. 14.1.2015, n. 417, per la quale la relazione pregiudiziale si configura qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto tale che la definizione dell'uno costituisce l'imprescindibile presupposto dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che, in assenza di coordinamento, possa astrattamente ipotizzarsi un conflitto tra giudicati).

È necessario, poi, che la questione pregiudiziale sia dibattuta in un giudizio e che sia oggetto di una espressa domanda diretta ad ottenere una pronuncia suscettibile di

fornire una caso contrai decisa in via chiamato a non vi è la n scopo è que stanti (C. civ il conflitto è il possibile zio, ma solt o dell'altra 12.1.2007, n

■ Un ult sione è l'im congiuntam cante e quel unico proce simultanea Giudice dev quando non la causa pri liminare. In sione solo q di evitare il dicati, il rin (MANDRIOLI, Torino, 200' la suspensio sia pure te risdizionale possibile la quando l'or altri rimedi cati contrast

Non si fa c perché in c controversie organo deci avente ad c ziale e quell vi sia un r enza – la q delle azioni ampiezza de di tutti gli al GNATI, *Cont* in *NN.D.I.*,

fornire una soluzione definitiva alla lite. In caso contrario, la questione pregiudiziale è decisa in via incidentale dallo stesso giudice chiamato a dirimere la disputa principale e non vi è la necessità della sospensione, il cui scopo è quello di **evitare giudicati contrastanti** (C. civ. 4.2.2000, n. 1230, per la quale il conflitto di giudicati «non ricorre quando il possibile contrasto riguarda non il giudizio, ma soltanto gli effetti pratici dell'una o dell'altra pronuncia»; C. civ., Sez. U., 12.1.2007, n. 418).

■ Un ulteriore presupposto della sospensione è l'**impossibilità di trattare e decidere congiuntamente** la controversia pregiudicante e quella pregiudicata, unendole in un unico procedimento, in cui sono esaminate simultaneamente entrambe le questioni. Il Giudice deve disporre la sospensione solo quando non è possibile istruire e decidere la causa principale insieme con quella preliminare. Insomma, si ricorre alla sospensione solo quando non è esperibile, al fine di evitare il pericolo di un contrasto di giudicati, il rimedio del *simultaneus processus* (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 343 ss., il quale afferma che la sospensione – risolvendosi in una paralisi, sia pure temporanea, della funzione giurisdizionale – deve essere evitata quando è possibile la pronuncia *incidenter tantum*, o quando l'ordinamento mette a disposizione altri rimedi per evitare il concorso di giudicati contrastanti).

Non si fa quindi ricorso alla sospensione – perché in questo caso, come si vedrà, le controversie siano devolvibili ad un unico organo decidente – quando tra il giudizio avente ad oggetto la questione pregiudiziale e quello concernente la lite principale vi sia un rapporto qualificabile di **continenza** – la quale ricorre nel caso in cui una delle azioni contiene l'altra per la maggior ampiezza del *petitum*, ferma la coincidenza di tutti gli altri elementi costitutivi [GARBAGNATI, *Continenza di cause (dir. proc. civ.)*, in NN.D.I., IV, Torino, 1957, 404] – come

accade, ad esempio, allorché la vertenza pregiudiziale costituisca materia del contendere esclusiva in un processo e, in un altro, sia un aspetto controverso di una lite di portata più vasta sottoposta al vaglio del giudice tributario.

☛ La continenza è diversa dalla **litispendenza**. Si concreta quest'ultima quando la stessa identica questione è dedotta in due giudizi diversi. Ci si trova, invece, di fronte ad una situazione di **continenza**, quando, come detto, la coincidenza dell'oggetto di due o più iniziative processuali è solo parziale. Si ha continenza e non litispendenza, per citare un caso pratico, quando in un giudizio sia chiesto di proclamare il diritto di usufruire di un regime tributario agevolativo, non riconosciuto dall'amministrazione finanziaria, ed in un altro giudizio, oltre alla richiesta di tale riconoscimento, sia domandata la restituzione di quanto versato al fisco in modo indebito. Occorre avvertire che la giurisprudenza, proprio per limitare il più possibile gli inconvenienti della sospensione, tende ad includere nel concetto di continenza qualsiasi ipotesi in cui, nonostante tra due giudizi non vi sia alcuna parziale coincidenza di domande, uno riguardi una controversia la cui soluzione influenzi la sorte della domanda proposta nell'altro (C. civ. 23.3.1994, n. 2803; C. civ. 11.6.1986, n. 3866).

■ Oltre alla continenza, il *simultaneus processus* è la soluzione preferibile quando vi è un rapporto di **accessorietà** tra due o più procedimenti giudiziari. La relazione di accessorietà è spiegata attraverso lo schema del collegamento logico-giuridico tra domande, ossia, più precisamente, mediante la nozione generale della pregiudizialità-dipendenza (FRANCHI, 302 ss.; COMASTRI, sub *art. 31*, in *Cod. proc. civ. ipertestuale*, Torino, 2006, 183). Secondo la ricostruzione esegetica tradizionale, ricorre un'ipotesi di pregiudizialità-dipendenza quando l'effetto giuridico oggetto della domanda principale rappresenta la

regiudiziale
nte logico)
pronuncia
gibile, dalla
dalla causa
issione tri-
pplicazione
all'art. 295
anche nel
o i precetti
commento.
, il giudice
so, in ogni
udice deve
pace di pas-
della legge
una con-
a decisione

retativi for-
lenza sulle
presuppo-
anche nel
ici.

a due que-
onessione
e dell'una
sulla deci-
te in questi
sponsabile
della pro-
e necessa-
ra le altre,
a quale la
ra qualora
lici diversi,
n rapporto
costituisce
l'altro, nel
atecedente
giudicato,
linamento,
n conflitto

zione pre-
lizio e che
da diretta
ettibile di

fattispecie costitutiva dell'effetto giuridico oggetto della domanda dipendente (ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, rist. 1992, 68 ss.).

☛ La giurisprudenza ravvisa il carattere dell'accessorietà ogni qual volta il diritto fatto valere con la domanda accessoria concerne una fattispecie complessa, che comprende, come presupposto strutturale, quella da cui nasce il diritto oggetto della domanda principale. L'accessorietà «ricorre quando siano dedotte in giudizio due o più obbligazioni che siano fra loro in rapporto di subordinazione o quando tra le varie domande sussista un rapporto di consequenzialità logico-giuridica, in forza della quale una delle pretese trovi il suo titolo e la sua ragione giustificatrice nella pretesa oggetto dell'altra causa» (C. civ. 30.8.1990, n. 9036).

■ Definita nel modo innanzi indicato, l'accessorietà sembra una situazione processuale sostanzialmente corrispondente alla figura della pregiudizialità (GIALLONGO, *Note in tema di sospensione, pregiudizialità e connessione nel processo civile*, in RTDPC, 1985, 616 ss.), anche perché, in entrambe le ipotesi di collegamento tra cause, vi è l'identità delle parti contendenti in tutti i giudizi interconnessi (sull'identità dei litiganti nei processi tra i quali corre un rapporto di accessorietà: FRANCHI, 302). In realtà i due fenomeni non sono perfettamente coincidenti; per distinguerli, si suole affermare che, nel caso dell'accessorietà, la domanda pregiudicata è il complemento di quella principale, la quale riveste un maggior interesse pratico (FRANCHI, 302). Si pensi, ad esempio, a due ipotetici giudizi, l'uno avente ad oggetto il rigetto della richiesta di rimborso degli interessi, l'altro riguardante il rigetto dell'istanza di restituzione dell'imposta; la domanda di rimborso degli interessi è accessoria rispetto alla richiesta di rimborso dell'imposta. Taluni autori giudicano però il criterio distintivo del maggiore interesse quanto mai labile ed incerto

(SEGRÈ, *Sul concetto di domanda accessoria*, in RDP, 1977, 717).

☛ Anche la giurisprudenza, al fine di distinguere l'accessorietà dalla pregiudizialità, è solita riferirsi all'elemento della maggiore importanza della causa principale (ovvero, nel caso sopra citato, dell'imposta rispetto agli interessi) (tra le altre: C. civ. 14.6.1986, n. 3963).

Va detto, inoltre, che la causa pregiudiziale è generalmente connessa con quella dipendente almeno sotto il profilo soggettivo (visto che le parti nella controversia pregiudicante coincidono in genere con quelle tra cui verte la questione pregiudicata); potrebbe configurarsi altresì una connessione oggettiva, laddove sia necessario risolvere questioni identiche o simili (come accade, per esempio, quando l'ufficio revoca i benefici per l'acquisto dell'abitazione principale con atto impugnato dal contribuente, seguito dall'avviso di liquidazione per il recupero della maggiore imposta dovuta e l'irrogazione delle sanzioni).

Ebbene, in conformità alle regole dettate dagli artt. 39 e 40 c.p.c., nel caso in cui tra la causa pregiudicante e quella pregiudicata corra un rapporto di **continenza**, esse saranno riunite dinanzi al giudice adito per primo, salvo che questo non sia competente per la seconda controversia, nel qual caso entrambi i processi saranno attribuiti alla cognizione del giudice il cui intervento è stato sollecitato per secondo. Qualora sia ravvisabile una situazione di **accessorietà** tra la causa pregiudiziale e quella pregiudicata, esse sono riunite davanti al giudice investito della lite principale. Laddove, come è normale, tra la questione dipendente e quella preliminare vi sia almeno un rapporto di **connessione soggettiva od oggettiva**, le cause sono tutte devolute al giudice preventivamente adito.

Queste regole sono applicabili anche al processo tributario. Ne deriva che le cause tra cui sussista una relazione di continenza, accessorietà o connessione

(anche se rigiuziali) saranno davanti alla co o successivam lite principale sospensione.

Solo se la rimedio tecnico fare ricorso necessaria ex cmento, per evi i giudicati (C.)

■ Ne deriv sospensione q cante e quella alla competenzai diverse territoriale, o controversia p giudicata (si giudizio pend secondo) impe della causa pri vamente o suc que la riunon (RECCHIONI, *l dipendenza s civile*, Padova,

☛ Così, l n. 12520/2013 tributario, pr altro processo nibile ed aven agevolazioni si a sospendere dell'avviso di determina la n effetto del dis fiscale.

La riunione art. 274 c.p.c., tario, con deci legate si celeb commissione; nione è adottat quando le caus pendono davar

(anche se riguardano situazioni pregiudiziali) saranno riunite, a seconda dei casi, davanti alla commissione preventivamente o successivamente adita o investita della lite principale, senza procedere ad alcuna sospensione.

Solo se la riunione delle cause non è un rimedio tecnicamente praticabile, occorre fare ricorso all'istituto della sospensione necessaria *ex co.* 1° *bis* della norma in commento, per evitare un possibile contrasto tra i giudicati (C. civ. 30.10.2000, n. 14281).

■ Ne deriva che deve farsi luogo alla sospensione quando la questione pregiudicante e quella pregiudicata appartengono alla **competenza inderogabile** di commissioni diverse per ragioni di competenza territoriale, o quando il **diverso stato della controversia** pregiudicante e di quella pregiudicata (si consideri il caso in cui un giudizio penda in primo grado e l'altro nel secondo) impedisce la rimessione al giudice della causa principale o al giudice preventivamente o successivamente adito o comunque la riunione dei procedimenti giudiziari (RECCHIONI, *Pregiudizialità processuale e dipendenza sostanziale nella cognizione civile*, Padova, 1999, 392).

☛ Così, la Cassazione (C. civ. n. 12520/2013) ha statuito che il giudice tributario, preso atto della pendenza di altro processo tra le stesse parti, non riunibile ed avente ad oggetto la revoca delle agevolazioni sulla c.d. prima casa, è tenuto a sospendere la causa sulla legittimità dell'avviso di liquidazione, con il quale si determina la maggiore imposta dovuta per effetto del disconoscimento del beneficio fiscale.

La riunione è disposta dal **presidente**, *ex art.* 274 c.p.c., estensibile al processo tributario, con **decreto**, se le cause fra loro collegate si celebrano davanti alla medesima commissione; il provvedimento sulla riunione è adottato dal **collegio** con **ordinanza** quando le cause da trattare congiuntamente pendono davanti a commissioni diverse.

Affinché il giudice disponga la sospensione non è necessaria un'apposita istanza di parte; anzi, il giudice è tenuto a provvedere d'ufficio sull'arresto del processo, quando ne ricorrono i presupposti (C. civ. 29.3.2005, n. 6572; C. civ. 18.4.2000, n. 5026).

Tuttavia, chi invoca un provvedimento di sospensione deve addurre la **prova della sussistenza dei presupposti** per la sua adozione, dimostrando la pendenza di una controversia, dalla cui decisione dipende l'esito della lite oggetto del giudizio da arrestare temporaneamente (C. civ. 17.12.2014, n. 26564, nella quale si sostiene che, ove una sentenza venga censurata in cassazione per non essere stato il giudizio di merito sospeso in presenza di altra causa pregiudiziale, incombe sul ricorrente l'onere di dimostrare che quest'altra causa è in corso di svolgimento, e che presumibilmente lo sarà anche nel momento in cui il ricorso verrà accolto. In difetto, manca la prova dell'interesse concreto ed attuale che deve sorreggere il ricorso). La commissione ha l'obbligo di esaminare la richiesta di sospensione, al fine di prevenire il formarsi di giudicati contrastanti, e la sua decisione è impugnabile, come si vedrà, con regolamento di competenza (C. civ. 12.12.2005, n. 27343). Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, C. civ. 19.2.2014, n. 3939) ha chiarito che la decisione del Giudice non è legata ad alcuna valutazione di opportunità, ma implica la sola verifica della sussistenza del rapporto di pregiudizialità tra le due liti pendenti.

Nell'ipotesi di **più cause connesse, non tutte pregiudicate** da un'altra causa, la sospensione può essere limitata alle sole cause effettivamente pregiudicate, attraverso la separazione prevista dall'art. 103 c.p.c. (C. civ. 2.11.2004, n. 21029).

4. (Segue) Il presupposto soggettivo

☛ Un ulteriore requisito ritenuto generalmente necessario per la sospensione è l'**identità delle parti processuali** nella causa pregiudiziale e in quella dipendente (così:

nda accessoria,

za, al fine di alla pregiudiziale della causa principale, dell'imposta altre: C. civ.

usa pregiudiziale con quella di profilo soggettivo controversia preterita con quelle pregiudicate); una connessione necessaria risolutori (come ufficio revoca istruzione principale contribuente, istruzione per il ista dovuta e

regole dettate caso in cui tra alla pregiudizialità, esse rice adito per sia competenza, nel qual uno attribuiti ui intervento Qualora sia competenza tra pregiudicata, lice investito come è normale e quella rapporto di oggettiva, le dice preven-

abili anche riviva che le relazione di connessione

C. civ. 10.3.2006, n. 5366; C. civ. 21.1.2003, n. 858; C. civ. 4.3.2002, n. 3105).

A stretto rigore, dunque, non dovrebbero essere sospesi, per ragioni di pregiudizialità, i giudizi vertenti sugli accertamenti emessi nei riguardi dei soci di una **società di persone**, in attesa della pronuncia sull'impugnazione promossa contro l'accertamento notificato alla società, essendo diverse le parti in causa (la società in un procedimento, i soci negli altri; in tal senso, tra le altre: C. civ. 27.2.2002, n. 2899; C. civ. 22.6.2001, n. 8567).

Si rammenta, tuttavia, che, stando all'opinione accolta dalla Cassazione in alcune decisioni, non è indispensabile che tutte le parti del giudizio relativo alla lite dipendente partecipino anche al giudizio vertente sulla questione preliminare, ma che è sufficiente la **coincidenza soltanto di alcune di esse**, purché il riconoscimento del diritto dedotto nel giudizio pregiudicato dipenda dalla decisione assunta nell'altro processo. Così, in caso di contemporanea impugnazione del provvedimento di determinazione della rendita catastale di un fabbricato – emesso dall'Agenzia del territorio – e dell'atto di liquidazione dell'Ici predisposto da un Comune sulla base della predetta rendita, è stato affermato che quest'ultimo giudizio – avente carattere dipendente – deve essere sospeso, perché la sentenza emessa nel giudizio promosso dal contribuente contro l'Agenzia del Territorio influenza in defettibilmente la decisione che deve essere resa nel processo relativo al rapporto instaurato tra l'ente locale ed il medesimo contribuente (C. civ. 24.10.2008, n. 25678; C. civ. 18.4.2007, n. 9203; C. civ. 11.12.2006, n. 26380).

Anche recentemente la Cassazione [C. civ. (ord.) 10.1.2014, n. 421] ha ribadito che è errata la decisione del giudice di merito, qualora questo non abbia sospeso il giudizio sull'impugnazione dell'avviso di accertamento Ici fino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, del giudizio sull'impugnazione del provvedimento

di attribuzione della rendita catastale, in quanto tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio in ordine alla contestazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e la controversia, che oppone lo stesso contribuente al Comune, avente ad oggetto la liquidazione dell'Ici, gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, fino alla definizione del primo con una pronuncia avente autorità di giudicato. Secondo poi C. civ. 31.1.2014, n. 2194, la sentenza emessa nella controversia giudiziale che ha ad oggetto il provvedimento attributivo della rendita ha efficacia di giudicato esterno nel processo riguardante il consequenziale accertamento Ici.

Tornando al tema dei rapporti tra le controversie promosse dal socio e le controversie attinenti alla società, effettivamente è stata più volte affermata la necessità di sospendere il giudizio intentato dal socio fino alla decisione della causa in cui è coinvolta la società di persone, pur coinvolgendo tali giudizi soggetti diversi (Agenzia delle Entrate a parte), (si veda, ad esempio, C. civ. 10.3.2006, n. 5366; C. civ. 22.11.2001, n. 14788).

■ In dottrina: GRAZIANO, *Accertamento unitario e sospensione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 527; MULA, *La sospensione del giudizio relativo al reddito di partecipazione e la pendenza del giudizio relativo al reddito della società di persone*, *ivi*, 531).

☛ Si rammenta, tuttavia, che in tale materia, secondo l'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità, sussiste il **litisconsorzio necessario** tra società e soci (C. civ. 4.6.2008, n. 14815; C. civ. 11.5.2007, n. 10792; peraltro, secondo C. civ. 18.2.2010, n. 3830, il principio dell'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della regola del litisconsorzio necessario, è sostanzialmente rispettato qualora le problematiche agitate

sia nel contenzioso del reddito persone sia in quota di dettano siano risolte da strettamente quanto la sentenza i soci è motivata di considerazione nella pronuncia cessi concerne società).

Non è ipotizzabile un litisconsorzio promosso dalla società di una sentenza instaurata dal socio impositivo, con una porzione di reddito in capo al socio è soltanto (con il coniuge rapporto tributario atto di accertamento e i soci. Tutto il reddito della società consorsorti necessario nei confronti solidale di un rapporto di pregiudizio deve, quindi, dell'art. 295 c. norma in esame che riguarda il rapporto relativo della società e la partecipazione solidale sussistenza dell'ente sul coniuge n. 3547). Vale a dire che, in questa materia ravvisa un unico giudizio in capo a diverse (il coniuge in uno, il coniuge nell'altro). Stando a quanto è un :

sia nel contenzioso relativo alla determinazione del reddito prodotto dalla società di persone sia in quello avente ad oggetto la quota di detto reddito imputabile ai soci siano risolte dal giudice di merito in maniera strettamente coordinata e consequenziale, in quanto la sentenza relativa alla disputa con i soci è motivata con la stessa identica serie di considerazioni logico-giuridiche espresse nella pronuncia emessa al termine dei processi concernenti il ricorso proposto dalla società).

Non è ipotizzabile invece l'esistenza di un litisconsorzio necessario fra la causa promossa dalla **moglie codichiarante** di un socio di una società di persone e il giudizio instaurato dal socio medesimo avverso l'atto impositivo, con il quale gli è stata imputata una porzione del maggiore reddito accertato in capo all'ente, perché la moglie del socio è soltanto una coobbligata solidale (con il coniuge) e non è invece partecipe del rapporto tributario che scaturisce dall'unico atto di accertamento riguardante la società e i soci. Tuttavia, fra l'accertamento del reddito della società e dei soci (questi sì litisconsorti necessari) e l'accertamento compiuto nei confronti del coniuge obbligato solidale di uno dei predetti soci vi è un **rapporto di pregiudizialità**; il giudice di merito deve, quindi, applicare le disposizioni dell'art. 295 c.p.c. (ora del co. 1° bis della norma in esame) e sospendere il processo che riguarda il coniuge, in attesa della decisione relativa all'accertamento del reddito della società e dei soci, posto che l'obbligazione solidale della moglie dipende dalla sussistenza dell'obbligazione principale gravante sul coniuge/socio (C. civ. 16.2.2010, n. 3547). Vale la pena di mettere in evidenza che, in questa decisione, la Corte di legittimità ravvisa una relazione pregiudiziale tra due giudizi in cui le parti sono parzialmente diverse (il coniuge codichiarante e l'ufficio in uno, il coniuge socio e sempre l'ufficio, nell'altro). Stando al pensiero della Cassazione, vi è un rapporto pregiudiziale anche

tra la controversia relativa al reddito di una società di capitali a ristretta base partecipativa e quella relativa al reddito attribuibile ai soci, per effetto della supposta distribuzione del maggior utile accertato in capo all'ente [C. civ. (ord.) 8.2.2012, n. 1867, con la quale è stata cassata la sentenza del giudice di appello, che, pur riconoscendo effetti decisivi alla pronuncia, benché non definitiva, che aveva annullato l'accertamento ricevuto da una società di capitali partecipata da una esigua platea di soggetti, non ha disposto la sospensione, ex art. 295 c.p.c., del giudizio promosso dal socio per contestare la quota del reddito societario a lui attribuito, in attesa della definizione della causa riguardante la rideterminazione del reddito prodotto dalla società; C. civ. 31.1.2011, n. 2214].

Infine, ad avviso della giurisprudenza, «sussiste un rapporto di pregiudizialità tra la lite avente ad oggetto il provvedimento di diniego o di cancellazione dell'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS e i giudizi vertenti sugli atti impositivi emessi per recuperare le imposte o le maggiori imposte non versate ..., così come tra il giudizio avente ad oggetto il disconoscimento di perdite di periodo e la controversia relativa al consequenziale accertamento dell'indebito utilizzo delle predette perdite in compensazione in periodi d'imposta successivi ..., nonché tra il processo sulla spettanza di un'agevolazione pluriennale e le cause aventi ad oggetto l'accertamento delle imposte riferite alle singole annualità o il rimborso delle imposte nelle more versate dal contribuente» (Agenzia Entrate, circ. n. 38/2015).

5. La sospensione necessaria in caso di querela di falso

Come detto, il giudice tributario decide autonomamente e in via incidentale tutte le questioni pregiudiziali il cui accertamento, con decisione avente efficacia di giudicato, rientra nella competenza del giudice civile,

astale, in
oppone il
ritorio in
ridita cata-
la contro-
ibuente al
uidazione
i sia stata
ssiste un
mpone la
, fino alla
pronuncia
do poi C.
za emessa
e ha ad
tivo della
o esterno
quenziale

ertamento
in DELLA
tributario,
nsione del
ecipazione
al reddito

ale mate-
nto della
ssiste il
tà e soci
1.5.2007,
8.2.2010,
ell'accer-
la del liti-
zialmente
te agitate

con due sole eccezioni: quando è proposta, davanti ad un organo della giurisdizione civile, la querela di falso avverso un atto pubblico prodotto, a fini probatori, in un processo tributario; quando, nel medesimo processo, è sollevata una questione attinente allo stato e capacità di una parte e, contestualmente, è esperito un giudizio davanti al tribunale per risolvere definitivamente la stessa questione.

In questi casi la commissione deve sospendere il giudizio ed aspettare che si pronunci il giudice ordinario.

☛ Afferma la Cassazione (C. civ. 19.2.2009, n. 4003), con specifico riguardo alla querela di falso, che la sospensione del procedimento, nel quale è allegato come mezzo di prova l'atto pubblico di cui è contestata l'efficacia dimostrativa, è integralmente ed **esclusivamente disciplinata dall'art. 39** in esame; non è ammesso alcun riferimento all'art. 295 c.p.c. ed alla giurisprudenza formatasi in merito a tale norma.

I soli **presupposti per la sospensione** del processo tributario, sono la **presentazione di una (rituale) querela** e la **rilevanza probatoria** (per la decisione della controversia che dovrebbe essere sospesa) dell'atto oggetto di censura. Deve escludersi che, ai fini della sospensione del processo, il giudice tributario possa (o debba) compiere un'analisi sommaria e prognostica in merito alla validità e alla fondatezza delle ragioni che sorreggono la querela (che sarebbe una sorta di accertamento del relativo *fumus boni iuris*) e, in particolare, che possa (o debba) valutare l'idoneità degli elementi di prova offerti a dimostrare i lamentati difetti dell'atto pubblico (C. civ. 19.2.2009, n. 4003). Tuttavia, il giudice tributario non è chiamato a svolgere una funzione meramente passiva, prendendo semplicemente atto dell'istanza ed arrestando il corso del procedimento, a scapito della speditezza del giudizio, garantita dalle regole del giusto processo, ma deve, quanto meno, verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale, in relazione al contenuto del documento asseritamente

viziato, e la sua rilevanza ai fini della decisione, affinché il provvedimento sospensivo non finisca per costituire un inutile intralcio all'esercizio della funzione giurisdizionale. Pertanto, correttamente il giudice di merito può valutare se le comunicazioni provenienti da un'autorità pubblica – nel caso di specie spagnola – siano prive di efficacia probatoria privilegiata, affermando eventualmente l'inutilità, ai fini della definizione del contenzioso tributario, della querela di falso presentata contro dette comunicazioni (C. civ. 3.4.2013, n. 8046).

6. La sospensione necessaria in caso controversia sullo stato e sulla capacità delle persone

☛ Per questioni relative allo stato e capacità delle persone si intendono quelle che riguardano la posizione soggettiva dell'individuo in qualità di cittadino o di membro della comunità civile, di gruppi sociali specifici o del consorzio familiare. Ad avviso, non del tutto convincente, della giurisprudenza, esulano da tale nozione le controversie relative alla qualità di erede (C. civ. 14.12.1993, n. 12366). Non è neppure inquadabile in questa categoria di argomenti litigiosi di carattere pregiudiziale, preclusi alla conoscenza, sia pure anche soltanto incidentale, del giudice tributario, l'accertamento della qualità di amministratore di fatto di una società, al fine di rispondere degli illeciti fiscali commessi dalla società medesima (C. civ. 18.10.2005, n. 20113).

■ Nel concetto di capacità delle persone va inclusa sia la capacità giuridica sia quella di agire (MULEO, *Profili problematici del processo tributario di primo grado*, in *BT*, 1996, 1260).

7. Altre cause di sospensione necessaria

■ Il processo tributario deve essere sospeso non solo nelle ipotesi indicate nell'art. 39, ma anche, secondo le regole processuali comuni, in altri casi (si veda: TESAURO, 186), brevemente descritti di seguito.

Il processo tutto quando lamento disciplinato e strumento per proposizione che la causa è grado, si don Cassazione d rientra nella sione tributar

Un'altra c quando è soll mità costituzi di una simile promossa sol va senz'altro rico dell'impo se non previ stessa [MANDI II, 351 ss.; N costituzionale 1957, 5 ss.; (dir. proc. civ richiede – co per ordinare zione di dup fini decisori compatibilità della Costitu sta infondate investito della quale ci si di precetti costit deve valutare è rilevante p poi, se la lam coerenza con giustificata.

La pronun e rimessione nale o di rig caso, la sosp il procedime colato dalle occasionato costituzionale sia giunto alla

Il processo si sospende innanzitutto quando viene presentato **regolamento preventivo di giurisdizione**, disciplinato dall'art. 41 c.p.c. Con questo strumento processuale, il quale implica la proposizione di un apposito ricorso prima che la causa sia decisa nel merito in primo grado, si domanda alle Sezioni unite dalla Cassazione di stabilire se la controversia rientra nella giurisdizione della commissione tributaria.

Un'altra causa sospensiva si avvera quando è sollevata una **questione di legittimità costituzionale**. La natura pregiudiziale di una simile questione – che può essere promossa solo in un giudizio già in corso – va senz'altro riconosciuta, nel senso generico dell'impossibilità di definire il giudizio se non previa risoluzione della questione stessa [MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, 351 ss.; MONTELEONE, *La pregiudizialità costituzionale nel processo civile*, Milano, 1957, 5 ss.; DENTI, *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in NN.D.I., 657]. La legge richiede – come condizione imprescindibile per ordinare la sospensione – una valutazione di duplice ordine: sulla necessità ai fini decisori di risolvere il dubbio circa la compatibilità di una norma con i precetti della Costituzione e sulla sua non manifesta infondatezza. In altre parole, il giudice investito della controversia nell'ambito della quale ci si duole dell'incompatibilità con i precetti costituzionali di una norma di legge, deve valutare, innanzitutto, se tale norma è rilevante per la decisione della causa e, poi, se la lamentela riguardante il difetto di coerenza con i canoni costituzionali appaia giustificata.

La pronuncia può essere o di sospensione e rimessione degli atti alla Corte costituzionale o di rigetto dell'eccezione. Nel primo caso, la sospensione durerà fino a quando il procedimento innanzi alla Corte – svincolato dalle vicende del giudizio che l'ha occasionato (TROCKER, *La pregiudizialità costituzionale*, in RTDPC, 1988, 818) – non sia giunto alla sua conclusione.

Nel secondo caso, il giudizio prosegue regolarmente, salva la possibilità di riproporre la questione nei gradi successivi, con l'impugnazione della pronuncia di manifesta infondatezza (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, 353).

☛ La statuizione della Corte delle leggi, se di accoglimento, ha efficacia *erga omnes* (così: C. pen. 21.6.1985 e C. pen. 16.10.1984); se di rigetto ha efficacia nel solo giudizio in cui è stata sollevata l'eccezione, nell'ambito esclusivamente del quale rimane preclusa la sua riproposizione (C. Cost. 28.3.2000, n. 87).

■ Il processo è sospeso anche quando si richiede l'intervento della Corte di Giustizia in ordine all'**interpretazione delle norme del diritto comunitario**, nei casi in cui la questione dibattuta in giudizio debba essere risolta applicando tali norme e vi sia incertezza sulla loro portata. La sospensione è prevista dai trattati istitutivi dell'Unione europea per garantire l'interpretazione e l'applicazione uniforme del diritto comunitario (TRISORIO LIUZZI, *Processo civile italiano e rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in RDPPr, 2003, 727 ss.). La pregiudizialità comunitaria è da intendersi in senso logico e non tecnico-giuridico. La Corte di Giustizia viene adita con istanza del giudice nazionale – facoltativa per gli organi giurisdizionali di primo grado e delle fasi processuali intermedie, ma obbligatoria per quelli di ultima istanza – è redatta in forma di ordinanza non impugnabile, ma revocabile e modificabile (TRISORIO LIUZZI, *Processo civile italiano e rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, 783).

☛ La sospensione può (o deve per i giudici di ultimo grado) essere disposta anche quando della medesima questione sia già stata investita la Corte del Lussemburgo ad iniziativa di un altro giudice (C. civ. 9.10.2006, n. 21635).

■ Il processo è inoltre da sospendere quando è presentato ricorso per **ricusazione del giudice** (su cui, TESAURO, 186).

Va ricordata infine la sospensione *ope legis* del processo disposta da provvedimenti legislativi di condono, al fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di aderire alla sanatoria (DELLA VALLE, 610; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sospensione dei giudizi e dei termini processuali in occasione dell'emanazione di provvedimenti normativi volti alla definizione in via agevolata dei rapporti tributari pendenti*, in RDT, 1995, I, 79 ss.).

☛ Secondo la giurisprudenza, il giudice investito della controversia relativa al rapporto tributario non può ignorare l'esistenza di altra controversia sorta a seguito di impugnazione del provvedimento dell'ufficio finanziario che abbia negato l'ammissibilità della definizione agevolata di detto rapporto, atteso che la questione relativa all'ammissibilità o meno della definizione agevolata riveste rilevanza pregiudiziale rispetto a qualsiasi decisione inerente al merito del rapporto tributario controverso (C. civ. 21.8.1997, n. 7813).

8. La sospensione su istanza delle parti

Dispone l'art. 296 c.c. che il giudice istruttore, su istanza di tutte le parti, ove sussistano giustificati motivi, può disporre, una sola volta, che il processo rimanga sospeso per un periodo non superiore a tre mesi, fissando l'udienza per la prosecuzione del processo medesimo (c.d. **sospensione ad istanza delle parti**).

■ Questo tipo di sospensione concordata presuppone la richiesta congiunta di tutti i contendenti regolarmente costituiti, con esclusione quindi del contumace (GIUSSANI, *Commento all'art. 296*, in *Comm. Carpi, Colesanti, Taruffo*, Padova, 2009, 1016). Non occorre che il difensore sia provvisto di **procura speciale**, poiché la sospensione non è un atto di disposizione del diritto sostanziale (GIUSSANI, *Commento all'art. 296*, 1016). Il testo di legge, statuendo che il giudice può disporre la sospensione, implica che lo stesso, lungi dal prendere solo atto dell'accordo intervenuto tra le

parti, deve valutare l'opportunità di aderire alla richiesta di fermare il giudizio sulla base dei motivi da esse addotti [CALVOSA, *Sospensione del processo civile (di cognizione)*, in NN.D.I., XVII, Torino, 1970, 961; TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, 404].

La lentezza del processo civile ha reso la norma in esame di fatto inoperante (TARZIA, *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, Milano, 1991, 152).

Si ritiene, inoltre, che, ad eccezione della nuova ipotesi introdotta nel co. 1° *ter* dell'art. 39, D.Lgs. n. 156/2015, su cui ci si soffermerà nel paragrafo successivo, non vi sia spazio per l'applicazione di tale norma nel contenzioso tributario (BRUZZONE, *Commento all'art. 39*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 452), il quale conoscerebbe soltanto la **sospensione necessaria**.

9. La nuova ipotesi di sospensione a seguito di procedura amichevole internazionale

Come accennato, il nuovo co. 1° *ter* introduce un'ulteriore ipotesi di sospensione del processo, che richiede un'istanza concorde di tutte le parti costituite. La proposizione di questa istanza è ammessa quando è iniziata una procedura amichevole (c.d. MAP) per la soluzione di un conflitto di attribuzioni fiscali tra Stati, disciplinata dai precetti delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (la regolamentazione di questa forma di cooperazione amministrativa è normalmente contenuta, nei trattati conformi al modello Ocse, nell'art. 25) e, in ambito europeo, dalla Convenzione 90/436/CEE del 23.7.1990 per l'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate, in applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento.

Le procedure amichevoli consistono in una consultazione diretta tra le amministrazioni finanziarie dei Paesi coinvolti nel

conflitto, al corso di premanifestazioni patrimoniali e strumenti per versie fiscali.

La procedura è diretta o indiretta, al fine di evitare eventuali difficoltà di comunicazione di urti soggetti residenti firmatari del ritenga di si forme ai prec

La procedura comporta di un comporta per parte alcuni cazione condiv della denuncia siste unicar che impone rie interessat risolvere il vento congiu invece, impec amministrati comune acc sazione degli non riescano essa devono sultiva, al cui

Per quanto il contenzioso tati bilaterali essere avviati ricorsi preventuale». La ma stipulate dal tivo protocollo disposizione, zione della p alternativa c nazionale che mente instat concerne un'

nità di aderire lizio sulla base LVOSA, *Sospensione* (1961; TRISORIO *accesso civile di*

vile ha reso la rante (TARZIA, *di cognizione,*

ad eccezione ta nel co. 1° /2015, su cui fo successivo; azione di tale utario (BRUZ- in CONSOLO, *alle leggi del* 2008, 452), il a **sospensione**

sospensione amichevole

. 1° *ter* intro- spensione del nza concorde proposizione quando è in- ile (c.d. MAP) to di attribu- nata dai pre- zionali contro lamentazione ione ammini- nuta, nei trat- e, nell'art. 25) Convenzione per l'elimina- ne in caso di : associate, in in materia di

consistono in a le ammini- coinvolti nel

conflitto, con la finalità di ovviare al con- corso di pretese impositive statali sulla stessa manifestazione di ricchezza reddituale o patrimoniale. Esse rappresentano, quindi, strumenti per la composizione delle contro- versie fiscali sovranazionali.

La procedura amichevole può essere avviata o direttamente dalle autorità statali compe- tenti, al fine di risolvere congiuntamente le eventuali difficoltà che insorgono nell'appli- cazione di una convenzione, o su iniziativa dei soggetti residenti in almeno uno degli Stati firmatari del trattato internazionale, laddove ritenga di subire un'imposizione non con- forme ai precetti del trattato stesso.

La procedura amichevole instaurata in forza di una convenzione bilaterale non comporta per le autorità che vi prendono parte alcun obbligo di arrivare ad una solu- zione condivisa che assicuri l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Sus- siste unicamente un dovere di diligenza, che impone alle amministrazioni finanzia- rie interessate di "fare del loro meglio" per risolvere il caso sottoposto al loro inter- vento congiunto. La convenzione europea, invece, impone un obbligo di risultato. Le amministrazioni sono tenute a rimuovere, di comune accordo, la causa della duplice tas- sazione degli utili societari; nel caso in cui non riescano a trovare un'intesa risolutiva, essa devono istituire una commissione con- sultiva, al cui parere devono conformarsi.

Per quanto concerne il rapporto con il contenzioso interno, l'art. 25 dei trat- tati bilaterali stabilisce che la MAP possa essere avviata «indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazio- nale». La maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia contengono, nel rela- tivo protocollo di accompagnamento, una disposizione, in forza della quale «l'attiva- zione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventiva- mente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non

conforme alla convenzione» (o altra for- mula equivalente). Ora, ai sensi del nuovo precetto introdotto nell'articolo in com- mento, la parti del giudizio instaurato din- nanzi alla commissione potranno chiedere la sospensione del medesimo in attesa che la questione sia risolta congiuntamente dalle autorità fiscali coinvolte.

La convenzione europea dispone invece che, «qualora la legislazione interna d'uno Stato contraente non consenta alle Autorità di derogare alle decisioni delle rispettive Autorità giudiziarie,» la MAP «si applica soltanto se l'impresa (...) di tale Stato ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una decisione». Anche in questo caso, la norma recente- mente introdotta nell'art. 39 mira a risolvere i problemi di coordinamento del precetto convenzionale appena citato con il contenzioso instaurato in Italia sullo stesso oggetto della procedura amichevole, disponendo la possibilità di fermare il corso del pro- cesso per dar tempo alle amministrazioni di addivenire ad un accordo che elimini la doppia imposizione. In tal modo, il contri- buente non è più costretto a rinunciare alla presentazione del ricorso giurisdizionale o alla prosecuzione della causa instaurata in commissione prima che sia pronunciata una decisione nel merito.

Nel caso della norma in esame, al contrario di quanto accade nel processo civile, la Com- missione non gode di spazi di discrezionalità in merito all'adozione del provvedimento sospensivo. Ricevuta la richiesta concorde di tutte le parti e constatato l'avvio della proce- dura amichevole – la quale deve ovviamente vertere su una questione dibattuta anche in giudizio – la Commissione deve fermare il corso di quest'ultimo.

10. La sospensione del processo in caso di impugnazione di una sentenza

Dispone l'art. 337 c.p.c. che, quando la regola di diritto affermata in una sentenza è

invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata.

■ Secondo una parte della dottrina (così, tra gli altri: COMOGLIO, *Il principio di economia processuale*, II, Padova, 1982, 117; GIUS-SANI, *Sospensione del processo*, in *Digesto civ.*, XVIII, Torino, 1998, 613), la formulazione del precetto avvalorata la fondatezza della tesi per la quale la sentenza è produttiva di effetti anche prima del suo passaggio in giudicato; l'accertamento dei fatti e degli assetti giuridici compiuto dal giudice ha immediata valenza cogente, salvo acquisire carattere definitivo in caso di mancata contestazione davanti all'organo giurisdizionale superiore entro i termini stabiliti dalla legge. Stando ad un altro orientamento (CIPRIANI, *Le sospensioni del processo civile*, in *RDP*, 1984, 295 ss.), la disposizione avrebbe ad oggetto invece solo le sentenze passate in giudicato, soggette ai rimedi impugnatori della revocazione straordinaria o dell'opposizione di terzo.

● La giurisprudenza afferma che la norma concerne tanto la sentenza risolutiva di una questione pregiudiziale, rispetto a quella che deve essere decisa in un altro processo svolgentesi tra le stesse parti o tra alcune di esse, quanto la decisione che si sia pronunciata su una domanda totalmente o parzialmente identica a quella proposta nel processo in cui si invoca tale decisione (C. civ. 4.6.1999, n. 5500; C. civ. 17.12.1998, n. 12629; C. civ. 11.4.1986, n. 2556).

In merito al coordinamento della disposizione in esame con l'art. 295 c.p.c., la giurisprudenza ritiene che, mentre quest'ultimo impone di sospendere il processo e trova attuazione quando nell'altro procedimento contenzioso non è stato ancora emanato alcun provvedimento giudiziale riguardante il merito, la norma di cui si tratta presuppone che l'altra causa sia stata già decisa, nonostante la sentenza sia stata sottoposta a gravame, riservando al giudice della causa dipendente il potere di scegliere

discrezionalmente se arrestare il processo in attesa dell'esito dell'impugnazione, se invece conformarsi alla decisione già resa, ancorché impugnata, o, infine, se risolvere la lite distaccandosi dalla soluzione raggiunta dal giudice investito della questione preliminare, motivando però la sua diversa valutazione (C. civ. 25.10.1997, n. 10523; C. civ. 11.1.1991, n. 206; C. civ. 3.7.1987, n. 5840).

Il provvedimento sospensivo, la cui adozione è consentita dalla norma in esame, ha dunque **natura eminentemente discrezionale** e non è censurabile in sede di legittimità (C. civ. 3.7.1987, n. 5840, cit.; *contra*, peraltro, più recentemente: C. civ. 14.1.2005, n. 671, per la quale, nel quadro di un'interpretazione costituzionalmente orientata, non si può negare il diritto di impugnare con regolamento di competenza qualsiasi provvedimento di sospensione facoltativa prevista dalla legge. Non vi sono infatti ragioni per escludere il controllo di legittimità pure in queste ipotesi. La Suprema Corte può e deve verificare le ragioni sottese alla scelta del giudice di merito, esercitando i poteri di esame anche sul fatto che le sono riconosciuti, appunto, in tema di regolamento di competenza; C. civ. 29.8.2008, n. 21924).

Non sembrano che vi siano ostacoli all'applicazione nel processo tributario anche della regola fissata dall'art. 337. Qualora dunque, nel giudizio pendente davanti ad una commissione, sia invocata l'autorità di una sentenza resa da un'altra commissione, la prima commissione può decidere di sospendere il giudizio, con una valutazione di tipo discrezionale. In tal senso: C. civ. 13.6.2014, n. 13473, la quale ha stabilito che, quando tra due processi tributari esiste un nesso pregiudiziale e la causa pregiudicante è stata definita con sentenza non ancora passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell'art. 337 c.p.c.; C. civ. 17.7.2014, n. 16329, nella quale la Suprema

Corte ha ritenuto che il Giudice pregiudiziale non è parte che ne della pronunzia nella sentenza, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., dell'art. 337 c.p.c. Il Giudice tributario preliminare è sottoposto alla sentenza.

Anche in questo caso si trova il principio di competenza con il collegio) o (anziché impugnare la sentenza con il regolamento di competenza), secondo la giurisprudenza di legittimità di natura discrezionale.

11. Il potere del giudice

● Va ricordato che, certo orientamento della giurisprudenza dice godrebbe nel processo ogni parte, con un nesso pregiudiziale anche al di fuori del processo (così: C. civ. 12.1.1986, n. 12629, la sospensione del giudizio tributario ex art. 295 c.p.c. della previa decisione civile, prevista da una espressione del suo carattere pregiudiziale la seconda lite antecedente le cui parti e si richieda, in sede di questa parte, un intreccio le cui parti e la sospensione è a

Corte ha ritenuto corretto il comportamento del Giudice regionale, il quale, rilevata la pregiudizialità tra due cause e richiesto dalla parte che ne aveva interesse di tenere conto della pronuncia fornita da altra Commissione nella causa pregiudicante, correttamente non ha disposto la sospensione del giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., ma ha ritenuto di avvalersi, in forza dell'art. 337 c.p.c., dell'accertamento compiuto dal Giudice tributario investito della questione preliminare per risolvere la controversia sottoposta alla sua cognizione.

Anche in questa ipotesi, la decisione può essere assunta, a seconda della fase in cui si trova il processo, dal presidente della sezione con decreto (contestabile davanti al collegio) o dalla commissione con ordinanza impugnabile (con regolamento di competenza o in sede di gravame avverso la sentenza conclusiva del giudizio, come si vedrà), secondo i più recenti approdi giurisprudenziali sopra rammentati, pur avendo natura discrezionale.

11. Il potere di sospensione facoltativa del giudice

☛ Va ricordato che, in conformità ad un certo orientamento giurisprudenziale, il giudice godrebbe della **libertà di sospendere** il processo ogni qual volta lo ritenga opportuno, con un provvedimento discrezionale, anche al di fuori dei casi innanzi descritti (così: C. civ. 12.5.2003, n. 7195, per la quale la sospensione del giudizio civile è obbligatoria ex art. 295 c.p.c. solo quando l'attesa della previa definizione di un'altra controversia civile, penale o amministrativa è imposta da una espressa disposizione di legge per il suo carattere pregiudiziale, ovvero quando la seconda lite costituisce l'indispensabile antecedente logico-giuridico della prima, e si richieda, in entrambi i casi, una statuizione con efficacia di giudicato. Al di fuori di questa particolare situazione, in cui vi è un intreccio logico-giuridico tra cause, la sospensione è ammissibile, ma cessa di essere

necessaria; il giudice può quindi disporla a sua discrezione, con un provvedimento insindacabile in sede di legittimità; C. civ., Sez. U., 6.6.2000, n. 408; C. civ. 4.4.1997, n. 2905; C. civ. 25.6.1992, n. 8994).

Questa linea di pensiero si può considerare, tuttavia, ormai superata, a seguito di una pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione (C. civ. 1.10.2003, n. 14670), che hanno assunto una posizione di **netta contrarietà rispetto alla sospensione facoltativa**. In tale decisione si rammenta che è effettivamente insorto un contrasto nella giurisprudenza di vertice sulla ammissibilità della sospensione discrezionale, adottabile al di fuori delle ipotesi previste dall'art. 295 c.p.c. o da altra disposizione di legge, ed avverso la quale non è proponibile l'istanza di regolamento di competenza; il Giudice di legittimità ricorda, infatti, che, mentre la posizione iniziale era favorevole alla predetta forma di sospensione, ammettendo la piena libertà del Giudice di disporre l'arresto del processo (C. civ., Sez. U., 6.6.2000, n. 408; C. civ. 9.1.1999, n. 121; C. civ. 8.11.1997, n. 11006; C. civ. 19.6.1996, n. 5651), un opposto e più recente orientamento (C. civ. 6.2.2001, n. 1676; C. civ. 13.5.1997, n. 4179) ha negato questa facoltà discrezionale, argomentando che l'art. 42 c.p.c., come novellato dalla L. 26.11.1990 n. 353, nel rendere impugnabili con il regolamento di competenza i provvedimenti di sospensione assunti ai sensi dell'art. 295 c.p.c., esclude la ammissibilità di una pronuncia sospensiva fondata esclusivamente sulla libera scelta del giudice di merito. Conclude il Giudice di legittimità nella sentenza C. civ. 1.10.2003, n. 14670 cit., che, poiché la sospensione si risolve in un diniego, sia pure temporaneo, di giustizia, nel nuovo quadro della disciplina processuale, funzionale alla tutela dell'interesse alla più sollecita definizione del giudizio (e, secondo una linea di tendenza che pare avere come ulteriore e radicale obiettivo «l'abbandono dell'istituto

della sospensione necessaria a favore di quello della autonomia di ciascun processo e della piena cognizione da parte di ogni giudice delle questioni giuridiche di fatto rilevanti per la propria decisione») non vi è più spazio ora per una discrezionale, e non sindacabile, facoltà di sospensione del processo, esercitabile dal Giudice fuori dai casi tassativi di sospensione legale.

Non vi sono ragioni per non estendere le conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite anche al processo tributario, nel quale, dunque, non è ipotizzabile il potere delle commissioni di sospendere discrezionalmente il processo, in casi diversi da quelli espressamente contemplati dalla legge.

ALBERTO GAFFURI

Norma di riferimento

40 - Interruzione

[1] Il processo è

a) il venir meno di una delle parti, di tale rappresentanza;

b) la morte, la incapacità ai sensi dell'art. 1

[2] L'interruzione nei casi di cui a cui l'evento è di difensore della ;

[3] Se uno degli memorie in caso della discussione diata sentenza e

[4] Se uno degli proposizione de Si applica anche

(1) Comma c

Riferimenti normativi

Bibliografia: AC revoca di fallimento dall'albo, del processo, in 2011; BIANCHI, dei soci, in DP: Interruzione del mento all'art. 41

stendere le
ioni Unite
quale, dun-
delle com-
rialmente il
i espressa-

VO GAFFURI

Interruzione del processo: cause (art. 40, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 40, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 Interruzione del processo

40 – Interruzione del processo

[1] Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:

a) 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;

b) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.

[2] L'interruzione si ha al momento dell'evento se la parte sta in giudizio personalmente e nei casi di cui al comma 1, lettera b). In ogni altro caso l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce⁽¹⁾.

[3] Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegua davanti al giudice adito.

[4] Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera a), si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

(1) Comma così corretto con avviso pubblicato nella G.U. 27.3.1993, n. 72.

Riferimenti normativi: art. 12, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: ACAMPORA, *L'interruzione nell'attuale rito del processo tributario a seguito di revoca di fallimento*, in BT, 1993; ANGILELLA, *Effetti processuali della cancellazione del procuratore dall'albo*, in GS, 1966, II; AULETTA, *Morte dell'amministratore di società e interruzione del processo*, in GI, 1952, I; BATISTONI FERRARA, BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011; BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in DPT, 2015; BOCCAGNA, *Cancellazione del difensore dall'albo professionale e interruzione del processo*, nota a C. civ. 12294/2001, in CorG, 2002; BRUZZONE, *Commento all'art. 40*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*,

Padova, 2008; CALVOSA, *Interruzione del processo civile*, in NN.D.I., VIII, Torino, 1965; CAPONI, *La sopravvenienza della maggiore età della parte nel corso del giudizio civile*, in FI, 1999; ID., *Conoscenza legale acquisita dalla parte soccombente della morte della controparte e sorte dell'impugnazione proposta nei confronti della parte deceduta, anziché degli eredi*, in FI, 1998; ID., *La rimessione in termini nel processo civile*, Milano, 1996; CARNELUTTI, *Interruzione e continuazione del processo*, in RDPr, 1959, II; ID., *Avvocato*, in ED, IV, Milano, 1959; CAVALAGLIO, *Interruzione del processo di cognizione nel diritto processuale civile*, in Digesto civ., X, Torino, 1993; COLESANTI, *Ancora in tema di fusioni societarie e interruzione del processo*, in RDPr, 2007; DALFINO, *Venir meno delle società e processi pendenti*, in Soc, 2014; ID., *La successione tre enti nel processo*, Milano, 1964; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in Giur. sist. dir. trib. Tesoro, Torino, 1999; DONATI, *Morte del procuratore durante la decorrenza del termine breve per impugnare*, in GC, 1986; ID., *Conseguenze giuridiche della morte, radiazione o sospensione dall'albo del procuratore costituito sulla decorrenza dei termini per impugnare*, in NLCC, 1986; FINOCCHIARO A., *Interruzione del processo (dir. proc. civ.)*, in ED, XXII, Milano, 1972; ID., *La cancellazione del difensore dall'albo professionale e il diritto di difesa*, in GC, 1968; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996; GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in GiT, 2015; INGRASSIA, *Le cause di interruzione del processo riferibili al procuratore*, in RDPr, 1952; LUISO, «Venir meno» della parte e successione nel processo, in RDPr, 1983; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; ID., *Cancellazione volontaria dall'albo professionale, interruzione del processo e diritti di difesa*, in Gi, 1980, I; MANFELLOTTO, *Interruzione del processo per trasferimento volontario del procuratore in albo di altro distretto*, nota a C. civ. 2015/1981, in DeG, 1981; MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; ID., *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; PUNZI, *L'interruzione del processo*, Milano, 1963; RAGUCCI, *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in CorT, 2015; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005; SALETTI, *Interruzione del processo*, in EG, XVII, Roma, 1989; ID., *La riassunzione del processo civile*, Milano, 1981; SALVANESCHI, *Ristrutturazione delle banche pubbliche e successione nel processo*, in RDPr, 1992; SBARAGLIO, *Certezze ed incertezze della disciplina dell'interruzione*, in GiT, 1998; SCALA, *La cessazione della materia del contendere*, Torino, 2001; TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in RT, 2012; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014.

Sommario: 1. Cause dell'interruzione. In particolare quelle che riguardano personalmente la parte. 2. Gli eventi interruttivi riguardanti il difensore. 3. Il momento in cui si produce l'effetto interruttivo. 4. Le fasi del processo in cui è ammessa l'interruzione.

1. Cause dell'interruzione. In particolare quelle che riguardano personalmente la parte

■ L'interruzione è un arresto temporaneo del processo provocato da un evento sfavorevole che impedisce il compiuto esercizio

dei diritti difensivi della parte (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 188). L'interruzione dell'attività processuale è volta a consentire il ripristino del pieno godimento della facoltà difensionali e l'effettività del contraddittorio, concedendo

un lasso di tempo lesivo per lo svantaggio (C. civile, II, Torino, 1999; RARA, BELLÈ, Padova, 2011)

A differenza di quanto avviene in materia di interruzione non dev'essere automaticamente presupporsi la mancanza di interesse del giudice, a cui si limita a costringere le parti per l'arbitrio del giudice ha quindi effetto

Nei giudizi di interruzione, la paralisi segue al venir meno della parte emanato l'atto rappresentativo della rappresentanza processuale della parte, radiazione del difensore

■ Per quanto riguarda le cause interne alla parte, vanno rilevate solo quelle già iniziate, in materia tributaria, da come si dirà prima di tale momento del mandato conferito al difensore. L'effetto interruttivo si produce quando è seguito, dalla valida cessazione processuale, l'apporto di carattere eccezionale per procura, il che della parte costituisce un effetto interruttivo (C. civ. 2015/1981)

■ Riguardo alla radiazione prima fisica e, tra gli altri, la dichiarazione

un lasso di tempo alla parte colpita dal fatto lesivo per porre rimedio alla situazione di svantaggio (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 357; BATISTONI FERRARA, BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011, 135).

A differenza della sospensione, l'interruzione non deve essere disposta da un apposito provvedimento giudiziale; il processo si arresta automaticamente, sol che si realizzino i presupposti stabiliti dalla legge. L'intervento del giudice, a mente dell'articolo successivo, si limita a constatare l'avverarsi delle condizioni per l'arresto dell'attività processuale, e ha quindi efficacia meramente dichiarativa.

Nei giudizi celebrati dinanzi alle commissioni, la paralisi dell'attività processuale consegue al venir meno, per morte o per altre cause, della parte (diversa dall'ufficio che ha emanato l'atto impugnato) o del suo legale rappresentante, alla perdita della loro capacità processuale, o, ancora, alla cessazione della rappresentanza, nonché, infine, alla morte, radiazione o sospensione dall'albo del difensore tecnico.

Per quanto concerne in particolare le cause interruttive riferibili personalmente alla parte, va detto preliminarmente che esse rilevano solo quando avvengono a processo già iniziato, ossia, in tema di contenzioso tributario, dopo la notificazione del ricorso, come si dirà più avanti. La morte avvenuta prima di tale momento determina l'estinzione del mandato conferito al difensore e, conseguentemente, la nullità sia dell'atto introduttivo sia dell'intero eventuale giudizio che ne è seguito, restando esclusa, in mancanza della valida costituzione di un rapporto processuale, l'applicabilità del principio, che ha carattere eccezionale, dell'ultrattività della procura, il quale riguarda il caso di morte della parte costituita, fin tanto che l'evento interruttivo non sia dichiarato dal procuratore (C. civ. 5.12.1994, n. 10437).

Riguardo alla parte, viene in considerazione prima di tutto la morte della persona fisica e, tra gli eventi equiparabili ad essa, la dichiarazione di morte presunta (DELLA

VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.* Tesaurò, Torino, 1999, 618) e la scomparsa.

La morte e gli eventi ad essa assimilabili determinano il subingresso del successore nelle situazioni giuridiche processuali, così come in ogni altro diritto. Opportunamente, tuttavia, la legge non ha configurato la successione nel processo come un immediato inserimento del successore nel procedimento giudiziale, perché ciò avrebbe pregiudicato il successore medesimo, che non avrebbe avuto tempo di organizzare la sua difesa, ma ha consentito l'avvicendamento soggettivo attraverso il filtro dell'interruzione (MANDRIOLI, 358).

La morte presunta provoca l'interruzione nel momento in cui è dichiarata con sentenza passata in giudicato (PUNZI, *L'interruzione del processo*, Milano, 1963, 184).

La pratica inclusione della scomparsa tra gli eventi interruttivi discende dalla dichiarazione di incostituzionalità degli artt. 75 e 300 c.p.c., laddove non prevedevano, in caso di scomparsa di una parte, l'arresto del processo e la segnalazione, ad opera del giudice, della situazione al p.m., al fine di promuovere la nomina di un curatore, nei cui confronti si debba riassumere il giudizio (C. Cost. 16.10.1986, n. 220).

Altra causa d'interruzione è l'estinzione della persona giuridica o dell'ente collettivo, che è parte nel giudizio. La giurisprudenza riteneva che le vicende societarie straordinarie (fusioni, incorporazioni e scissioni) avessero effetti estintivi e rendessero applicabile l'art. 110 c.p.c. (C. civ. 29.5.2001, n. 7285; C. civ. 27.8.1997, n. 8100). In ossequio a questo orientamento, è stato dichiarato nullo (ma sanabile con la tempestiva costituzione della società legittimata) il ricorso per cassazione contro la società incorporata (C. civ. 24.6.2005, n. 13695); in un altro caso, un simile ricorso è stato dichiarato addirittura inesistente, essendo l'atto intestato ad un soggetto che non c'è più (C. civ. 28.6.2002, n. 9504).

■ Questo orientamento, condiviso anche dalla dottrina (PUNZI, 70 ss.), è stato, tuttavia, abbandonato in epoca più recente, traendo le conseguenze sul piano processuale della tesi, affermatasi tra gli interpreti del diritto commerciale, secondo cui le vicende straordinarie in esame hanno una portata esclusivamente modificativa sulla struttura degli enti e non estintiva dei medesimi (MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 512; SALVANESCHI, *Ristrutturazione delle banche pubbliche e successione nel processo*, in *RDPr*, 1992, 455; DALFINO, *La successione tre enti nel processo*, Milano, 1964, 101 ss.; *contra* però: COLENTI, *Ancora in tema di fusioni societarie e interruzione del processo*, in *RDPr*, 2007, 375 ss.).

● La svolta per questa nuova linea si è concretata con due decisive sentenze della Cassazione (C. civ., Sez. U., 8.2.2006, n. 2637 e C. civ. 23.6.2006, n. 14526), in cui la Suprema Corte ha preso atto che le operazioni straordinarie si risolvono in un semplice cambiamento organizzativo degli enti e che la legge stabilisce la prosecuzione in capo alla società risultate dalla ristrutturazione di tutti i rapporti relativi alle società coinvolte nelle suddette operazioni, compresi quelli processuali.

Nessuna conseguenza sul processo si ha quando la società si limita a mutare **denominazione sociale** o a mutare la propria forma organizzativa (fino al limite della **trasformazione** da società di persone in società di capitali e viceversa: C. civ. 4.11.1998, n. 11077), senza dar vita ad un nuovo ente (C. civ. 9.11.1988, n. 6026). Ugualmente non comporta alcuna interruzione la **cessione di azienda** (C. civ. 28.12.1989, n. 5803) o il suo **conferimento** in una società (C. civ. 19.3.1991, n. 2928).

In caso di **liquidazione**, stando all'opinione tradizionalmente sostenuta dalla giurisprudenza (si veda, per tutte: C. civ. 24.9.2003, n. 14147), affinché si perfezioni l'estinzione della società non basta il completamento

della procedura di **liquidazione** e la **cancellazione** del soggetto collettivo dal registro delle imprese, ma è necessario anche l'**esaurimento di tutti i rapporti attivi e passivi** riferibili all'ente.

La giurisprudenza ha tuttavia recentemente rivisto la sua posizione originaria, per effetto del mutamento intervenuto nella disciplina normativa. Ad avviso della Cassazione (C. civ. 22.2.2010, n. 4060), infatti, in tema di società di capitali, la **cancellazione dal registro delle imprese** determina l'immediata **estinzione** dell'ente collettivo, nonostante permangano relazioni creditorie o debitorie ad esso facenti originariamente capo, non ancora compiutamente soddisfatte; l'effetto estintivo si produce, tuttavia, soltanto nel caso in cui l'adempimento formale innanzi citato abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4, D.Lgs. 17.1.2003, n. 6, il quale, modificando le regole dell'art. 245 c.c., ha attribuito, con disposizione innovativa, efficacia costitutiva alla cancellazione. Stando alla nuova linea di pensiero accolta dal Giudice di legittimità, dunque, la cancellazione di una società dal registro delle imprese dovrebbe provocare l'interruzione del processo tributario.

Il difetto di legittimazione della società estinta sin dal primo grado di giudizio è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo [C. civ. (ord.) 30.7.2014, n. 16974].

La Cassazione ha poi spiegato, in proposito, che la cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, è equiparabile alla morte della parte persona fisica, con conseguente soggezione dei processi in corso alle regole generali dettate dagli artt. 299 ss. c.p.c. (C. civ. 11.5.2012, n. 7327; 16.5.2012, n. 7679; 5.9.21012, n. 14880, le quali escludono, tra l'altro, che nella controversia pendente subentri il liquidatore della società estinta).

La ricostruzione dei rapporti tra società estinta e soci in termini successori impedisce (C. civ., Sez. U., 12.3.2013, n. 6070) che

l'ente cancellato possa ammissivo in giudizio; interviene in quale la società un even successiva estinzione del nei confronti estintivo non modi previsti si sia verificati quei modi né l'impugnazione nei riguardi di essere indirizzati dai soci o nei alla società estinta, C. civ. intervenuta l'estinzione presentazione mente non è di chiunque). 5.9.21012, n. n. 13259; C. civ. 11.5.2012, n. socio - a differenza che ha accettato tale, un successore Lo diventa nuova nata dalla legge quota di pertinenza base al bilancio in tal caso, ci generale e lato *intra vires*, nei alla società. Giustificazione finanziaria processo nei confronti estinta, l'onere sono state fondamentali dall'estinzione riguardo alle società (C. civ. 5.12.20 di quanto si verifichi caso di estinzione a cancellazione successore dell'ente :

ne e la cancellazione dal registro e anche l'esau-
tivi e passivi

tavia recente-
ne originaria,
ervenuto nella
iso della Cas-
4060), infatti,
i, la **cancellazione** determina
nte collettivo,
ioni creditorie
iginariamente
mente soddi-
duce, tuttavia,
mpimento for-
luogo in data
re dell'art. 4,
, modificando
attribuito, con
cia costitutiva
nuova linea di
di legittimità,
na società dal
be provocare
utario.

della società
di giudizio è
ogni stato e
d.) 30.7.2014,

ito, in propo-
taria dal regi-
ietà, a partire
a l'estinzione
riparabile alla
a, con conse-
i in corso alle
299 ss. c.p.c.
2012, n. 7679;
li escludono,
rsia pendente
età estinta).

ti tra società
ssori impedi-
n. 6070) che

l'ente cancellato dal registro delle imprese possa ammissibilmente agire o essere convenuto in giudizio. Se l'estinzione della società interviene in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina dunque un evento interruttivo, con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta (in senso diverso, isolatamente, C. civ. 15.1.2014, n. 665, per la quale, intervenuta l'estinzione dell'ente prima della presentazione dell'appello, questo semplicemente non è più proponibile nei confronti di chiunque). Resta tuttavia fermo (C. civ. 5.9.21012, n. 14880, cit.; C. civ. 26.6.2015, n. 13259; C. civ. 16.5.2012, n. 7679; C. civ. 11.5.2012, n. 7327) che, in linea generale, il socio – a differenza, per esempio, dell'erede che ha accettato l'eredità – non è, in quanto tale, un successore universale della società. Lo diventa nella specifica ipotesi disciplinata dalla legge, in cui egli abbia riscosso la quota di pertinenza del patrimonio sociale in base al bilancio finale di liquidazione. Solo in tal caso, cioè, può ammettersi, in senso generale e lato, che il socio succeda, seppure *intra vires*, nei rapporti giuridici facenti capo alla società. Grava pertanto sull'amministrazione finanziaria, che intende proseguire il processo nei confronti del socio della società estinta, l'onere di dimostrare che a questi sono state fatte delle attribuzioni patrimoniali dall'ente cessato. Con particolare riguardo alle società di persone, si è precisato (C. civ. 5.12.2012, n. 21773) che, a differenza di quanto si verifica sul piano civilistico in caso di estinzione della società conseguente a cancellazione, in cui la qualità di successore dell'ente si radica in capo al socio per

effetto della percezione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, in materia tributaria, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, la suddetta qualità di successore universale dell'ente si radica, in capo al socio, per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società, in forza del menzionato principio di trasparenza *ex art. 5, D.P.R. n. 917/1986*. Con la conseguenza che i soci assumono, in materia, la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società (con, o senza, la partecipazione originaria anche dei soci stessi) per effetto della mera estinzione della società medesima per cancellazione, e senza che – ovviamente – si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto (pertanto la Corte ritiene che il processo introdotto contro i due soci di una snc ben può proseguire e concludersi dopo la cancellazione della società).

■ Contestano la tesi giurisprudenziale relativa alla successione dei soci nei rapporti facenti capo alla società cancellata dal registro delle imprese: GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GiT*, 2015, 767, per il quale, nel caso di estinzione di una società, non si configura un fenomeno di successione, ma di responsabilità patrimoniale dei soci; BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *DPT*, 2015, I, 1 ss., ad avviso de quale i soci rispondono a titolo di arricchimento senza causa.

Sono viceversa favorevoli alla concezione accolta in giurisprudenza, anche se non in modo totalmente pedissequo, ma con talune puntualizzazioni: DALFINO, *Venir meno delle società e processi pendenti*, in *Soc*, 2014, 1226; RAGUCCI, *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *CorT*, 2015, 2493, per il quale la regola della successione trova difficilmente applicazione quando la cancellazione

si verifichi nel corso del giudizio di impugnazione dell'accertamento notificato alla società, perché a ciò si oppongono i divieti di integrazione della motivazione dell'atto e di pronuncia "ultra petita"; TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in RT, 2012, 369 ss.

Si rammenta che, recentemente, è stato introdotto l'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, il quale prevede che ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 c.c. ha effetto soltanto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese.

Costituisce motivo di interruzione del processo, come si è detto, la perdita della capacità di stare in giudizio, la quale consegue all'**interdizione** o all'**inabilitazione** – fattispecie da ritenersi integrate, in forza dell'art. 421 c.c., con la pubblicazione della sentenza che accerta l'inidoneità della parte processuale privata a provvedere alla cura dei suoi interessi nei rapporti giuridici con i terzi (BRUZZONE, *Commento all'art. 40*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 459) e la **dichiarazione di assenza**.

☛ La perdita della capacità processuale consegue anche alla **dichiarazione di fallimento**, se ed in quanto la controversia riguardi diritti o rapporti patrimoniali; nei processi che hanno ad oggetto queste posizioni giuridiche, tra cui è annoverabile anche il rapporto tributario, alla parte fallita subentra il curatore. In proposito, secondo l'opinione accolta dalla giurisprudenza, se il curatore non dichiarava l'esistenza del fallimento, il giudizio proseguiva ritualmente, con la sola conseguenza che la sentenza non era opponibile al fallimento ma solo al fallito eventualmente tornato *in bonis* (C. civ. 9.2.1993, n. 1588). La Cassazione (C. civ. 26.4.2001, n. 6085) attribuiva comunque rilievo, agli effetti interruttivi, a qualunque

iniziativa assunta dalla curatela fallimentare nel giudizio in cui era parte il fallito.

La tesi giurisprudenziale innanzi esposta si deve considerare oramai superata per contrasto con il nuovo dettato dell'art. 43 l. fall., il quale recita che «l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo», indipendentemente da una dichiarazione del curatore.

■ Analoga rilevanza interruttiva a quella prodotta dal fallimento esplicano la **liquidazione coatta amministrativa** e l'**amministrazione straordinaria** (BRUZZONE, 459).

☛ Non produce invece conseguenze sull'andamento del processo il **concordato preventivo**, in quanto il debitore che vi è ammesso è sottoposto a quello che viene definito uno "spossessamento attenuato": mantiene cioè, oltre alla proprietà, l'amministrazione e la disponibilità dei suoi beni, salve le limitazioni connesse alla natura stessa della procedura (la quale gli impone che ogni atto sia comunque funzionale all'esecuzione del concordato). Per l'effetto, egli mantiene la legittimazione processuale per tutti gli atti che attengono al suo patrimonio compresi quelli tributari (C. civ. 16.3.2007, 6211).

Determinano l'interruzione del processo la morte, la perdita della capacità processuale del **rappresentante legale** della persona fisica e la cessazione di tale rappresentanza (ad es. perché il minore ha raggiunto la maggiore età – C. civ. 17.11.1998, n. 11552; C. civ. 27.2.1997, n. 1744 – o perché l'interdizione è stata revocata o il fallimento è stato chiuso, o perché il rappresentante legale è cessato dall'ufficio, ecc.).

Non hanno invece conseguenze sull'ordinaria prosecuzione dell'attività processuale le vicende che riguardano il **rappresentante volontario** (in tal senso: C. civ. 27.2.1997, n. 1744).

■ In caso di morte o di altro evento sfavorevole che colpisce il rappresentante volontario, il processo prosegue nei confronti del rappresentato [SALETTI, *Interruzione del processo*, in EG, XVII, Roma, 1989, 5; FINOCCHIARO A., *Interruzione del processo (dir. proc. civ.)*, in ED, XXII, Milano, 1972, 435].

Neppure e cammino del avvicendamento di rappresentante

☛ Tra que l'avvicendame nella carica d una società o n. 15735).

Nell'ipotesi in litisconsor della giurispr tivo dell'event processuale e c sentenze (tra c che afferman zione, in quis pluralità di pa sconsortile fac di una sola d dell'intero pro es. C. civ. 25.2 tesi dell'interr pita dall'event

■ Anche s prevede espre bile che la part suoi eredi dec e di far proseg atti processua VALLE, 624).

☛ Per espr in esame, nor care l'interruz riguardano l'u giudizio. Qual nell'assetto org funzionali degl effetti sulla p suale. In tal se temente la C n. 3553; C. civ 5.2.2009, n. 27

2. Gli eventi difensore

■ Dispone la cesso si interi

la fallimentare
fallito.

nanzi esposta si
ata per contrasto
3 l. fall., il quale
mento determina
indipendente-
l curatore.

ruttiva a quella
cano la liquidazione
e l'amministrazione,
459).

conseguenze
il concordato
ditore che vi è
ello che viene
to attenuato";
prietà, l'amministrazione
dei suoi beni,
la natura stessa
mpone che ogni
e all'esecuzione
s, egli mantiene
per tutti gli atti
onio compresi
2007, 6211).

e del processo
capacità processuale
le della persona
rappresentanza
a raggiunto la
1998, n. 11552;
perché l'interruzione
limento è stato
ate legale è ces-

enze sull'ordinarietà
processuale
rappresentante
civ. 27.2.1997,

o evento sfavorevole
sentante volontario
si confronti del
ruzione del processo
1989, 5; FINOC-
cesso (dir. proc.
72, 435].

Neppure esplicano effetti sul normale cammino del processo i cambiamenti e gli avvicendamenti che avvengono nel rapporto di rappresentanza organica (PUNZI, 197 ss.).

☛ Tra questi cambiamenti è ascrivibile l'avvicendamento di due persone fisiche nella carica di amministratore o gestore di una società o di un ente (C. civ. 13.8.2004, n. 15735).

Nell'ipotesi di cause riunite o proposte in litisconsorzio facoltativo la posizione della giurisprudenza sugli effetti interruttivi dell'evento che riguarda una sola parte processuale è oscillante. Da un canto vi sono sentenze (tra cui, C. civ. 1.10.2002, n. 14102) che affermano l'indivisibilità dell'interruzione, in guisa tale che, nel processo con pluralità di parti legate da un rapporto litisconsortile facoltativo, la morte del difensore di una sola di esse provoca l'interruzione dell'intero processo; altre invece (si veda, ad es. C. civ. 25.2.2002, n. 2676) accolgono la tesi dell'interruzione limitata alla parte colpita dall'evento.

■ Anche se la norma in esame non lo prevede espressamente, si ritiene ammissibile che la parte colpita dall'evento lesivo o i suoi eredi decidano di evitare l'interruzione e di far proseguire il giudizio, compiendo gli atti processuali all'uopo necessari (DELLA VALLE, 624).

☛ Per espressa previsione della norma in esame, non sono motivi atti a giustificare l'interruzione del processo i fatti che riguardano l'ufficio tributario costituito in giudizio. Qualunque mutamento intervenga nell'assetto organizzativo e nelle attribuzioni funzionali degli uffici finanziari, non vi sono effetti sulla prosecuzione dell'iter processuale. In tal senso si è espressa anche recentemente la Cassazione (C. civ. 16.2.2010, n. 3553; C. civ. 18.9.2009, n. 20085; C. civ. 5.2.2009, n. 2740).

2. Gli eventi interruttivi riguardanti il difensore

■ Dispone la norma in esame che il processo si interrompe anche per la morte,

la radiazione o la sospensione dall'albo o dall'elenco del difensore incaricato ai sensi dell'art. 12.

Si ritiene che i fatti sopra citati incidano sulla prosecuzione dell'attività processuale anche quando la nomina del difensore sia meramente facoltativa (DELLA VALLE, 621).

Non hanno effetto interruttivo né la revoca della procura né la rinuncia alla stessa (MANDRIOLI, 360).

☛ La giurisprudenza non è concorde sulle conseguenze della volontaria cancellazione del difensore dall'albo o dall'elenco cui era iscritto; mentre alcune sentenze (C. civ. 27.4.2004, n. 8054; C. civ. 27.11.1999, n. 13282; C. civ. 14.12.1994, 10693; C. civ. 19.8.1993, n. 8783) hanno escluso la necessità dell'interruzione, altre (C. civ. 30.3.2005, n. 6731 e C. civ. 5.10.2001, n. 12294) l'hanno invece affermata.

Quando la parte abbia conferito mandato a più difensori, consentendo ad essi di agire disgiuntamente, la morte o altro evento sfavorevole che colpisce uno di essi non determina l'interruzione del processo (C. civ. 25.6.1990, n. 6400).

■ In dottrina, tuttavia, vi è chi (AMATUCCI, *Interruzione e ripresa del processo tributario*, in *CorT*, 1997, 1619) sostiene il contrario, affermando che, in presenza di più difensori, basta che uno di questi sia colpito da uno degli eventi contemplati dalla norma in esame per determinare l'interruzione.

3. Il momento in cui si produce l'effetto interruttivo

■ A mente della norma in commento, il giudizio si interrompe istantaneamente allorché si concretizzano le fattispecie da essa previste, senza che sia necessaria la denuncia del fatto, se l'evento lesivo colpisce la parte prima della costituzione in giudizio (come accade anche nel processo civile: MANDRIOLI, 360) ex artt. 22 o 23 (quando, in appello, il contribuente è la parte appellata), oppure anche dopo, ma solo a condizione che essa stia in giudizio personalmente.

In tali casi manca, infatti, un procuratore costituito che conosca la situazione processuale e che possa prendere contatto con le persone alle quali spetta di proseguire il processo (MANDRIOLI, 360).

☛ L'immediatezza degli effetti non esclude che il giudice possa e debba dichiarare l'intervenuta interruzione, anche se il suo provvedimento non è necessario affinché si verifichino le conseguenze interruttrive; ne deriva l'automatica nullità degli eventuali atti compiuti successivamente all'evento sfavorevole, compresa la sentenza (C. civ. 7.3.1990, n. 1807). Quest'ultima, essendo nulla e non inesistente, può passare in giudicato se non impugnata nei termini consentiti (C. civ. 16.5.2003, n. 7699; C. civ. 21.12.1988, n. 6984).

■ L'interruzione può, peraltro, diventare superflua, se l'evento interruttivo sia seguito immediatamente (o comunque prima della dichiarazione dell'arresto del processo) dal ripristino della situazione di effettività del contraddittorio (SALETTI, 58): ciò che può avvenire o con la costituzione spontanea di coloro ai quali spetta di proseguire il processo (il successore, il rappresentante legale, il minore divenuto maggiorenne, ecc.) o con la notifica ad essi del ricorso o delle controdeduzioni, purché questi soggetti, nel momento in cui subentrano nel processo, si trovino in condizioni (specie con riguardo ai termini) di esercitare compiutamente tutti i loro diritti difensivi.

Se la parte colpita dall'evento sfavorevole è già costituita in giudizio a mezzo di un difensore, l'effetto interruttivo è subordinato alla **comunicazione** alle altre parti della circostanza avversa ad opera del difensore della parte che la patisce. Ciò significa, ad esempio, che, quando muore il contribuente, il processo si interrompe solo se il difensore lo fa presente in sede processuale (TESAURO, 189).

☛ Se il procuratore non denuncia l'evento, il processo prosegue. La pronuncia dell'interruzione senza la dichiarazione del difensore, quando necessaria, è nulla (C. civ.

7.2.2000, n. 1329). Rimangono quindi privi di effetti nei confronti della parte che ha subito l'evento, laddove siano taciuti dal difensore: la soppressione di un ente pubblico (C. civ. 7.10.1998, n. 9911); la dichiarazione di fallimento (C. civ. 27.4.1999, n. 4195); l'acquisizione della maggiore età da parte del minore (C. civ. 6.2.2001, n. 1646; C. civ. 17.7.1997, n. 6561; C. civ. 1.6.1989, n. 2670). Tuttavia, in senso contrario, la stessa Corte di legittimità (C. civ., Sez. U., 28.7.2005, n. 15783, cit.) ha ritenuto che, in caso di raggiungimento della maggiore età in pendenza del giudizio di primo grado, è onere dell'altra parte notificare l'impugnazione al soggetto divenuto maggiorenne, negando che possa ritenersi incolpevole l'ignoranza di questo mutamento di *status* soggettivo, nonostante nessuna informazione sul fatto sia stata fornita dal difensore del soggetto divenuto maggiorenne. Il procuratore assume su di sé la responsabilità (solo sul piano sostanziale e nei confronti dei soggetti che dovrebbero subentrare nel processo) conseguente alla mancata interruzione, nell'ipotesi che tale comportamento non sia (come talora accade) concordato con coloro ai quali spetterebbe di proseguire il giudizio.

■ Secondo la dottrina, la disciplina processuale non pone a carico del difensore un vero e proprio obbligo di provvedere alla rivelazione del fatto (così: PUNZI, 169).

☛ Anche la giurisprudenza ritiene che la dichiarazione del difensore sia una facoltà discrezionale del medesimo, che questi esercita valutando le conseguenze della sua condotta sul rapporto processuale e assumendo la responsabilità in ordine alle relative conseguenze (C. civ. 2.3.1976, n. 699).

L'annuncio dell'evento ad opera del difensore ha natura negoziale, nel senso che, al fine di provocare l'interruzione dell'attività processuale, deve essere determinato dalla **volontà di produrre** tale effetto. Non basta semplicemente rendere noto l'accadimento dell'evento sfavorevole, ma occorre che l'informazione sia fornita con la finalità di ottenere l'arresto del

processo ad uno sc è compi dice e la continua prosegue n. 2707; (17.11.19 n. 6062; basta p semplice attestante revoles (C

Tuttavi ancora d guenze d del litigar la parteci senza, ac parte dell

La giu nel caso i o il veni per effett cesso pro dell'ente s sualmente n. 1441; (tre l'even anche se 20.2.1988 (C. civ. 5 possibile volte a p processo 19.10.198 notifica d parte la c dal difens

Sempre del difens dizzionalm verificatos rato o fatt legge, il gi mente nei rato proce 5.3.1996, 1

processo. Se invece la denuncia risponde ad uno scopo diverso (quando, ad esempio, è compiuta al solo fine di informare il giudice e la controparte, con l'intenzione di continuare l'attività difensiva), il giudizio prosegue normalmente (C. civ. 10.2.2005, n. 2707; C. civ. 23.11.2000, n. 15131; C. civ. 17.11.1998, n. 11552; C. civ. 30.5.1995, n. 6062; C. civ. 25.5.1989, n. 2506). Non basta per provocare l'interruzione la semplice produzione di un documento attestante un evento potenzialmente sfavorevole (C. civ. 24.4.2007, n. 9900).

Tuttavia in giurisprudenza non sono state ancora definitivamente chiarite le conseguenze del silenzio serbato dal difensore del litigante colpito dall'evento che inibisce la partecipazione al processo e della conoscenza, acquisita altrimenti, di tale evento da parte dell'altro contendente.

La giurisprudenza suole affermare che, nel caso in cui non sia dichiarata la morte o il venir meno della parte (ad esempio, per effetto dell'estinzione dell'ente), il processo prosegue nei confronti del defunto (o dell'ente soppresso) da considerarsi processualmente ancora in vita (C. civ. 17.2.1997, n. 1441; C. civ. 27.2.1996, n. 1540), mentre l'evento interruttivo rimane irrilevante anche se dichiarato dall'altra parte (C. civ. 20.2.1988, n. 1767) o da questa conosciuto (C. civ. 5.6.1990, n. 5391), pur essendo possibile assumere opportune iniziative volte a permettere la partecipazione al processo del soggetto legittimato (C. civ. 19.10.1984, n. 5291, ha ritenuto valida la notifica dell'impugnazione agli eredi della parte la cui morte non era stata resa nota dal difensore).

Sempre a proposito della dichiarazione del difensore, la Cassazione chiarisce tradizionalmente che, se l'evento interruttivo verificatosi in primo grado non viene dichiarato o fatto rilevare nei modi previsti dalla legge, il giudizio d'appello si svolge regolarmente nei confronti del defunto, considerato processualmente ancora in vita (C. civ. 5.3.1996, n. 1701; C. civ. 24.1.1995, n. 791;

C. civ. 20.1.1994, n. 524), con correlativa ultrattività del mandato anche nelle fasi successive di quiescenza, riattivazione e impugnazione (C. civ. 12.4.2002, n. 5305; C. civ. 14.5.1997, n. 4237).

La tesi secondo la quale la parte morta, estinta o venuta meno conserva la piena legittimità processuale, nel caso in cui il suo difensore non abbia reso noto l'accadimento dell'evento che ha travolto l'esistenza del litigante, anche oltre il grado di giudizio in cui quell'evento si è manifestato, è ribadita in una recente decisione (C. civ. 4.7.2014, n. 15295), in cui la Cassazione ha sancito che l'incidenza sul processo degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c. (morte o perdita di capacità della parte) è disciplinata, in ipotesi di costituzione in giudizio a mezzo di difensore, dalla regola dell'ultrattività del mandato alla lite, in ragione della quale, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si fosse verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti ed al giudice) nel corso del rapporto processuale, ivi compresa la fase del gravame. Tale posizione giuridica è suscettibile di modificazione solo nell'ipotesi in cui, nel processo d'impugnazione, si costituiscono gli eredi della parte defunta o il rappresentante legale della parte divenuta incapace, oppure se il procuratore di tale parte, originariamente munito di procura alla lite valida anche per gli ulteriori gradi del processo, dichiara in udienza o notifica alle altre parti l'evento verificatosi, o se, rimasta la medesima parte contumace, l'evento sia documentato dall'altra parte (come previsto dalla novella di cui all'art. 46 della L. n. 69/2009), o notificato o certificato dall'ufficiale giudiziario ai sensi del quarto comma dell'art. 300 c.p.c. Ne deriva che: a) la notificazione della sentenza fatta a detto procuratore, a norma dell'art. 285 c.p.c., è idonea a far decorrere il termine per l'impugnazione nei confronti della parte

deceduta o del rappresentante legale della parte divenuta incapace; b) detto procuratore, qualora gli sia originariamente conferita procura alla lite valida anche per gli ulteriori gradi del processo, è legittimato a proporre impugnazione (ad eccezione del ricorso per cassazione per la proposizione del quale è richiesta la procura speciale) in rappresentanza della parte che, pur deceduta o divenuta incapace, va considerata nell'ambito del processo ancora in vita e capace; c) è ammissibile l'atto di impugnazione notificato, ai sensi del primo comma dell'art. 330 c.p.c., presso il procuratore, alla parte deceduta o divenuta incapace, pur se la parte notificante abbia avuto diversamente conoscenza dell'evento.

Tuttavia, in altre pronunce, la stessa Cassazione si allontana dalle idee comunemente espresse nelle sentenze prima rammentate, stabilendo che, nonostante il difensore di una parte ometta di rendere noto l'accadimento di un evento che la riguarda, capace di provocare l'interruzione dell'attività processuale, qualora l'altra parte venga altrimenti a conoscenza di tale evento, questa consapevolezza non è priva di conseguenze.

Alla conoscenza del fatto, tra l'altro, la giurisprudenza equiparata la possibilità di conoscere il fatto medesimo usando l'ordinaria diligenza (C. civ., Sez. U., 28.7.2005, n. 15783).

Essere al corrente della morte o della perdita della capacità processuale, benché tacite dal difensore e quindi inidonee a determinare l'interruzione, è rilevante agli effetti della legittimazione attiva e passiva alla notificazione della sentenza e dell'atto di impugnazione. La Cassazione, infatti, ha ritenuto inammissibile l'impugnazione proposta dalla parte informata dell'evento luttuoso nei confronti della parte defunta (C. civ. 19.9.2003, n. 13864; C. civ. 16.4.2003, 6045; C. civ. 29.5.1998, n. 5308). La stessa Cassazione afferma, sempre nel caso di evento interruttivo non denunciato, che l'impugnazione possa essere notificata – in alternativa alla notifica alla parte defunta presso il suo

procuratore – direttamente ai suoi singoli eredi (C. civ. 11.1.2002, n. 293), ma non agli eredi presso il procuratore del defunto.

Occorre tenere presente, inoltre, che a parere delle sezioni unite della Cassazione (C. civ., Sez. U., 28.7.2005, n. 15783, cit.) l'irrelevanza dell'evento interruttivo non dichiarato è limitata al grado di giudizio nel corso del quale si è verificato, con la conseguente esclusione della c.d. ultrattività della procura nei gradi successivi.

D'altra parte, si insegna che la morte della parte dopo la pronuncia della sentenza priva di validità la procura al difensore, che pertanto non è più legittimato a proporre appello, ancorché incluso nella procura (C. civ. 10.5.2006, n. 10706; C. civ. 19.4.2006, n. 9064).

Nel solco di questa linea interpretativa si pone la recente sentenza della Cassazione (C. civ. 31.1.2014, n. 2209; in senso conforme: C. civ., Sez. U., 12.3.2013, n. 6070), per la quale l'esigenza di stabilità del processo, che eccezionalmente ne consente la prosecuzione pur quando sia venuta meno la parte, se l'evento interruttivo non sia stato fatto constare nei modi di legge, è limitata al grado di giudizio in cui quell'evento è occorso; quindi il giudizio d'impugnazione deve sempre esser promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati, ovvero, della "giusta parte". Quindi ove l'estinzione della società intervenga, nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si dà un evento interruttivo disciplinato dall'art. 299 c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo

è occorso. Il ricorso, là c della società.

determinare l'appello non rebbe sanabile.

Se l'evento non costituiti lata che no duzioni), il se l'evento n legittimato a certificato da zione di not alla parte ste n. 24762, l'ir al momento pendenteme giudice, il q appena veng:

Il processc mente in casc sione dall'all incaricato ai

Se i difens con poteri d interruzione citati riguar (C. civ. 25.6.

Se, nonost capacità di p sore, il giudi piuti success sono invalid C. civ. 20.5.2 n. 3279), co può e deve (sanato: C. civ valere nei m proposizione l'appello (in deve trattenc 8.9.1998, n. zione (in que con rinvio: C 16.4.1997, n.

■ Si disc derare valid

ai suoi singoli soci, ma non agli eredi del defunto.

Inoltre, che alla Cassazione (n. 15783, cit.) l'interruzione non ha effetto sul giudizio nel caso con la consecratività della

che la morte della società è stata accertata al difensore legittimato a essere incluso nella sentenza; C. civ. 10706;

interpretativa si applica alla Cassazione in senso contrario (n. 6070), l'efficacia del provvedimento consente la sopravvenuta meno o non sia stata impedita, è limitata quell'evento è impugnabile da e contro i soci, ovvero, l'estinzione della sentenza di un parte, si dà un effetto dall'art. 299 sentenza o riassuntiva dei soci, successivamente art. 110 c.p.c.; fatto constare notificato quando non sarebbe più efficace della sentenza della società, revocata, a pena di confronto dei atti processuale può eccedere il provvedimento estintivo

è occorso. Ne deriva l'inammissibilità del ricorso, là dove è proposto nei confronti della società. Né la costituzione del socio può determinare un effetto di sanatoria, in quanto l'appello non è affetto da nullità, che risulterebbe sanabile.

Se l'evento sfavorevole colpisce la parte non costituita (ad esempio, la parte appellata che non ha presentato le controdeduzioni), il processo si interrompe solo se l'evento medesimo è reso noto da chi è legittimato a subentrare ad essa nella lite o è certificato dall'ufficiale giudiziario nella relazione di notificazione di un atto notificato alla parte stessa (secondo C. civ. 28.11.2007, n. 24762, l'interruzione si verifica di diritto al momento della scoperta del fatto, indipendentemente da un provvedimento del giudice, il quale però deve dichiararla non appena venga a conoscenza della situazione).

Il processo si interrompe poi automaticamente in caso di morte, radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco del difensore incaricato ai sensi dell'art. 12.

Se i difensori designati sono più di uno, con poteri disgiunti, non si verifica nessuna interruzione allorché gli avvenimenti innanzi citati riguardino solo uno o alcuni di essi (C. civ. 25.6.1990, n. 6400).

Se, nonostante la morte o la perdita della capacità di patrocinare in giudizio del difensore, il giudizio prosegue, tutti gli atti compiuti successivamente all'evento interruttivo sono invalidi (C. civ. 18.4.2003, n. 6300; C. civ. 20.5.2002, n. 7339; C. civ. 16.4.1997, n. 3279), compresa la sentenza, e il vizio può e deve (nel senso che altrimenti rimane sanato: C. civ. 18.4.2003, n. 6300) essere fatto valere nei modi e nei termini previsti per la proposizione delle impugnazioni, ossia con l'appello (in tal caso il giudice d'appello deve trattenere la causa e deciderla: C. civ. 8.9.1998, n. 8870) o con il ricorso per cassazione (in questa ipotesi la Cassazione annulla con rinvio: C. civ. 20.5.2002, n. 7339; C. civ. 16.4.1997, n. 3279).

■ Si discute in dottrina se, per considerare valida la dichiarazione dell'evento

interruttivo, basti il suo deposito in segreteria (così RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, 220) o se sia indispensabile la sua comunicazione alle altre parti (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 608).

La dichiarazione resa in pubblica udienza e menzionata nel relativo verbale, peraltro, non richiede alcun ulteriore adempimento.

■ Secondo la Suprema Corte (C. civ. 23.5.2001, n. 7007; C. civ. 16.5.1984, n. 2995; C. civ. 6.6.1980, n. 3664), essendo la disciplina dell'interruzione del processo tributario modellata sulle regole accolte dal codice di procedura civile, è applicabile anche in questo processo il principio, affermato dalla giurisprudenza civilistica, secondo cui le norme sull'interruzione sono preordinate a tutelare l'interesse della parte che subisce l'evento sfavorevole. Ne deriva che l'altra parte si deve considerare carente di legittimazione a dolersi della prosecuzione della causa, nonostante vi fossero le condizioni per arrestare l'iter processuale.

4. Le fasi del processo in cui è ammessa l'interruzione

■ L'arresto del processo avviene solo se i fatti che vi danno luogo accadono nel lasso di tempo compreso tra la notificazione del ricorso e la chiusura della discussione in pubblica udienza, oppure tra la predetta notificazione e l'ultimo giorno fissato per il deposito di memorie (ossia, ex art. 32, dieci giorni liberi prima dell'udienza), qualora la controversia sia trattata in camera di consiglio (DELLA VALLE, 618).

■ Gli eventi che colpiscono la parte o il difensore prima o dopo che sono state compiute le attività processuali innanzi citate (notificazione e discussione) sono privi di conseguenze (in tal senso, in una controversia riguardante una società che, successivamente alla chiusura della discussione, si era estinta per incorporazione, la Cassazione – nella sentenza C. civ. 11.5.2004, n. 8908 – ha ritenuto valida l'impugnazione notificata al

procuratore costituito di tale società), a meno che la commissione rinvii la sua decisione.

■ L'interruzione è ammissibile quando il processo è in corso di svolgimento davanti alla **commissione provinciale** o alla **commissione regionale** (DELLA VALLE, 618).

⊕ Il giudizio non è suscettibile invece di essere interrotto quando è pendente in **Cassazione**, poiché la fase processuale che si celebra dinanzi al giudice di legittimità è dominata dall'impulso officioso (C. civ., Sez. U., 21.6.2007, n. 14385; C. civ. 23.2.2007, n. 4233; C. civ. 23.1.2006, n. 1257). È stata però riconosciuta la necessità, nel giudizio di cassazione, in caso di morte dell'unico difensore di una parte, avvenuta dopo il deposito del ricorso ma prima dell'udienza di discussione, ed attestata dalla relazione di notifica dell'avviso di udienza, di rinviare a nuovo ruolo la causa, dandone comunicazione alla parte personalmente (C. civ., Sez. U., 13.1.2006, n. 477).

Qualora l'evento interruttivo colpisca la parte o il suo legale rappresentante durante la **pendenza del termine per la proposizione del ricorso** (sia in primo grado sia in secondo grado), l'ultimo comma della norma in esame stabilisce la proroga di sei mesi del relativo termine, a decorrere dalla data dell'evento.

Nessuna proroga del termine per ricorrere è invece prevista nel caso in cui, durante la sua pendenza, muoia o perda la capacità di patrocinare in giudizio il difensore. La parte dovrà rivolgersi, nel termine normale per impugnare, ad un nuovo difensore.

Laddove, infine, l'evento sfavorevole riguardi il difensore domiciliatario, la **notificazione dell'atto di impugnazione** può essere eseguita presso il difensore non domiciliatario o la parte personalmente (C. civ. 22.12.1987, n. 9571).

ALBERTO GAFFURI

*Norma di riferimento
sull'interruzione*

41 - Prove

[1] *La sospensione del processo o dalla*

[2] *Avverso il*

Riferimenti normativi
31.12.1992, n.

Bibliografia: BORDONE, *Procedimento tributario, interruzione*, Torino, 1997; M. TESAURO, *Procedimento tributario, regolamento di* 2005; TESAURO, *Procedimento tributario*, Torino, 201

Sommario: 1. Il provvedimento di impugnazione.

1. Il provvedimento di interruzione

■ La norma prevista è disposta o l'atto di impugnazione dal **presidente del collegio** con o senza l'assistenza del giudice civile ma con l'espresso e specifico esprime il suo giudizio da pronun-

no colpisca la
tante durante
proposizione
sia in secondo
orma in esame
si del relativo
dell'evento.
e per ricorrere
ui, durante la
la capacità di
sore. La parte
normale per
sore.

sfavorevole
tario, la **noti-**
gnazione può
ore non domi-
nante (C. civ.

BERTO GAFFURI

Provvedimento di sospensione e declaratoria di interruzione del processo (art. 41, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 41, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del processo**

41 – Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del processo

[1] *La sospensione è disposta e l'interruzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con ordinanza.*

[2] *Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo ai sensi dell'art. 28.*

Riferimenti normativi: artt. 23, 24, 111 Cost.; art. 42 c.p.c.; artt. 5, 28, 30, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: BONGIORNO, *Il regolamento di competenza*, Milano, 1970; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesoro*, Torino, 1999; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996; GILARDI, *Commento all'art. 41*, in GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1993; LEVONI, *Regolamento di competenza*, in *Digesto civ.*, XVI, Torino, 1997; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MORENO, *Competenza (regolamento di)*, in *ED*, VIII, Milano, 1962; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014.

Sommario: **1.** Il provvedimento di sospensione o di interruzione. **2.** Il regime delle impugnazioni.

1. Il provvedimento di sospensione o di interruzione

■ La norma prevede che la sospensione sia disposta o l'interruzione sia dichiarata dal **presidente della sezione con decreto** o dal **collegio con ordinanza** (nel codice processuale civile manca invece una norma che specifichi espressamente il tipo di provvedimento da pronunciare all'uopo e si discute

se il giudice debba provvedere con sentenza o con ordinanza: MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 345 ss.).

La diversa terminologia usata dalla norma ("disporre" per la sospensione e "dichiarare" per l'interruzione) mette in evidenza i differenti effetti riferibili al provvedimento giudiziale sull'arresto del processo nelle due ipotesi. Invero, nel caso della sospensione,

è la pronuncia del giudice a determinare la paralisi dell'attività processuale; l'interruzione invece opera automaticamente e il provvedimento del giudice ha natura dichiarativa, limitandosi a prendere atto degli effetti impeditivi sulla continuazione del processo prodotti dal fatto sfavorevole che colpisce la parte privata.

L'organo legittimato a pronunciarsi varia a seconda del momento in cui avviene il fatto che dà adito al blocco dell'attività processuale. Il provvedimento sull'arresto del giudizio è adottato dal presidente quando i suoi presupposti si avverano prima che sia fissata la trattazione della causa ai sensi dell'art. 30. Da quel momento subentra la competenza del collegio, che assume tutte le decisioni necessarie per il governo del processo (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 617; GILARDI, *Commento all'art. 41*, in GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1993, 234), compresa la decisione che ne impedisce, per un certo tempo, la prosecuzione.

Tanto il decreto quanto l'ordinanza devono essere comunicati alle parti costituite, affinché siano messe a conoscenza del temporaneo arresto che subisce l'attività processuale (RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, 221).

La comunicazione della segreteria concernente il provvedimento di interruzione deve essere eseguita in favore della parte colpita dall'evento o dei suoi successori personalmente e può, entro un anno dalla morte di una delle parti, essere effettuata agli eredi collettivamente e impersonalmente nel domicilio eletto o dalla residenza dichiarata dal defunto ai fini del giudizio (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., 616).

Posto che la norma in esame riserva solo al presidente di sezione (oltre che al collegio) il potere di decidere in materia, si pone il problema di stabilire chi debba pronunciarsi ove i fatti menzionati nelle norme precedenti si verificano in un momento compreso tra il

deposito del ricorso e la sua assegnazione ad una sezione.

Considerato il tenore letterale della norma in esame, si deve ritenere che, in tal caso, il processo non possa essere sospeso o interrotto dal **presidente della commissione**; occorre che questi, laddove accadano gli eventi indicati nelle norme in esame, assegni al più presto la causa ad una sezione, affinché il suo presidente adotti i provvedimenti necessari.

2. Il regime delle impugnazioni

■ Il decreto del presidente è **reclamabile** davanti al collegio nei modi e nei tempi stabiliti dall'art. 28 (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 187). La commissione decide sul reclamo con ordinanza, dal momento che essa, con il suo provvedimento, non risolve, neppure parzialmente, la lite e si limita a dare disposizioni sullo svolgimento del processo, stabilendo se questo debba proseguire o debba arrestarsi temporaneamente.

Gli eventuali **vizi dell'ordinanza collegiale** che, in prima istanza o in forza di reclamo, si pronuncia sulla sospensione o sull'interruzione possono essere fatti valere in sede di contestazione della sentenza che conclude il giudizio, come vizi che si riflettono sulla validità di tale sentenza (TESAURO, 187; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesauro*, Torino, 1999, 613).

L'ordinanza collegiale, se pronunciata in prima istanza, è, tuttavia, autonomamente impugnabile con **regolamento di competenza**, a norma dell'art. 42 c.p.c., quando dispone la sospensione del processo [su tale istituto: MORENO, *Competenza (regolamento di)*, in *ED*, VIII, Milano, 1962, 82 ss.; BONGIORNO, *Il regolamento di competenza*, Milano, 1970; LEVONI, *Regolamento di competenza*, in *Digesto civ.*, XVI, Torino, 1997, 481 ss.].

❖ La giurisprudenza di legittimità ritiene, infatti, che la norma codicistica innanzi citata

sia estensibile stante l'art. n. 546 dispon non si applica procedura civ tenza. Secon (C. civ. 26.5.2 la natura e l' vanza anche vertenze tribu a non essere a niali indebiti; nistrazione fir mezzi econom mento delle st genere), una co., D.Lgs. 31 ad intendere dell'esperibilit di competen delle commi la sospensione norma in que infondati sos causa della les artt. 24, 1° co. fliggere, perci considerate.

Sempre secc 31.1.2007, n. dettato dell'ar n. 546 al con competenza ir evidente che l' regolamento c prevista, non decisioni rese specificamente decidere, e nor rimedi esperib sospensione d decisioni non avendo connot

sia estensibile al processo tributario, nonostante l'art. 5, 5° co., D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 disponga che, nel processo tributario, non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sul regolamento di competenza. Secondo l'opinione giurisprudenziale (C. civ. 26.5.2005, n. 11140), considerando la natura e l'importanza dei diritti, di rilevanza anche costituzionale, oggetto delle vertenze tributarie (diritto dei contribuenti a non essere assoggettati a prelievi patrimoniali indebiti; art 23 Cost.; diritto dell'amministrazione finanziaria al conseguimento dei mezzi economici indispensabili al funzionamento delle strutture statuali e pubbliche in genere), una interpretazione dell'art. 5, 4° co., D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 che portasse ad intendere tale norma come preclusiva dell'esperibilità del rimedio del regolamento di competenza avverso i provvedimenti delle commissioni tributarie sanzionanti la sospensione del processo esporrebbe la norma in questione a non manifestamente infondati sospetti di incostituzionalità, a causa della lesione dei diritti garantiti dagli artt. 24, 1° co., e 111, 2° co., Cost. ed a configgere, perciò, con le norme costituzionali considerate.

Sempre secondo la giurisprudenza (C. civ. 31.1.2007, n. 2108), quando si rapporti il dettato dell'art. 5, 4° co., D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 al complesso della disciplina della competenza in cui esso si inserisce, risulta evidente che l'esclusione dell'esperibilità del regolamento di competenza, da tale norma prevista, non può che riguardare le sole decisioni rese dalle commissioni tributarie specificamente sulla propria competenza a decidere, e non è riferibile, in alcun modo, ai rimedi esperibili contro i provvedimenti di sospensione del processo che alle predette decisioni non sono certamente assimilabili, avendo connotati del tutto peculiari.

È bene precisare che il regolamento di competenza, tuttavia, è proponibile contro le ordinanze che dispongono la sospensione, non contro quelle che, negando l'esistenza dei presupposti per la sua concessione, stabiliscono che il processo debba proseguire (C. civ., Sez. U., 29.1.2001, n. 37; C. civ. 7.7.2001, n. 9261; C. civ. 4.3.1997, n. 1916; C. civ. 3.2.1997, n. 1010).

L'erronea valutazione del collegio può, peraltro, in tale ultimo caso, essere denunciata come vizio procedurale che inficia la validità della sentenza emanata al termine del processo (C. civ. 7.7.2001, n. 9261).

Non è esperibile contro l'ordinanza collegiale il ricorso straordinario per cassazione ex art. 111 Cost. Invero, l'inammissibilità di questo mezzo di gravame «trova evidente ragione nella natura dell'ordinanza impugnata, assolutamente priva dei caratteri della decisorietà e definitività. Detto provvedimento invero è emesso nell'esercizio del potere meramente ordinatorio del giudice di regolare il rapporto processuale» (C. civ. 7.7.2001, n. 9261).

■ Si ritiene che questa impossibilità di contestare immediatamente i vizi dell'ordinanza collegiale non vulneri i diritti difensivi delle parti, non essendo né definitivo né irrimediabile il pregiudizio derivante in ipotesi dalla mancata sospensione del processo (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., 618).

● Il provvedimento del presidente o della commissione, una volta adottato, indipendentemente dal suo contenuto positivo o negativo, non è suscettibile di essere revocato, al pari di quanto stabilisce la giurisprudenza per i corrispondenti provvedimenti del giudice civile (C. civ. 17.11.2004, n. 21738; C. civ. 9.7.2003, n. 10887; *contra*, tuttavia: C. civ. 7.7.2001, n. 9261).

ALBERTO GAFFURI

Sospensione e interruzione del processo: conseguenze (art. 42, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 42, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Effetti della sospensione e dell'interruzione del processo**

42 – Effetti della sospensione e dell'interruzione del processo

[1] *Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo.*

[2] *I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente.*

Riferimenti normativi: artt. 161, 378 c.p.c.; art. 59, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: BRUZZONE, *Commento all'art. 42*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario* Padova, 2008; CIPRIANI, *Sospensione del processo*, in EG, XXX, Roma, 1995; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in Giur. sist. dir. trib. Tesaurò, Torino, 1999; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996; GILARDI, *Commento all'art. 42*, in GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1993; GIUSSANI, *Commento all'art. 298 c.p.c.*, in *Comm. Carpi, Colesanti, Taruffo*, Padova, 2002; *Id.*, *Sospensione del processo*, in *Digesto civ.*, XVIII, Torino, 1998; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; MENCHINI, *Sospensione del processo civile*, in ED, XLIII, Milano, 1990; MULEO, *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996; SALETTI, *La riassunzione del processo civile*, Milano, 1981; SOCCI, SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 2001; TESAURÒ, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987.

Sommario: 1. Conseguenze della sospensione e dell'interruzione.

1. Conseguenze della sospensione e dell'interruzione

☛ In forza della norma in esame, in seguito al provvedimento di sospensione o di interruzione, il processo entra in una fase di stasi; non possono essere compiuti nuovi atti processuali (nemmeno quelli diretti alla riattivazione del processo, se compiuti prima che

sia rimossa la causa della sospensione: C. civ. 4.3.2004, n. 4427) e si arrestano i termini in corso, che ricominciano a decorrere, nella loro interezza, dal momento di presentazione dell'istanza per la prosecuzione del giudizio.

■ Gli atti compiuti prima dell'evento interruttivo o del provvedimento sospensivo

conservano la
che è eseguito
sione, trasgrec
impone la pai
invece affetto
mento all'art.
nuovo process
ed è inopponil
sfavorevole (M
rio, Rimini, 19
sione, interrutz
in *Il processo i*
Tesaurò, Torin
non può esser
ma deve esser
sato, costituen
senso proprio
M., *Commenta*
rio, Milano, 19
all'art. 42, in C
breve alle leggi
2008, 465).

Il vizio proc
timità degli at
ruttivo o il pr
riflette sulla se
da invalidità, c
sione, in sede
Manuale del n
gna, 2001, 281

In tal caso, c
ciata sia la me
di quiescenz
del processo
sione regiona
della commis
dell'art. 59, de
rinnovazione
compiuti nel
difetto consist
processo di pr
ruzione, la co
nulla la senter
ché, per effetti
di fermare l'at
alla pronuncia
senza rispettar
sembra più co

conservano la loro efficacia; invece, tutto ciò che è eseguito dopo l'interruzione o la sospensione, trasgredendo il precetto in esame, che impone la paralisi dell'attività processuale, è invece affetto da invalidità (GILARDI, *Commento all'art. 42*, in GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1993, 236) ed è **inopponibile alla parte colpita** dall'evento sfavorevole (MULEO, *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996, 150; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesauro*, Torino, 1999, 614). L'inopponibilità non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal soggetto interessato, costituendo un'eccezione processuale in senso proprio (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 619; BRUZZONE, *Commento all'art. 42*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario* Padova, 2008, 465).

Il vizio procedurale derivante dalla illegittimità degli atti eseguiti dopo l'evento interruttivo o il provvedimento di sospensione si riflette sulla sentenza, che è parimenti affetta da invalidità, denunciabile, a pena di preclusione, in sede di gravame (SOCCI, SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 2001, 281).

In tal caso, qualora l'imperfezione denunciata sia la mancata osservanza dell'obbligo di quiescenza durante la sospensione del processo di primo grado, la commissione regionale dichiara nulla la sentenza della commissione provinciale e, ai sensi dell'art. 59, decide il merito, disponendo la rinnovazione degli atti processuali invalidi compiuti nel grado precedente; laddove il difetto consista invece nella prosecuzione del processo di prima istanza nonostante l'interruzione, la commissione regionale dichiara nulla la sentenza della provinciale, ma, poiché, per effetto della violazione dell'obbligo di fermare l'attività processuale, si è giunti alla pronuncia della sentenza di prime cure senza rispettare la parità del contraddittorio, sembra più corretto, nel caso specifico, che

la regionale rinvii la causa alla provinciale, ex art. 59, affinché il processo in primo grado sia nuovamente celebrato, consentendo alla parte menomata dall'evento lesivo di esercitare compiutamente, anche in quella fase, i suoi diritti difensivi. Se il giudice investito del gravame, infine, è la Cassazione, essa annulla la sentenza con rinvio.

Va detto che è causa di invalidità della sentenza anche il rifiuto del presidente della sezione o del collegio di sospendere o interrompere il giudizio, nonostante l'esistenza dei presupposti per arrestare il corso del processo.

☛ A tale proposito, qualora il giudice d'appello appuri che la **sentenza di primo grado** è viziata a cagione del mancato arresto del processo, esso deve trattenerne la causa e pronunciarsi nel merito, per effetto della conversione delle ragioni di censura della sentenza in motivi di gravame, non rientrando tale difetto tra le ipotesi in cui la controversia deve essere rimessa al giudice della fase anteriore (in tal senso, con riferimento al processo civile: C. civ. 8.9.1998, n. 8870), fatta eccezione, ancora una volta, in forza dell'art. 59, nel caso in cui il vizio consista nell'aver negato l'adozione di un provvedimento di interruzione, poiché, in tal caso, la sentenza è stata pronunciata in una situazione di disparità tra le parti contendenti, una delle quali, colpita dall'evento lesivo, non ha potuto difendersi adeguatamente.

Il difetto in cui sia incorsa la decisione di secondo grado per violazione della disciplina sull'interruzione può essere denunciato anche davanti alla Cassazione; si sostiene in giurisprudenza (C. civ. 23.6.1997, n. 5575), a tale proposito, che la nullità della sentenza d'appello (derivante, nella specie, dall'essere stata emessa nonostante il decesso, in corso di causa, dell'unico procuratore delle parti) non può essere **rilevata d'ufficio** in sede di legittimità né essere ivi utilmente dedotta con le **memorie** presentate ai sensi dell'art. 378 c.p.c. (che hanno funzione meramente illustrativa di quanto esplicitato in ricorso), ma può essere dichiarata solo in quanto abbia

formato oggetto di specifico motivo di censura, dovendo essere fatta valere, conformemente al principio di cui all'art. 161, 1° co., c.p.c., nei limiti e secondo le regole proprie del ricorso per cassazione.

Nel caso di accoglimento del ricorso, la sentenza dovrà essere **cassata con rinvio** ad altro giudice di pari grado di quello davanti al quale pendeva il processo nel momento in cui si è avverato l'evento interruttivo.

Ove il giudice del gravame accerti che, nel grado precedente, non è stata dichiarata la sospensione, annullerà la sentenza impugnata, dichiarando la sospensione (se la causa pregiudiziale è ancora pendente) o pronunciando nel merito (se la causa pregiudiziale è terminata). In tale ultima ipotesi, esso adeguerà la sua decisione alla soluzione raggiunta nell'altro processo.

■ L'obbligo di rimanere inerti stabilito dalla norma in esame concerne, peraltro, soltanto le attività che sono dirette a far progredire il giudizio e che producono **effetti per le controparti**, facendo sorgere obblighi o oneri in capo ad esse (ad esempio, perché costituiscono atti in relazione ai quali è concessa la possibilità di replica), non quelle che riguardano i **rapporti meramente interni** tra la parte e il suo difensore, per cui, ad esempio, è valida la procura rilasciata al nuovo difensore nel periodo della sospensione (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 187).

◆ Anche la giurisprudenza (C. civ. 20.3.1999, n. 2618) conferma l'ammissibilità della procura alle liti rilasciata durante l'interruzione o la sospensione.

■ Durante la fase di quiescenza possono essere compiuti, purché siano maturate le

condizioni stabilite dalla legge processuale, anche gli atti rivolti a consentire la ripresa del processo, nonché quelli, al contrario, diretti a provocare la **dichiarazione di estinzione del giudizio** per inattività delle parti (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 349).

Si ritiene inoltre che, qualora, nel corso del periodo di arresto del processo, l'amministrazione proceda alla **riscossione provvisoria** delle somme contestate dal contribuente, quest'ultimo possa sollecitare un provvedimento di tutela cautelare, posto che, per ottenere la **sospensione degli effetti** di un atto amministrativo tributario, si richiede semplicemente la pendenza del giudizio avente ad oggetto tale atto (TESAURO, 187; MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 511; sulla possibilità della pronuncia di provvedimenti cautelari durante la fase dell'interruzione o della sospensione del processo civile: TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987, 641; MANDRIOLI, 350).

Va detto che la stasi del processo è, in alcuni casi particolari, solo parziale; in tali ipotesi, infatti, sebbene sia inibita la sua normale progressione, il processo continua tuttavia in una sede particolare. Ciò accade quando è proposto il regolamento di giurisdizione o il regolamento di competenza oppure la querela di falso o, ancora, è sollevata questione di legittimità costituzionale o di compatibilità con il diritto comunitario (MANDRIOLI, 350).

ALBERTO GAFFURI

Norma di rife
rotto

43 – Ripri

[1] Dopo ch
se entro sei
presidente d

[2] Se entro
pita dall'ave
al president
precedente.

[3] La comu
dall'art. 17,
mente. Entr
agli eredi co
residenza di
evento o i su
o partecipan
prescritte.

Riferimenti n

Bibliografia:

leggi del pro
Roma, 1995
processo pre
per la riassur
zione della C
in GC, 1981
tario, Milan
Taruffo, Pad
sospensione
TUNDO (a cur

RIASSUNZIONE DEL PROCESSO SOSPESO O INTERROTTO (art. 43, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 43, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Ripresa del processo sospeso o interrotto**

43 – Ripresa del processo sospeso o interrotto

[1] *Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'art. 30.*

[2] *Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente.*

[3] *La comunicazione di cui all'art. 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati dall'art. 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del processo. La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte.*

Riferimenti normativi: artt. 17, 23, 30, 31, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: BRUZZONE, *Commento all'art. 43*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario* Padova, 2008; CIPRIANI, *Sospensione del processo*, in EG, XXX, Roma, 1995; DALMOTTO, *Pregiudiziale costituzionale (mera) sospensione e riassunzione del processo pregiudicato*, nota a C. civ. 3922/1992, in GI, 1993, I; FINOCCHIARO A., *Dies a quo per la riassunzione del processo sospeso ex art. 23 l. 11 marzo 1953, n. 87 per la devoluzione della Corte costituzionale di questione di costituzionalità*, nota a C. civ. 6653/1984, in GC, 1981, I; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996; GIUSSANI, *Commento all'art. 297 c.p.c.*, in *Comm. Carpi, Colesanti, Taruffo*, Padova, 2002; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARINI, *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; SALETTI, *La riassunzione*

processuale,
ire la ripresa
al contrario,
ione di estin-
tà delle parti
le civile, II,

, nel corso del
so, l'ammini-
one provviso-
contribuente,
un provvedi-
sto che, per
effetti di un
, si richiede
del giudizio
ESAURO, 187;
del processo
CARI, MARINI,
, 2008, 511;
ia di provve-
se dell'inter-
del processo
sospensione del
ri, 1987, 641;

rocesso è, in
riziale; in tali
nibita la sua
esso continua
a. Ciò accade
mento di giu-
competenza
ncora, è sol-
ostituzionale
comunitario

ERTO GAFFURI

del processo civile, Milano, 1981; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; TRISORIO LUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987.

Sommario: 1. Modalità di ripresa del processo.

1. Modalità di ripresa del processo

Stabilisce la norma che il processo riprende il suo corso solo se, entro sei mesi da quando è cessata la causa della sospensione o da quando è stata dichiarata l'interruzione, una delle parti presenta apposita istanza di trattazione al presidente della sezione cui è stato assegnato il giudizio. Il presidente, se ritiene questa istanza ammissibile, provvede con decreto a fissare la data dell'udienza di discussione della controversia ai sensi dell'art. 30.

☛ Con ordinanza 18.6.2015, n. 12672, la Cassazione ha affermato che, nel contenzioso tributario, la riassunzione della controversia interrotta avviene con la mera presentazione dell'istanza di trattazione al presidente della sezione, spettando alla segreteria della commissione tributaria l'onere di comunicare alle parti la data della nuova udienza.

Il termine per presentare la richiesta diretta a rimettere in moto il processo decorre quindi, stando al testo letterale della disposizione in esame, qualora il processo sia stato sospeso, dal giorno in cui cessa la causa della sospensione, indipendentemente dalla sua conoscenza da opera delle parti. Stando al testo letterale della norma, il giudizio potrebbe essere dichiarato estinto, per effetto della mancata presentazione dell'istanza di prosecuzione, anche se le parti erano all'oscuro della cessazione della causa sospensiva. Il precetto legislativo non risulta pertanto coerente con il diritto alla difesa in giudizio sancito dalla Carta costituzionale. Ne deriva che, al fine di rispettare appieno tale diritto e i principi affermati nella sentenza della C. Cost. 43.1970, n. 34, si deve ritenere che il termine *de quo* decorra dal giorno in cui l'interessato viene

a conoscenza del fatto che fa venir meno il presupposto della sospensione.

■ In dottrina, sull'argomento, v. MARINI, *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 1243.

L'evento che consente la ripresa del processo sospeso è il **passaggio in giudicato** della sentenza che definisce la causa pregiudiziale (sia che decida nel merito sia che dichiari l'estinzione del processo).

☛ Quando la sentenza che chiude la causa pregiudiziale è emanata dalla Cassazione, il *dies a quo* per la presentazione dell'istanza in esame è, per le parti costituite, quello della pubblicazione (C. civ. 6.7.2000, n. 9049).

■ Nel caso della sospensione per la c.d. pregiudizialità costituzionale, la consapevolezza circa la conclusione del procedimento pendente davanti alla Giudice delle leggi discende dalla comunicazione che, a seguito della trasmissione della sentenza della Corte al giudice che ha sollevato la questione di costituzionalità, questo effettua alle parti (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 355).

L'istanza di trattazione deve essere corredata dalla **prova** che il procedimento giudiziale in cui si dibatte la questione pregiudiziale è stato deciso con un provvedimento avente efficacia definitiva (BRUZZONE, *Commento all'art. 43*, in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario* Padova, 2008, 467).

In caso di interruzione, invece, il *dies a quo* per presentare l'istanza volta a consentire la prosecuzione del processo decorre dal momento in cui è pronunciato e comunicato alle parti il provvedimento giudiziale che

dichiara l'accesso al blocco dell'atto.

I soggetti le cui istanze di trattazione sono, oltre che con la sentenza, subito l'arresto, i soggetti che hanno presentato l'istanza. Nel caso di presentazione di una sola istanza, il giudizio (B).

☛ L'istanza di trattazione presentata anche se non ha effetto, o dell'interruzione - C. civ. di riassunzione al contumace normalmente processuale (oggettivo); l'atto, può inserirsi nella sentenza, a quindici di sessanta giorni (31.12.1992, giudizio della Cassazione considerato che l'istanza, contenga gli elementi per consentire il processo.

■ Il termine per la presentazione dell'istanza di trattazione del processo tributario CHIARO M., *Codice tributario* conseguenza definitiva (Tribunale tributario, Torino).

☛ Ai fini della presentazione, non

dichiara l'accadimento dell'evento lesivo e il blocco dell'attività processuale.

I soggetti legittimati a presentare la richiesta di trattazione per la ripresa del processo sono, oltre alle parti del giudizio che ha subito l'arresto, anche, nei casi di interruzione, i soggetti legittimati a subentrare alla parte che ha subito l'evento pregiudizievole. Nel caso di **pluralità di successori**, basta che uno solo di essi si adoperi per far proseguire il giudizio (BRUZZONE, 467).

☛ L'istanza di trattazione può essere presentata anche dalla **parte non costituita**, che abbia avuto notizia della sospensione o dell'interruzione (secondo la giurisprudenza - C. civ. 16.3.2004, n. 5341 - l'atto di riassunzione non deve essere notificato al contumace, in quanto esso non produce normalmente mutamenti nella situazione processuale sotto il profilo soggettivo od oggettivo); la parte può costituirsi con quell'atto, purché sia ancora in tempo per inserirsi nella contesa giudiziale (si rammenta, a questo proposito, che il termine di sessanta giorni fissato dall'art. 23, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 per la costituzione in giudizio della parte resistente o appellata è considerato meramente ordinatorio) e purché l'istanza, oltre alla richiesta dell'udienza, contenga gli elementi indispensabili per consentire il valido coinvolgimento nella lite processuale.

■ Il termine di sei mesi è **tassativo** e deve essere rispettato a pena di decadenza. La sua scadenza senza che sia stata presentata l'istanza di trattazione provoca l'estinzione del processo (FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 624), con la conseguenza che l'atto impugnato diventa definitivo (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 188).

☛ Ai fini della **validità** dell'atto riassuntivo, non è necessario che in esso siano

riprese analiticamente tutte le domande formulate dalla parte, essendo sufficiente che sia richiamato l'atto processuale in cui tali domande sono state proposte (C. civ. 21.6.1999, n. 6255).

Tuttavia, se nell'istanza sono riprodotte analiticamente le conclusioni rassegnate in giudizio, l'omissione di alcune di esse può implicarne la rinuncia (C. civ. 19.11.2004, n. 21903).

■ Come si è detto, l'istanza di trattazione è rivolta al presidente della sezione davanti al quale pende il processo il cui corso ha subito l'arresto; il presidente, se appura che tutto è regolare, fissa l'udienza di trattazione (TESAURO, 188).

Qualora il presidente ritenga non ancora realizzate le condizioni per la ripresa del processo, non adotterà il provvedimento di fissazione dell'udienza. Il rigetto della richiesta di fissazione dell'udienza non è impugnabile. Le parti non potranno far altro che ripresentare una nuova istanza.

La segreteria della sezione comunica la data dell'udienza alle parti costituite nei modi stabiliti dall'art. 31. L'avviso deve essere inviato alla parte colpita dall'evento interruttivo o ai suoi eredi anche personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti, la comunicazione di cui si discorre può essere eseguita nei confronti degli eredi collettivamente e impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto, quali risultano dagli atti del processo.

Avuta conoscenza della data della trattazione, la parte colpita dall'evento interruttivo, o i suoi successori, possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione, assistiti da un difensore incaricato nelle forme prescritte.

ALBERTO GAFFURI

Rinuncia al ricorso ed estinzione del processo (art. 44, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 44, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 Estinzione del processo per rinuncia al ricorso

44 – Estinzione del processo per rinuncia al ricorso

[1] Il processo si estingue per rinuncia al ricorso.

[2] Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile⁽¹⁾.

[3] La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo.

[4] 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.

[5] Il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del processo. Si applica l'ultimo comma dell'articolo seguente.

(1) Comma così modificato dall'art. 9, 1° co., lett. p), D.Lgs. 24.9.2015, n. 156.

Riferimenti normativi: art. 2945 c.c.; art. 310 c.p.c.; art. 46, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979; Id., *Commentario al codice di procedura civile*, II, Napoli, 1956; ARIETA, *La sentenza sulla competenza*, Padova, 1990; BATISTONI FERRARA, BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011; BERGAMINI, *Commento all'art. 306*, in *Codice di procedura civile ipertestuale*, a cura di Comoglio, Vaccarella, Torino, 2006; CALVOSA, *Estinzione del processo civile*, in *NN.D.I.*, VI, Torino, 1960; CARNELUTTI, *Istituzioni del processo civile italiano*, II, Roma, 1951; CASTALDI, *Commento all'art. 44*, in *AA.VV.*, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004; D'AYALA VALVA, *L'estinzione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.* Tesauro, Torino, 1999; GIORGETTI, *Le rinunce alle impugnazioni civili*, Milano, 2000; GIUSSANI, *Le dichiarazioni di rinuncia nel giudizio di cognizione*, Milano, 1999; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1984; LODI, *Le vicende anomale del processo. I procedimenti cautelare e conciliativo*, in TESAURO (a cura di), *Corso di diritto processuale civile e tributario*, Napoli, 2005; LUISO, *Diritto Processuale Civile*, II, Milano, 2009;

MANDRIOLI, *D. ed estinzione tributario*, Pi, 1968; MONI PISTOLESI, *La*, 2015; Id., *L'Diritto tributale civile*, *Diritto processuale civile*, in *RDP*, 1979; *La cessazione parti nel processo*, Milano, 1979.

Sommario: 1. razione di rin

1. Rinuncia all'azione e

■ Gli artt. del processo. la fine premat termina prim. pronunciarsi renza della sc l'estinzione c processo, che conclusione r del giudice c stabilendo qu [MANDRIOLI, Torino, 2009, rale, si vedanc cesso civile, in 976 ss.; SALEI *Diritto process* 1989, 1 ss.; N cesso di cognu Torino, 1992, dell'estinzione particolare: R II, *Diritto tri* 1989, 1 ss.].

Il process quando il so ricorso rinunc

MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARINI, *Estinzione per rinuncia al ricorso ed estinzione per inattività delle parti*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; MASSARI, *Rinuncia agli atti del giudizio*, in NN.D.I., XV, Torino, 1968; MONTELEONE, *Estinzione (processo di cognizione)*, in *Digesto civ.*, VIII, Torino, 1992; PISTOLESI, *La natura sostitutiva della sentenza tributaria rispetto all'atto impugnato*, in *CorT*, 2015; ID., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002; RUSSO, *Estinzione del processo*, II, *Diritto tributario*, in EG, XIV, Roma, 1989; SALETTI, *Estinzione del processo*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, XIV, Roma, 1989; SASSANI, *Cessazione della materia del contendere*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, VI, Roma, 1988; ID., *Sull'oggetto della rinuncia all'azione*, in *RDP*, 1977; SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, II, Milano, 1960; SCALA, *La cessazione della materia del contendere*, Torino, 2001; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; VACCARELLA, *Rinuncia agli atti del giudizio*, in EG, XL, Milano, 1989; VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010.

Sommario: 1. Rinuncia al ricorso, rinuncia all'azione e conciliazione giudiziale. **2.** La dichiarazione di rinuncia e l'accettazione. **3.** La pronuncia del giudice e gli effetti dell'estinzione.

1. Rinuncia al ricorso, rinuncia all'azione e conciliazione giudiziale

■ Gli artt. 44-46 disciplinano l'estinzione del processo. Con questo termine si indica la fine prematura del procedimento, il quale termina prima che il giudice abbia modo di pronunciarsi sull'oggetto della lite. A differenza della sospensione e dell'interruzione, l'estinzione comporta l'arresto definitivo del processo, che non riesce ad arrivare alla sua conclusione naturale, ovvero alla decisione del giudice che definisce la controversia, stabilendo quale dei contendenti ha ragione [MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 374. Sulla estinzione, in generale, si vedano: CALVOSA, *Estinzione del processo civile*, in NN.D.I., VI, Torino, 1960, 976 ss.; SALETTI, *Estinzione del processo*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, XIV, Roma, 1989, 1 ss.; MONTELEONE, *Estinzione (processo di cognizione)*, in *Digesto civ.*, VIII, Torino, 1992, 131 ss. Per un inquadramento dell'estinzione nel processo tributario, in particolare: RUSSO, *Estinzione del processo*, II, *Diritto tributario*, in EG, XIV, Roma, 1989, 1 ss.].

Il processo si estingue innanzitutto quando il soggetto che ha presentato il ricorso rinuncia ad esso (sulla rinuncia, si

vedano le considerazioni generali di VACCARELLA, *Rinuncia agli atti del giudizio*, in EG, XL, Milano, 1989, 960 ss.). L'esercizio dell'azione giudiziale, nel primo o nei successivi gradi di giudizio, implica naturalmente la facoltà di ripensamento e di ritirarsi dalla contesa processuale, quando venga meno, secondo la valutazione discrezionale della parte, l'interesse a coltivare la medesima (in tal senso: TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 369).

La revoca dell'atto introduttivo del processo, prevista dalla norma in esame, riguarda solo tale atto e lascia intatto il diritto all'azione (TURCHI, 371).

A tale proposito, si distingue tradizionalmente la **rinuncia agli atti** – cui si riferisce la norma in esame (D'AYALA VALVA, *L'estinzione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 538) – dalla **rinuncia all'azione**. La prima concerne l'atto introduttivo di un processo, a differenza della seconda che, assai più radicalmente, ha ad oggetto la facoltà di chiedere ed ottenere la tutela giurisdizionale di una posizione giuridica soggettiva. Mentre, infatti, la rinuncia all'azione incide direttamente sul diritto in contesa (la pretesa sostanziale al soddisfacimento del quale

viene abbandonata, con il riconoscimento definitivo del contrapposto interesse giuridico altrui) e quindi preclude la possibilità di esperire qualunque ulteriore iniziativa giudiziale, la rinuncia agli atti agisce solo nel processo in corso, la cui estinzione – per effetto della revoca dell'atto introduttivo – non pregiudica la possibilità di riproporre la domanda in un nuovo processo (GIUS-SANI, *Le dichiarazioni di rinuncia nel giudizio di cognizione*, Milano, 1999, 40 ss.). Integra l'ipotesi della revoca dell'azione il riconoscimento, da parte dell'attore (nel processo tributario, da parte del ricorrente), dell'infondatezza della sua iniziativa contenziosa (MANDRIOLI, 377).

☛ In giurisprudenza si afferma che, contrariamente alla rinuncia riguardante singoli atti del giudizio, la rinuncia all'azione non richiede, per la sua efficacia, l'accettazione della controparte, la quale non ha alcun interesse giuridicamente rilevante ad opporvisi, poiché tale rinuncia produce le stesse conseguenze, sul piano dei diritti controversi, della pronuncia di rigetto della domanda (C. civ. 13.3.1999, n. 2268; C. civ. 11.9.1996, n. 8219; C. civ. 8.5.1992, n. 5506).

In coerenza con i principi innanzi brevemente rammentati, a proposito della rinuncia al ricorso nel processo tributario, la Cassazione (C. civ. 2.4.2007, n. 8182) ha affermato che l'estinzione del giudizio per effetto di questo tipo di rinuncia non influisce sull'efficacia di un **secondo**, ulteriore **ricorso**, tempestivamente proposto dal contribuente avverso il medesimo atto impositivo, in epoca successiva alla prima impugnazione, cui si è rinunciato, ed in sostituzione della stessa.

■ Se il ripensamento ha ad oggetto il ricorso in appello, tuttavia, non è possibile promuovere una nuova impugnazione della sentenza di primo grado (così: DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesaurus*, Torino, 1999, 629).

☛ Questa opinione trova accoglimento anche in giurisprudenza (C. civ. 4.11.1980, n. 5911).

■ La rinuncia cui fa riferimento la norma in commento è frutto di un **accordo** tra le parti, come si vedrà, risultante da una duplice dichiarazione unilaterale (LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1984, 201), avente un contenuto assonante e non negoziale (nel senso che produce effetti predeterminati e limitati al piano processuale), anche se ciò non esclude (anzi, per lo più sottintende) un'intesa sotto il profilo sostanziale. Tuttavia la legge preclude alle parti di far trapelare dagli atti di rinuncia e di accettazione l'assetto concretamente attribuito alle reciproche posizioni giuridiche. Nel caso in cui, invece, si desideri che gli atti processuali riflettano l'accordo raggiunto sul piano sostanziale, si deve ricorrere all'istituto (sia nel processo civile sia in quello tributario) della **conciliazione giudiziale** (MANDRIOLI, 377).

La rinuncia può avvenire non soltanto nel primo ma anche nei successivi gradi di giudizio. Occorre distinguere, in proposito, la rinuncia all'appello, disciplinata dalla norma in esame (che concerne il ricorso in secondo grado già ritualmente presentato), dalla **rinuncia alla proposizione del gravame** (che si perfeziona mediante un accordo extragiudiziale tra le parti intervenute nella fase anteriore del processo) e, ancora, dalla **rinuncia alla sentenza**, che può riguardare i suoi effetti (*pactum de non exsequendo*, stipulato al di fuori del processo) o la stessa pronuncia *ex art. 186 quater*, 4° co., c.p.c. (GIORGETTI, *Le rinunce alle impugnazioni civili*, Milano, 2000, 431 ss.), non applicabile peraltro al processo tributario.

☛ Qualora la rinuncia avvenga in sede di gravame, essa può concernere anche il **ricorso incidentale** e la parte che desiste dalla lite può essere anche l'**ufficio**.

In tal senso si esprimono: C. civ. 11.1.2006, n. 305, pronuncia nella quale si sostiene che al funzionario dell'amministrazione finanziaria deve essere riconosciuto il

potere di ma
blica udienz
ricorso in ap
appartenenze
di una delega
seguente legi
della rinunci
della dichiar
cesso; C. civ
rigettato per
sto dall'amm
che aveva dic
a causa dell'a
espressa dal s
e ha condan
sima alle spe
la quale ha st
rizzato a pa
alla commissi
alcuna specif
poteri decisic
la facoltà di
dall'ufficio m

In alcune
n. 8235; C. civ
Suprema Cor
dice di princ
della materia
l'erronea rich
opporsi alla
del processo.

Va detto,
all'emanazion
12.7.2005, n.
deva porre te
optava norm
dell'atto imp
invece di rint
sentenza di a
dimento, poic
sentiva di evi
processuali, c

Allorché, i
mento di ann
adottato dall'
il contribuent
specie ricade
e non dell'art

accoglimento
civ. 4.11.1980,

ento la norma
l **accordo** tra
tante da una
ale (LIEBMAN,
le civile, II,
un contenuto
nel senso che
i e limitati al
ò non esclude
n'intesa sotto
la legge pre-
e dagli atti di
setto concre-
che posizioni
ce, si desidera
no l'accordo
si deve ricor-
o civile sia in
azione giudi-

n soltanto nel
gradi di giu-
proposito, la
a dalla norma
so in secondo
ntato), dalla
gravame (che
rdo extragiu-
ella fase ante-
lalla **rinuncia**
rdare i suoi
ido, stipulato
sa pronuncia
(GIORGETTI,
civili, Milano,
e peraltro al

enga in sede
iere anche il
che desiste
cio.

no: C. civ.
nella quale si
l'amministra-
conosciuto il

rs Kluwer Italia

potere di manifestare, nel corso della pubblica udienza, la volontà di rinunciare al ricorso in appello proposto dall'ufficio di appartenenza, anche quando è sprovvisto di una delega specifica al riguardo, con conseguente legittimità, in caso di accettazione della rinuncia da parte del contribuente, della dichiarazione di estinzione del processo; C. civ. 10.2.2010, n. 2937, che ha rigettato per infondatezza il ricorso, proposto dall'amministrazione, contro la sentenza che aveva dichiarato l'estinzione del giudizio a causa dell'abbandono della lite in appello espressa dal suo rappresentante in giudizio, e ha condannato l'amministrazione medesima alle spese; C. civ. 15.2.2010, n. 3519, la quale ha stabilito che il funzionario autorizzato a partecipare all'udienza davanti alla commissione tributaria regionale, senza alcuna specificazione limitativa riguardo ai poteri decisionali conferiti, possiede anche la facoltà di recedere dall'appello proposto dall'ufficio medesimo.

In alcune sentenze (C. civ. 29.4.2004, n. 8235; C. civ. 2.4.2004, n. 6546), tuttavia, la Suprema Corte ha sostenuto che, ove il giudice di primo grado pronunci la cessazione della materia del contendere accogliendo l'erronea richiesta dell'ufficio, questo può opporsi alla pronuncia che decreta la fine del processo.

Va detto, peraltro, che, almeno fino all'emanazione della sentenza della C. Cost. 12.7.2005, n. 274, l'ufficio, quando intendeva porre termine alla contesa giudiziale, optava normalmente per l'annullamento dell'atto impugnato in via di autotutela, invece di rinunciare all'impugnazione della sentenza di annullamento del suo provvedimento, poiché la prima modalità gli consentiva di evitare il pagamento delle spese processuali, come si vedrà.

Allorché, in seguito ad un provvedimento di annullamento dell'atto impugnato, adottato dall'ufficio che lo aveva emesso, il contribuente rinuncia al ricorso, la fattispecie ricade sotto la disciplina dell'art. 46 e non dell'art. 44 in commento, integrando

un'ipotesi di cessazione della materia del contendere (C. civ. 12.6.1999, n. 5817, che concerneva un provvedimento di sgravio di somme iscritte a ruolo).

2. La dichiarazione di rinuncia e l'accettazione

☛ La dichiarazione di rinuncia deve essere **chiara, univoca e incondizionata** (l'apposizione di riserve o condizioni rende inefficace la dichiarazione; a tale inefficacia non pone rimedio l'eventuale accettazione dell'altra parte. In tal senso: C. civ. 20.9.1989, n. 3932).

La rinuncia deve essere **sottoscritta** personalmente dalla parte o dal suo procuratore speciale [LODI, *Le vicende anomale del processo. I procedimenti cautelare e conciliativo*, in TESAURO (a cura di), *Corso di diritto processuale civile e tributario*, Napoli, 2005, 510] e dal difensore. La firma del difensore è necessaria per la valida formazione dell'atto.

La rinuncia non deve essere notificata ma va **depositata** presso la segretaria della commissione. La controparte verrà a conoscenza della decisione di desistere dalla lite mediante un avviso della segreteria o in udienza.

■ Si ritiene che la rinuncia possa essere formulata anche **verbalmente** nel corso dell'udienza (in tal senso, in riferimento al giudizio ordinario, ma con valutazione estensibile anche al processo tributario: BERGAMINI, *Commento all'art. 306*, in *Codice di procedura civile ipertestuale*, a cura di Comoglio, Vaccarella, Torino, 2006, 1187).

☛ Posto che la facoltà di revocare l'atto che ha dato avvio al processo compete alla parte o al suo rappresentante legale, il **difensore** non può fare marcia indietro di sua iniziativa, salvo che gli sia esplicitamente conferito un potere in tal senso. Non è pertanto valida la **dichiarazione di rinuncia del difensore**, non autorizzato con procura speciale, anche se successivamente la parte la ratifichi (C. civ. 14.2.2000, n. 1610).

Il difensore può peraltro recedere da singole richieste rivolte al giudice (C. civ.

28.1.1995, n. 1047) o da singoli motivi di ricorso o di impugnazione (C. civ. 18.4.1998, n. 3949).

■ Per essere valida, la rinuncia deve essere accettata dalle altre parti costituite (non è tuttavia necessaria l'accettazione nel caso in cui si rinunci al ricorso principale o incidentale in Cassazione, che viene dichiarata con ordinanza in camera di consiglio. Sul punto: MASSARI, *Rinuncia agli atti del giudizio*, in NN.D.I., XV, Torino, 1968, 1172; VACCARELLA, 975; DELLA VALLE, 627), che abbiano un effettivo interesse alla prosecuzione del giudizio (BATISTONI FERRARA, BELLE, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011, 137). L'interesse è concreto e apprezzabile quando la controparte mira ad ottenere dalla decisione del giudice un risultato vantaggioso, consistente nel soddisfacimento di una posizione giuridica soggettiva ulteriore rispetto al mero accoglimento della richiesta di rigetto della domanda formulata dal proponente della lite (ad esempio, la presentazione di una domanda riconvenzionale da parte del convenuto, nel processo ordinario); non basta invece che si intenda conseguire una qualsiasi utilità pratica.

☛ La Cassazione afferma che l'interesse alla prosecuzione del processo sussiste solo se è stata proposta una **domanda di merito**, il cui accoglimento procurerebbe un vantaggio maggiore rispetto all'estinzione del giudizio (C. civ. 3.8.1999, n. 8387).

■ Se l'altra parte ha sollevato un'**eccezione di rito** (come ad esempio, l'incompetenza), ancorché insieme con la domanda di merito, ciò basta ad escludere la convenienza a proseguire la lite processuale, in quanto le eccezioni formali vanno esaminate prima di quelle sostanziali (LUISO, *Diritto Processuale Civile*, II, Milano, 2009, 244).

In caso di **litisconsorzio necessario**, tutte le parti devono esprimere una valutazione concorde circa la cessazione della lite (DELLA VALLE, 627, ad avviso del quale, invece, in caso di **litisconsorzio facoltativo**, l'autonomia dei diversi rapporti processuali

comporta che la rinuncia possa essere accettata soltanto per taluni di essi).

Nel caso di **intervento principale**, la rinuncia del terzo interveniente deve essere accettata da tutte le parti già costituite (ANDRIOLI, *Commentario al codice di procedura civile*, II, Napoli, 1956, 1008) e, d'altro canto, l'abbandono della lite da parte di chi l'ha originariamente promossa deve essere accettata dall'interveniente. Nel caso di intervento adesivo dipendente, si esclude generalmente la necessità che la revoca dell'atto introduttivo del giudizio sia accettata dal terzo (SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, II, Milano, 1960, 427; VACCARELLA, 971).

☛ Non occorre il consenso delle **parti non costituite**, cui non deve essere notificato l'atto di rinuncia (C. civ. 3.4.1995, n. 3905); questo è sufficiente, da solo, a determinare l'estinzione del giudizio (C. civ. 3.8.1999, n. 8387).

■ Potrebbe essere interessata alla prosecuzione del giudizio la parte che ha proposto **appello incidentale** tardivo, qualora l'appellante principale intenda rinunciare all'azione, visto il rapporto di dipendenza che lega i due mezzi di gravame (così CASTALDI, *Commento all'art. 44*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 449. *Contra*: PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 257).

È da escludere, in linea generale, che l'ufficio resistente abbia interesse a coltivare la causa, se non per ottenere la condanna del ricorrente alle spese del giudizio (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 190).

L'accettazione ha le stesse caratteristiche della rinuncia e deve essere manifestata negli stessi modi.

3. La pronuncia del giudice e gli effetti dell'estinzione

■ Se la rinuncia e l'accettazione sono regolari, l'estinzione del giudizio è dichiarata dal presidente (della sezione cui è assegnato il ricorso) con **decreto** o dal collegio con **sentenza**, a seconda che la rinuncia intervenga

prima o dopo discussione. Invece, nel caso di rinuncia malamente interveniente, i provvedimenti hanno una natura diversa poiché l'effetto è meramente dichiarativo della volontà del giudice. In tal caso, il ricorso è estinto in UCKMAR, *Il processo tributario*.

Dall'autonomia di decisione discende, in tutto, una forma di estinzione del processo (dichiarativa) nazionale, ma non è necessario che si verifichi la cessazione del processo civile, II, Bo. In tal caso, gli atti del processo estintivo (almeno la sentenza) sono che si diranno decise.

Il provvedimento sull'estinzione neghi il merito per la cessazione della contestazione.

☛ Avverso il provvedimento ammesso ricorso per conformità a giurisprudenza, il processo civile n. 8670), si è verificata la realizzazione conseguire essendo questi atti essere conferiti che chiude, se ordinario, il giudizio.

La sentenza è **malamente interveniente**.

■ Nel caso di ricorso dell'impugnazione

prima o dopo la fissazione dell'udienza di discussione. Il processo si conclude formalmente in quel momento. Tuttavia, il provvedimento presidenziale o collegiale hanno una natura meramente **ricognitiva**, poiché l'effetto estintivo si produce meccanicamente, in conseguenza del solo incontro della volontà del rinunciante e dell'accettante [MARINI, *Estinzione per rinuncia al ricorso ed estinzione per inattività delle parti*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 1255].

Dall'automaticità degli effetti dell'estinzione discendono alcuni corollari. Innanzitutto, una volta dichiarata tale anomala forma di chiusura del procedimento, il provvedimento del giudice acquista efficacia (dichiarativa) non dal giorno della sua emanazione, ma dal giorno in cui il fatto estintivo si è verificato (VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010, 169); inoltre, gli atti del processo compiuti dopo l'evento estintivo (al pari di quelli compiuti in precedenza) sono invalidi (a parte le eccezioni che si diranno), ivi compresa la sentenza che dovesse decidere il merito.

Il provvedimento giudiziale che statuisce sull'estinzione – sia che affermi sia che neghi il perfezionamento del presupposto per la cessazione della lite – è suscettibile di contestazione.

☛ Avverso il decreto presidenziale è ammesso **reclamo** a norma dell'art. 28. In conformità all'orientamento espresso dalla giurisprudenza in tema di estinzione del processo civile (si veda C. civ. 26.4.2005, n. 8670), si deve peraltro escludere l'impugnabilità del decreto presidenziale che nega la realizzazione dell'evento da cui dovrebbe conseguire la fine della controversia, essendo questo provvedimento destinato ad essere confermato o revocato dalla sentenza che chiude, secondo lo schema procedurale ordinario, il giudizio.

La sentenza collegiale è soggetta ai **normali strumenti di gravame**.

■ Nel caso in cui il giudice, investito dell'impugnazione della sentenza che ha

dichiarato l'estinzione, ne accerti l'infondatezza, esso annulla tale pronuncia e rimette la causa al giudice del grado precedente, affinché tale fase processuale possa celebrarsi regolarmente e possa arrivare alla sua conclusione naturale, con una pronuncia sull'oggetto della lite (DELLA VALLE, 631).

Anche se difficilmente riscontrabile nella prassi processuale, non si può nemmeno escludere, in teoria, il caso opposto, in cui il giudice statuisca nel merito, non essendosi reso conto dell'avvenuta estinzione del giudizio. Anche una simile pronuncia sarebbe affetta da invalidità; l'errore di carattere procedurale, consistente nell'omessa declaratoria della fine prematura del processo e dell'impossibilità di risolvere la controversia, può essere denunciato anche con ricorso in Cassazione.

Se la sentenza che risolve illegittimamente l'oggetto della lite non viene impugnata, passa in giudicato e l'estinzione non dichiarata dal giudice perde ogni rilievo.

Si potrebbe, peraltro, profilare una situazione ancora diversa (anch'essa improbabile in pratica), in cui la decisione, erroneamente pronunciata nel merito, sia impugnata, ma per ragioni diverse dall'omessa dichiarazione di estinzione. Potrebbe accadere, infatti, che una sentenza, la quale abbia definito il giudizio senza avvedersi dell'estinzione, non sia contestata sotto tale profilo, ma solo relativamente alle statuizioni che reca sull'oggetto della lite. Ci si chiede, in questo caso, se da tale comportamento dell'appellante derivi acquiescenza alla validità della pronuncia (riguardo all'aspetto della mancata constatazione dell'estinzione) o se l'appellante possa far valere la causa estintiva del processo, perfezionatasi in primo grado, anche successivamente, durante lo svolgimento della fase del gravame, presentando una memoria.

Al riguardo, occorre distinguere.

Se la sentenza ha preso espressamente posizione sulla vicenda estintiva, escludendo che si sia avverata, la mancata critica di tale asserzione ne determina il passaggio in giudicato, facendo venire meno ogni ulteriore possibilità di discussione sul punto.

Qualora invece la decisione si sia pronunciata sulla controversia senza considerare l'intervenuta estinzione, non rilevata dal giudice né eccepita dalla parte interessata, posto che tale situazione processuale produce effetti automatici e travolge tutti gli atti compiuti successivamente alla sua realizzazione e che la norma in commento, a differenza, come si vedrà, dell'art. 45, non esclude la possibilità di dichiarare l'estinzione in un grado del processo successivo a quello in cui tale anomala causa di chiusura del procedimento si è perfezionata, si deve ritenere che la parte interessata possa eccepire l'estinzione del giudizio avvenuta nella fase del giudizio anteriore anche dopo la proposizione del mezzo di gravame, nel quale il silenzio della sentenza sull'estinzione non sia stato oggetto di contestazione espressa.

Il giudice investito del gravame, visto l'operare di diritto dell'estinzione, potrebbe inoltre rilevare tale evento anche d'ufficio.

In ogni caso, se la decisione che non ha ravvisato gli estremi per la declaratoria di estinzione diventa inoppugnabile, l'estinzione medesima perde ogni rilevanza, anche se i suoi presupposti si sono effettivamente realizzati.

☛ Considerato che, come detto, il fenomeno in esame è produttivo di conseguenze automatiche, a prescindere da un esplicito riconoscimento ad opera del giudice, fino a quando l'eventuale decisione che nega la realizzazione della causa estintiva diventa incontestabile, l'epilogo di un giudizio a cagione del ripensamento di chi l'ha promosso può essere eccepita o rilevata d'ufficio (C. civ. 25.7.2008, n. 20480), in via incidentale, in un altro procedimento, anche per escludere l'esistenza di un litisconsorzio (C. civ. 27.8.2004, n. 17121; C. civ. 22.6.2003, n. 6903).

Chi rinuncia deve rimborsare le spese processuali alle altre parti, salvo diverso accordo. Alla liquidazione provvede il presidente della sezione o la commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce

titolo esecutivo. Contro tale ordinanza è tuttavia ammesso **ricorso straordinario per cassazione** ai sensi dell'art. 111 Cost., avendo questo provvedimento carattere decisorio e definitivo (sulle spese) (in tal senso, sia pure con riguardo al processo civile: C. civ. 15.1.2003, n. 481; C. civ. 6.8.2002, n. 11768; C. civ. 4.8.2000, n. 10306).

La giurisprudenza ritiene, peraltro, che, qualora insorga una controversia sulla validità della rinuncia e sull'estinzione del processo, il giudice chiamato a risolvere la questione decide anche sulle spese, in conformità al principio generale della soccombenza, applicabile al processo tributario (C. civ. 26.1.2006, n. 1513; C. civ. 16.6.1988, n. 4097).

Il provvedimento dichiarativo dell'estinzione non contiene dunque la condanna alle spese, poiché queste sono liquidate, come si è detto, con l'apposita **ordinanza** presidenziale o collegiale. In caso di rinuncia, si ha quindi la pronuncia di due distinti provvedimenti giudiziali: uno che appura l'estinzione del giudizio, l'altro che dispone sulle spese, le quali sono poste a carico della parte rinunciante.

■ Non sono mancate critiche a questo meccanismo eccessivamente articolato. È stato fatto presente che, ogni qual volta la pronuncia di estinzione del processo sia impugnata e sia annullata, la condanna alla rifusione delle spese disposta dall'ordinanza innanzi citata perde il suo fondamento. Per ovviare a questo inconveniente, si suggerisce di attribuire al provvedimento di riforma della dichiarazione di estinzione l'effetto di travolgere anche l'ordinanza relativa alle spese (DELLA VALLE, 629).

☛ L'estinzione del processo di primo grado determina l'**inefficacia** degli atti compiuti fino alla relativa declaratoria e di quelli eventualmente compiuti successivamente. In conseguenza dell'estinzione, l'atto impugnato diventa **definitivo** (D'AYALA VALVA, 537) (e da quel momento decorre il termine per procedere, a pena di decadenza, alla riscossione del credito fiscale

fatto valere c. 1466), rende difetto d'intervento la sentenza e il giudizio (C. civ. 1466).

■ L'estinzione del giudizio successivamente al mezzo di gravame in tali gradi di giudizio è **passaggio in giudicato** (TESAU).

La revoca della sentenza determinandoci, in genere, processuali conseguenze non priva di rilevanza (perdono invitato) e, nei limiti statutari, si applica l'art. 141; SALETTI,

La rinuncia al giudizio, do- zione, travolge il processo, legislativo in-

Come accettato, c.p.c., e rito, sono fatti del processo, **competenza**, zione assunta del regolamento ad avviso del quelle emanate dall'art. 360 (ARIETA, *La Padova*, 1990).

Non si sa invece le sentenze pronunciate (MINI, 1199).

☛ L'orientamento accoglimento zione (C. civ. invero, che dalla Corte non sono suscettibili

dinanza è tut-
nario per cas-
Cost., avendo
ere decisorio
tal senso, sia
civile: C. civ.
102, n. 11768;

peraltro, che,
oversia sulla
stinzione del
a risolvere la
spese, in con-
della soccom-
so tributario
iv. 16.6.1988,

vo dell'estin-
condanna alle
idate, come si
nza presiden-
inuncia, si ha
stinti provve-
ppura l'estin-
dispone sulle
co della parte

che a questo
articolato. È
qual volta la
processo sia
condanna alla
all'ordinanza
damento. Per
, si suggerisce
o di riforma
ione l'effetto
a relativa alle

so di primo
a degli atti
laratoria e di
ti successiva-
inzione, l'atto
o (D'AYALA
ento decorre
ena di deca-
redito fiscale

ers Kluwer Italia

fatto valere con il provvedimento: PISTOLESI, 1466), rendendo inammissibile, a causa del difetto d'interesse, l'impugnazione, proposta dall'amministrazione finanziaria, avverso la sentenza dichiarativa della cessazione del giudizio (C. civ. 8.2.2008, n. 3040).

■ L'estinzione dichiarata nei gradi di giudizio successivi al primo, per rinuncia al mezzo di gravame, travolge gli atti compiuti in tali gradi di giudizio e determina quindi il **passaggio in giudicato** della sentenza impugnata (TESAURO, 191).

La revoca dell'atto di impugnazione, pur determinando, infatti, come detto, l'inefficacia, in generale, di tutti gli adempimenti processuali compiuti fino a quel momento, non priva di validità le sentenze di merito (perdono invece rilievo le pronunce di mero merito) e, nei limiti che si diranno, quelle che statuiscono sulla competenza (MONTELEONE, 141; SALETTI, 14).

La rinuncia manifestata in sede di **giudizio di rinvio**, dopo una pronuncia della Cassazione, travolge però tutte le sentenze rese nel processo, in forza dell'art. 63 del testo legislativo in commento (DELLA VALLE, 632).

Come accennato, in forza dell'art. 310, 2° co., c.p.c., estensibile al processo tributario, sono fatte salve, nonostante l'estinzione del processo, le **pronunce che regolano la competenza**, ossia le decisioni della Cassazione assunte in seguito alla proposizione del regolamento di competenza, alle quali, ad avviso della dottrina, possono assimilarsi quelle emanate dalla Cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., sul medesimo oggetto (ARIETA, *La sentenza sulla competenza*, Padova, 1990, 370 ss.).

Non si salverebbero dalla caducazione invece le sentenze relative alla competenza pronunciate dai giudici di merito (BERGAMINI, 1199).

☛ L'orientamento della dottrina trova accoglimento in giurisprudenza. La Cassazione (C. civ. 14.11.2003, n. 17248) sostiene, invero, che solo le sentenze pronunciate dalla Corte medesima in tema di competenza sono suscettibili di passare in cosa giudicata

in senso sostanziale, poiché le pronunce sulle questioni di competenza emanate dai giudici merito e non più impugnabili danno luogo solo a giudicato formale, il quale preclude la riproposizione del tema soltanto davanti al giudice dello stesso processo, ma non fa stato in un diverso giudizio celebrato tra le stesse parti. A causa di questa limitata forza vincolante, le decisioni da ultimo citate non sono, quindi, in grado di sopravvivere all'estinzione del giudizio.

Regole analoghe a quelle appena descritte in tema di competenza sono vevoli con riguardo alle **pronunce sulla giurisdizione** (C. civ., Sez. U., 27.11.2000, n. 1210; C. civ., Sez. U., 5.2.1999, n. 45).

■ Anche le **prove** raccolte nel corso del giudizio estinto, perdono efficacia. Tuttavia, poiché ragioni di economia processuale suggeriscono di non sprecare l'attività istruttoria già compiuta, magari assai laboriosa, l'art. 310 c.p.c. dispone – anche in questo caso, con un principio estensibile al processo tributario – che i mezzi probatori acquisiti nel procedimento estinto sono presi in considerazione in un eventuale nuovo giudizio per desumerne argomenti di convincimento, in conformità ai precetti dell'art. 116 c.p.c. (MANDRIOLI, 387).

La dottrina non fornisce un'esegesi concorde di questa norma. Secondo alcuni interpreti essa comporterebbe la degradazione dei mezzi istruttori raccolti nel processo estinto, che diverrebbero meri argomenti o principi di prova liberamente apprezzabili in un nuovo giudizio (si veda CARNELUTTI, *Istituzioni del processo civile italiano*, II, Roma, 1951, 123); altri sostengono che gli strumenti dimostrativi acquisiti nel giudizio che si chiude prematuramente mantengono pieno valore in contesti processuali differenti da quello in cui sono stati assunti (ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979, 1015).

☛ La giurisprudenza ha precisato l'ambito applicativo della norma, riferendola unicamente ai mezzi istruttori effettivamente assunti nel processo estinto e non a

quelli meramente preannunciati o proposti (C. civ. 23.1.1991, n. 597) ed esclude che il giudice possa prendere in considerazione le risultanze probatorie emerse nel corso della causa estinta in assenza di istanza di parte (C. civ. 6.8.2003, n. 11842).

Può accadere che l'estinzione riguardi soltanto una o più delle plurime cause connesse in regime di **litisconsorzio facoltativo**.

La rinuncia al ricorso in primo grado non compromette, come detto, la validità di un'**ulteriore impugnazione**, se presentata nei termini, salvo che il contribuente non abbia inteso rinunciare all'azione (C. civ. 2.4.2007, n. 8182).

Quanto agli effetti sulla **prescrizione** del processo estinto, afferma la Cassazione (C. civ. 25.7.2008, n. 20480) che, per il combinato disposto degli artt. 2943 e 2945 c.c., la notificazione dell'atto col quale si inizia un giudizio interrompe la prescrizione relativamente al diritto che si fa valere e l'interruzione si protrae fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio. Se però il processo si estingue, la cessazione della lite giudiziale (pronunciata sia con ordinanza che con sentenza) elimina la **permanente interruzione del**

decoroso della prescrizione provocato dall'atto introduttivo del processo, fermo restando però l'**effetto interruttivo istantaneo della prescrizione**, prodotto dall'iniziativa giudiziale, la quale ha la stessa valenza di un atto di costituzione in mora. Ne consegue che il rinnovato periodo prescrizione comincia a decorrere dalla data della notificazione del predetto atto introduttivo. Quindi, nel caso in cui il processo si estingua, non si verifica l'effetto interruttivo permanente della prescrizione (ovvero il perdurare dell'interruzione fino alla pronuncia del giudice), secondo il principio stabilito dall'art. 2945, 2° co., c.c., ma si produce solo l'effetto interruttivo istantaneo derivante dall'atto con cui si è dato avvio al giudizio (con la conseguenza che la prescrizione ricomincia a decorrere dalla data di questo atto), ai sensi del citato art. 2945, 3° co.

La Cassazione è poi orientata ad escludere che l'**effetto impeditivo della decadenza** prodotto, ai sensi dell'art. 2966 c.c., dalla domanda giudiziale sopravviva all'estinzione del processo (C. civ. 14.4.1994, n. 3505).

ALBERTO GAFFURI

*Norma di rifer
delle parti*

45 - Estin:

[1] *Il process
o integrare il
legge o dal gi.*

[2] *Le spese
hanno anticipi*

[3] *L'estinzi
grado di giud.*

[4] *L'estinzi
con sentenza.*

provvede a nc

Riferimenti noi

Bibliografia: B del nuovo coi Codice di pr CASTALDI, Comr 2004; D'AYALA tario, Padova, processo tribul M., Commento processo tribul effetti dell'estin NIERI, Sugli effe Manuale di dir Torino, 2009; I in UCKMAR, TUN Estinzione (prc del processo, I cessuale civile, Istituzioni di di

e provocato
cesso, fermo
attivo instan-
lotta dall'ini-
ha la stessa
one in mora.
periodo pre-
re dalla data
to atto intro-
i il processo
etto interrup-
zione (ovvero
e fino alla
ndo il prin-
2° co., c.c.,
interruttivo
con cui si è
conseguenza
a decorrere
nsi del citato

ad escludere
a decadenza
66 c.c., dalla
all'estinzione
n. 3505).

ERTO GAFFURI

Inattività delle parti ed estinzione del processo (art. 45, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 45, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Estinzione del processo per inattività delle parti**

45 – Estinzione del processo per inattività delle parti

[1] *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.*

[2] *Le spese del processo estinto a norma del comma 1 restano a carico delle parti che le hanno anticipate.*

[3] *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.*

[4] *L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione che provvede a norma dell'art. 28.*

Riferimenti normativi: art. 307 c.p.c.; artt. 28, 44, 59, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Bibliografia: BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1993; BARTOLINI, REPREGOSI, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Piacenza, 1996; BERGAMINI, *Commento all'art. 307, in Codice di procedura civile ipertestuale*, a cura di Comoglio, Vaccarella, Torino, 2006; CASTALDI, *Commento all'art. 45, in AA.VV., Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004; D'AYALA VALVA, *L'estinzione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesoro*, Torino, 1999; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996; GIENDI, *L'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *DPT*, 1975, I; GORGONI A., GORGONI S., *Gli effetti dell'estinzione del giudizio di appello per inattività delle parti*, in *CorT*, 2015; GUARNIERI, *Sugli effetti della mancata riassunzione del giudizio di rinvio*, in *RDT*, 1996; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1981; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARINI, *Estinzione per rinuncia al ricorso ed estinzione per inattività delle parti*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; MONTELEONE, *Estinzione (processo di cognizione)*, in *Digesto civ.*, VIII, Torino, 1992; SALETTI, *Estinzione del processo*, I, *Diritto processuale civile*, in *EG*, XIII, Roma, 1989; SATTA, PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1996; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; TURRONI, «Inattività qualificata» ed estinzione

del processo, in *GI*, 2002, I; VACCARELLA, *Inattività delle parti ed estinzione del processo di cognizione*, Napoli, 1975; VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010.

Sommario: 1. Estinzione per inattività delle parti. Tassatività delle ipotesi previste dalla legge. 2. Il momento in cui può essere dichiarata l'estinzione. 3. Effetti dell'estinzione.

1. Estinzione per inattività delle parti. Tassatività delle ipotesi previste dalla legge

■ La norma stabilisce che il processo si estingue quando la sua prosecuzione è legata ad un **atto da compiere a cura delle parti** entro un termine perentorio, e queste rimangono inerti (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 191).

L'avanzamento del processo dipende dall'iniziativa dei contendenti, anche se non mancano situazioni nelle quali la disciplina processuale si affida all'impulso d'ufficio (è fondato su quest'ultimo, come noto, il processo in cassazione). Quando la legge o il giudice (allorché sia autorizzato dalla legge) fissano un termine perentorio ai contendenti per il compimento di determinati atti, ritenuti essenziali per la progressione del giudizio, l'estinzione costituisce la conseguenza della mancata esecuzione di quegli atti entro il periodo di tempo concesso all'uopo, tanto se l'omissione dipende da deliberato proposito, quanto se sia dovuta a semplice negligenza (MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 375; VACCARELLA, *Inattività delle parti ed estinzione del processo di cognizione*, Napoli, 1975, 69; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1981, 203).

L'estinzione non è dovuta ad una generica inerzia delle parti, ma è la conseguenza (in senso lato sanzionatoria) dell'omissione di determinati adempimenti specificamente indicati dalla legge, che formano un gruppo di ipotesi omissive di natura tassativa [SATTA, PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1996, 485; MANDRIOLI, 378; MONTELEONE, *Estinzione (processo di cognizione)*, in *Digesto civ.*, VIII, Torino, 1992, 135; GLENDI, *L'estinzione del processo tributario*

per inattività delle parti, in *DPT*, 1975, I, 453; D'AYALA VALVA, *L'estinzione del processo*, in DELLA VALLE, FICARI, MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, 540, il quale avverte che i singoli casi di inattività, ai quali consegue l'estinzione processuale, sono individuati da altre norme specifiche, dalla cui lettura congiunta con la disposizione in esame si trae il quadro completo della disciplina].

L'iter processuale giunge prematuramente al suo epilogo ogni qual volta le parti non provvedano, nel termine concesso dal giudice o dalla legge, a far riprendere il corso del giudizio dopo un provvedimento di **sospensione o interruzione** o a riassumere la causa davanti all'organo giurisdizionale competente in seguito ad una sentenza che dichiara l'**incompetenza** di quello originariamente adito o dopo la **cassazione con rinvio** della sentenza di seconde cure (all'ipotesi della mancata riassunzione nei termini va equiparato il caso della riassunzione viziata da inammissibilità: BARTOLINI, REPREGOSI, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Pienezza, 1996, 257).

Il medesimo effetto estintivo deriva dal mancato rispetto dell'ordine del giudice di **integrare il contraddittorio**.

Se la parte interessata alla prosecuzione della causa non si attiva, può provvedere l'altra parte al solo fine di far dichiarare l'estinzione del processo (VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010, 169).

2. Il momento in cui può essere dichiarata l'estinzione

■ Come afferma esplicitamente l'art. 307 c.p.c. (con principio trasponibile nel processo tributario), l'estinzione per inattività produce effetti automatici.

Ciò significa che l'estinzione, acquistata efficientemente, produce l'emanazione, avvertita in prima persona (VERDI colpito dall'eccezione) (con le eccezioni).

Tuttavia, la legge prevede che l'estinzione immediata, con la sua efficacia, è la conseguenza della mancata esecuzione dell'ipotesi di cui la parte può essere responsabile (a differenza del processo civile, in cui deve essere la parte in mora). In tal caso, secondo BERGAMINI, *La disciplina della procedura civile*, il giudice, in un'ipotesi di cui è circoscritto nel grado di giudizio, deve dare il necessario provvedimento.

La realizzazione di una fase può essere l'intera fase di cui si assicurano di conseguenza i benefici per la parte, ma non oltre. In tal caso, l'eccezione di cui si parla, sulla sua iniziativa, inattivo tenuto a dedurre le ragioni processuali [in tal caso al ricorso e alla parte, in UCKM *Manuale del processo tributario*, CASTALDI, *Con il nuovo processo tributario*, Milano, 2004,

Una volta terminata durante la quale, dall'agire, il lo vanza. La sentenza del giudizio con avvedersi della

Ciò significa che, una volta dichiarata l'estinzione, il provvedimento del giudice acquista efficacia (meramente dichiarativa: VACCARELLA, 168) non dal giorno della sua emanazione, ma dal giorno in cui si sono avverati i presupposti dell'estinzione medesima (VERDE, 169) e che gli atti del processo colpito dall'evento estintivo sono invalidi (con le eccezioni che si diranno).

Tuttavia, la norma in commento afferma che l'estinzione, pur avendo conseguenze immediate, deve essere oggetto di constatazione ad opera del giudice. Non solo; nell'ipotesi in esame, l'inoperosità della parte può essere rilevata, anche d'ufficio (a differenza di ciò che accade nel processo civile, in cui l'estinzione per inattività deve essere oggetto di apposita eccezione della parte interessata; si veda, al riguardo: BERGAMINI, *Commento all'art. 307, in Codice di procedura civile ipertestuale*, a cura di Comoglio, Vaccarella, Torino, 2006, 1193), entro un circoscritto lasso di tempo, ovvero solo nel grado di giudizio in cui le parti omettono di dare il necessario impulso al processo.

La realizzazione della fattispecie estintiva può essere dichiarata, quindi, durante l'intera fase del giudizio in cui le parti trascurano di compiere le attività indispensabili per la prosecuzione del procedimento, ma non oltre. Non è necessaria un'apposita eccezione di parte; anche il giudice può, di sua iniziativa, appurare il comportamento inattivo tenuto dai soggetti contendenti e dedurne le relative conseguenze sul piano processuale [MARINI, *Estinzione per rinuncia al ricorso ed estinzione per inattività delle parti*, in UCKMAR, TUNDO (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 1254; CASTALDI, *Commento all'art. 45, in AA.VV., Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 460].

Una volta terminata la fase del processo durante la quale le parti si sono astenute dall'agire, il loro contegno inerte perde rilevanza. La sentenza conclusiva di quella fase del giudizio che decide nel merito, senza avvedersi della realizzazione dei presupposti

per l'estinzione del giudizio, non rilevata né dal giudice né da alcuna delle parti, è valida e non può essere impugnata a motivo del fatto che il giudice non si è reso conto dell'esistenza della causa estintiva; né la fine prematura del processo può più essere dichiarata nei successivi gradi di giudizio (DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesauro*, Torino, 1999, 630; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 642).

La situazione cambia, invece, se l'inattività è denunciata tempestivamente dalla parte interessata a far dichiarare la cessazione del giudizio, ma il giudice, disattendendo l'eccezione, non adotta il richiesto provvedimento di chiusura anticipata del procedimento e si pronuncia nel merito. In tal caso, la sentenza può essere oggetto di **impugnazione**, denunciando il vizio della mancata declaratoria di estinzione (DELLA VALLE, 630); il giudice di secondo grado, qualora riconosca la fondatezza della tesi dell'appellante, dichiarerà l'invalidità della sentenza di prime cure e l'estinzione del processo.

L'eccezione relativa all'estinzione del giudizio può essere fatta valere, ma solo in via incidentale, anche in procedimenti diversi da quello in cui si è avverato l'evento estintivo (ad esempio, laddove si sostenga esservi litispendenza, si oppone che il processo pendente si è estinto e si chiede che ciò sia accertato in via incidentale; sul punto, si veda: VERDE, 169).

Infine, nel caso in cui il giudice di secondo grado appuri d'ufficio una carenza originaria nel contraddittorio svoltosi nella fase processuale di primo grado – a cagione della mancata ottemperanza all'ordine della commissione provinciale di chiamare in causa uno o più soggetti che avrebbero dovuto partecipare al giudizio, senza che il collegio giudicante abbia tratto le dovute conseguenze dal comportamento inerte delle parti – la commissione regionale non può sostituirsi al giudice provinciale e dichiarare l'estinzione del processo

(lo impedisce la norma in esame), ma, ai sensi dell'art. 59, deve rimettere la causa in primo grado, affinché il giudice rinnovi la richiesta di integrazione del contraddittorio, constatando, questa volta, l'estinzione del giudizio in caso di persistente inattività delle parti.

3. Effetti dell'estinzione

■ Anche nel caso d'inattività, l'estinzione del giudizio, come detto, opera di diritto (BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1993, 147) e comporta l'inefficacia degli atti compiuti fino al momento del perfezionamento della causa estintiva e di quelli successivi (MONTELEONE, 139).

Benché il fatto omissivo abbia effetto immediato, determinando la fine istantanea del processo, la norma in commento prevede che l'estinzione sia pronunciata dal presidente della sezione cui è assegnato il ricorso con **decreto** o dalla commissione con **sentenza**, che hanno portata meramente ricognitiva di un evento già perfezionatosi (MARINI, 1255; CASTALDI, 463). Valgono in proposito le stesse considerazioni espresse nel commento al precedente articolo, con, peraltro, le seguenti differenze.

Come si è detto, la sentenza che decide il merito senza dichiarare l'estinzione per inattività, non eccipita dalla parte interessata né rilevata d'ufficio dal giudice, non può essere impugnata per questa ragione (a differenza di quello che, come visto, accade in caso di omessa dichiarazione di estinzione per rinuncia; in tal caso, infatti, l'estinzione avvenuta nella precedente fase di giudizio può essere dichiarata dal giudice della fase successiva, il quale può affrontare la questione per la prima volta d'ufficio o su istanza della parte interessata, che la propone in sede di presentazione dell'appello principale o incidentale, o anche successivamente nel corso del giudizio di gravame). La norma in commento, diversamente dall'art. 44, esclude espressamente, infatti, che la cessazione della lite possa essere dichiarata dal giudice del grado superiore a quello in cui la causa estintiva si è perfezionata. Secondo l'interpretazione che

appare più ragionevole, la disposizione non vieta in assoluto la proposizione e la trattazione della questione relativa alla cessazione della lite giudiziale davanti al giudice del grado superiore a quello in cui il processo si è definitivamente arrestato, ma vieta soltanto di affrontare l'argomento (dell'estinzione del processo nel grado precedente) per la prima volta davanti al predetto giudice.

L'estinzione per omessa attività delle parti può essere solo parziale se concerne cause riunite in litisconsorzio facoltativo (SALETTI, *Estinzione del processo*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, XIII, Roma, 1989, 12; BERGAMINI, 1194).

☛ Nello stesso senso si esprime la giurisprudenza (C. civ. 24.4.2001, n. 6043; C. civ. 2.4.1997, n. 2866).

■ Come parimenti accade nell'ipotesi cui fa riferimento l'art. 44, secondo la Cassazione (13.6.2014, n. 13808), nel processo tributario, l'estinzione per omissione di atti delle parti, intervenuta in appello, provoca il passaggio in giudicato della decisione di prime cure, essendo applicabile, in virtù del rinvio disposto dall'art. 49, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, l'art. 338 c.p.c., compatibile con la disciplina speciale del contenzioso tributario. Il provvedimento amministrativo impugnato, confermato o annullato dal giudice provinciale, è quindi definitivamente salvato o eliminato.

La tesi giurisprudenziale trova consensi in dottrina (GORGONI A., GORGONI S., *Gli effetti dell'estinzione del giudizio di appello per inattività delle parti*, in *CorT*, 2015, 385).

Non si danno ipotesi di estinzione del giudizio in Cassazione per inattività delle parti, posto che tale giudizio è dominato dal principio dell'impulso d'ufficio.

Se, tuttavia, a rimanere inerti sono i partecipanti al giudizio di rinvio, celebrato successivamente ad una sentenza della Cassazione, tale inattività comporta l'estinzione dell'intero processo, che travolge anche le sentenze già rese (GUARNIERI, *Sugli effetti della mancata riassunzione del giudizio di rinvio*, in *RDT*, 1996, 260).

Nel caso per inerzia **suali** restar (TESAURO, una contr presuppost testazione c sentenza c la predetta addebitate le regole VALLE, 630)

Nel caso in cui il processo si estingua per inerzia delle parti, le **spese processuali** restano a carico di chi le ha anticipate (TESAURO, 191). Tuttavia, qualora insorga una controversia sul perfezionamento dei presupposti dell'estinzione (in sede di contestazione del decreto presidenziale o della sentenza collegiale che hanno dichiarato la predetta estinzione), le spese verranno addebitate alla parte soccombente, secondo le regole processuali ordinarie (DELLA VALLE, 630).

Per quanto concerne le conseguenze di questa forma di estinzione sulle **prove** acquisite nel processo, sulle sentenze riguardanti la **competenza** e la **giurisdizione** in esso pronunciate e sull'interruzione, provocata dall'atto introduttivo, della **prescrizione** dei diritti fatti valere in giudizio, tali effetti sono equivalenti a quelli prodotti dall'estinzione per rinuncia e, pertanto, sul punto, si rinvia a quanto riferito in sede di commento all'art. 44.

ALBERTO GAFFURI

posizione non
e e la tratta-
a cessazione
giudice del
l processo si
ieta soltanto
stinzione del
per la prima
:
ttività delle
se concerne
o facoltativo
o, I, *Diritto*
Roma, 1989,

ime la giuri-
6043; C. civ.

nell'ipotesi
ondo la Cas-
nel processo
ssione di atti
llo, provoca
decisione di
ile, in virtù
49, D.Lgs.
c.c., compati-
contenzioso
ministrativo
llato dal giu-
nitivamente

ova consensi
GONI S., *Gli*
io di appello
, 2015, 385).
ione del giu-
à delle parti,
ato dal prin-

i sono i par-
o, celebrato
za della Cas-
a l'estinzione
lge anche le
Sugli effetti
iudizio di rin-

Cessazione della materia del contendere ed estinzione del processo (art. 46, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 46, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

46 – Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

[1] *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.*

[2] *La cessazione della materia del contendere è dichiarata con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28⁽¹⁾.*

[3] *Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate⁽²⁾.*

(1) Comma così modificato dall'art. 9, 1° co., lett. q), n. 1, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156.

(2) Comma così sostituito dall'art. 9, 1° co., lett. q), n. 2, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156.

Riferimenti normativi: artt. 28, 44, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546; artt. 8, 9, 16, L. 27.12.2002, n. 289.

Bibliografia: BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009; Id., *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, in *RDT*, 1995, I; CASTALDI, *Commento all'art. 46*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004; CORRADO, *Il giudice deve verificare sussistenza e regolarità della definizione delle pendenze mediante adesione al condono*, in *GT*, 2015; D'AYALA VALVA, *La conciliazione tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT*, 2014; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesoro*, Torino, 1999; FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; Id., *Avviso d'accertamento «sostitutivo» in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *DPT*, 1995, I; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009; MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, Agg., IV, Torino, 2008; MUSCARÀ, *Autotutela*, IV, *Diritto tributario*, in *EG*, I, Roma, 1997; Id., *Melius re perpensa...ovvero dell'asserita immodificabilità delle determinazioni dell'ufficio in tema di condono tributario*, in *RDT*, 1987, II; PORCARO, *Ritiro del provvedimento impugnato e rifusione delle spese di lite*, in *F*, 1997; RUSSO, *Cessazione della materia del contendere*, III, *Diritto tributario*, in *EG*, VI, Roma, 1988; SCALA, *La cessazione della materia del contendere*, Torino, 2002; SASSANI, *Cessazione della materia del contendere*, I, *Diritto*

Sommario:
sazione dell
zione del gi
del giudizio
cessazione c
di giudizio.

**1. Premess
ria del cont**
■ Un'ulteri
cesso termin
il merito del
della materia

Questo eve
lato nel proc
cessuale civile
è che il rifles
della situazio
contesa inso
diziaria, che
ragion d'esse
stanze obietti
civile, la mor
separazione)
gettiva (iden
accordi o trar
unilaterali all'
giudizio o in c
seguire la caus

☛ Si ramm
o alla pretesa s
rinuncia agli
sita **accettazio**
19.3.1990, n. 2

■ Il mutan
giuridici su cu
potrebbe esser
rinuncia all'at
o del compo
e rappresenta,
ragioni che pr
cedimento giuc

processuale civile, in EG, VI, Roma, 1988; STEVANANTO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010.

Sommario: 1. Premessa. La cessazione della materia del contendere in generale. 2. La cessazione della materia del contendere nel processo tributario. In particolare, l'ipotesi dell'estinzione del giudizio per esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio. 3. Estinzione del giudizio per adesione alla possibilità di condono. 4. La conciliazione e altre ipotesi di cessazione della materia del contendere. 5. Questioni procedurali ed effetti. 6. Le spese di giudizio.

1. Premessa. La cessazione della materia del contendere in generale

■ Un'ulteriore ipotesi nella quale il processo termina prima che il giudice decida il merito della controversia è la cessazione della materia del contendere.

Questo evento – non espressamente regolato nel processo civile (VERDE, *Diritto processuale civile*, II, Bologna, 2010, 171) – non è che il riflesso processuale del mutamento della situazione sostanziale su cui verte la contesa insorta dinanzi all'autorità giudiziaria, che determina il venir meno della ragion d'essere del processo, vuoi per circostanze obiettive (ad esempio, nel processo civile, la morte del coniuge nella causa di separazione) vuoi per motivi di natura soggettiva (identificabili prevalentemente in accordi o transazioni tra le parti, in rinunce unilaterali all'azione o al diritto invocato in giudizio o in dichiarazioni di non voler proseguire la causa, ecc.).

■ Si rammenta che la rinuncia all'azione o alla pretesa sostanziale, diversamente dalla rinuncia agli atti, non necessita di apposita **accettazione** delle controparti (C. civ. 19.3.1990, n. 2267).

■ Il mutamento nell'assetto dei rapporti giuridici su cui si controverte nel processo potrebbe essere (e spesso è) all'origine della rinuncia all'atto introduttivo del giudizio o del comportamento inerte delle parti, e rappresenta, quindi, una delle possibili ragioni che provocano l'estinzione del procedimento giudiziale per ripensamento o per

inattività. Qualora, tuttavia, non si giunga alla dichiarazione di alcuna di queste forme di risoluzione prematura della lite giudiziale, il processo sfocia (o dovrebbe sfociare) in una pronuncia che accerta il venir meno dell'interesse alla decisione sulla situazione giuridica sostanziale dedotta in causa e constatata, appunto, la cessazione della materia del contendere (VERDE, 171; MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2009, 388; SASSANI, *Cessazione della materia del contendere*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, VI, Roma, 1988, 1 ss.).

Si discute se una simile pronuncia abbia carattere di mero rito, oppure se abbia riflessi anche sul piano del merito, acquistando forza di giudicato e rendendo conseguentemente impossibile la riproposizione della domanda.

Con riguardo al processo civile ordinario, la dottrina (SCALA, *La cessazione della materia del contendere*, Torino, 2002, 271 ss.) sostiene che la suddetta decisione investe anche il sottostante rapporto di natura sostanziale, poiché attesta l'infondatezza della pretesa giuridica inizialmente fatta valere in giudizio, pregiudicando la facoltà di ripresentare la domanda oggetto del giudizio estinto.

■ La giurisprudenza restringe invece prevalentemente l'effetto di tale pronuncia al piano processuale, ritenendola idonea a produrre conseguenze assimilabili (sempre nel processo civile, dove manca una disciplina specifica) all'estinzione del giudizio (C. civ.

re del
r cessazione
ntendere
enze tributa-
endere.
presidente o
bile a norma
e del giudizio
156.
16.
27.12.2002,
009; Id., Gli
di, Commento
04; CORRADO,
enze mediante
i passato, pre-
del processo,
tutela e rie-
«sostitutivo» in
5, I; MANDRIOLI,
tributario, in Dige-
EG, I, Roma,
eterminazioni
rovvedimento
a materia del
della materia
dere, I, Diritto

20.3.2009, n. 6909; C. civ. 3.3.2003, n. 3122; C. civ. 21.2.2003, n. 2647). Si afferma, in particolare, che, con essa, il giudice si limita a prendere atto della sopravvenuta carenza di interesse ad agire (C. civ. 10.10.2007, n. 21259; C. civ. 28.7.2004, n. 14194). Conseguentemente si sostiene che, nel formulare la decisione di cui si discorre, esula dai compiti del giudice l'esame dell'oggetto della controversia (C. civ., Sez. U., 11.12.2003, n. 18956; C. civ., Sez. U., 28.9.2000, n. 1048; C. civ. 4.6.2009, n. 12887. *Contra*, peraltro: C. civ. 10.6.1997, n. 5174, che la considera sentenza di merito) e che questa decisione non impedisce la riproposizione della domanda.

■ Per quanto concerne il processo tributario, l'efficacia estintiva conseguente alla cessazione della materia del contendere è espressamente stabilita dalla norma in commento.

Nei giudizi celebrati dinanzi alle commissioni, la cessazione della materia del contendere costituisce, dunque, per esplicita previsione normativa, un'autonoma causa di estinzione, che ha caratteristiche peculiari, pur essendo assoggettata ad una disciplina in larga parte identica a quella delle altre ipotesi estintive.

Ne deriva che il provvedimento giudiziale, anche se si limita ad asserire il venir meno dell'interesse ad una statuizione del giudice, essendo provocato, come detto, dal mutamento della situazione giuridica su cui verte la lite processuale (tramite la definizione, nei modi che si diranno, del rapporto fiscale dedotto in giudizio), non di meno attesta questo mutamento ed (essendo capace di acquisire, per tale ragione, forza di giudicato) inibisce (indipendentemente dal decorso del termine di decadenza per la presentazione di un secondo ricorso) la riproposizione della stessa questione davanti al giudice tributario, secondo l'indirizzo di pensiero prevalente (si veda, sul punto, ancora SCALA, 271 ss.; RUSSO, *Cessazione della materia del contendere*, III, *Diritto tributario*, in EG, VI, Roma, 1988, 3).

2. La cessazione della materia del contendere nel processo tributario. In particolare, l'ipotesi dell'estinzione del giudizio per esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio

■ A differenza delle altre cause di estinzione, dunque, come detto, la cessazione della materia del contendere deriva da una vicenda sopravvenuta, la quale, riflettendosi sui rapporti giuridici dedotti in giudizio, elimina le ragioni di contrapposizione di interessi che hanno originato la lite (TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 191).

Nel diritto tributario, la situazione giuridica conflittuale che fa da imprescindibile sfondo alla lite promossa in giudizio subisce un mutamento radicale, che determina il venir meno del motivo della lite medesima, innanzitutto, quando l'ufficio rimuove l'atto impugnato, avvalendosi del suo potere di autotutela (CASTALDI, *Commento all'art. 46*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 467. Sull'esercitabilità di tale potere anche quando il giudizio sull'atto amministrativo è già pendente, si vedano: BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 328; STEVANANTO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; MUSCARÀ, *Autotutela*, IV, *Diritto tributario*, in EG, I, Roma, 1997; FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 204 ss.; MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, Agg., IV, Torino, 2008, 32).

☛ Invero, il principio dell'**indisponibilità dell'obbligazione tributaria** non osta a che l'amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità del provvedimento emesso e lo annulli in tutto o in parte, privando il giudizio del suo oggetto. Sostiene, in proposito, la giurisprudenza (C. civ. 2.7.2008, n. 18054) che – ancorché il diritto al pagamento invocato dall'ente impositore, essendo il credito vantato in forza di un precetto normativo, non sia nella sua essenza negoziabile (se non nei limiti previsti dall'ordinamento),

in consider
che permea
nistrazione,
autotutela,
in contradi
un riesame
elementi pe
dell'atto cor
pervenendo
ai dati ogge
e defatigant

Secondo l
n. 2531), il
può essere c
giudizio, ess
riconoscime
mento amm
giudice aven

Provoca l'
sata materia
nazione di
di quello in
revocato in r
mente rimos
Invero, seco
sprudenziali,
tutela può ce
dell'atto noti
e alla sua ce
nuovo provv
primo (C. ci
ticolare, l'em
tributario, di
mento, il qua
tenga l'indica
non costituis
primo avviso.
zione in via c
venir meno
(C. civ. 3.2.20

■ Si discu
sizione, in vi
provvediment
primo (e la ce
tendere nel pr
originario), an
(in tutto o in
istanze del c

eria del con- ibutario. In ll'estinzione del potere di icio

ause di estin-
la cessazione
deriva da una
, riflettendosi
n giudizio, eli-
zione di inte-
lite (TESAURO,
tario, Torino,

uazione giuri-
nprescindibile
udizio subisce
determina il
ite medesima,
rimuove l'atto
suo potere di
nto all'art. 46,
ibutario. Com-
sull'esercitabi-
ido il giudizio
pendente, si
one impositiva
9, 328; STEVA-
nministrazione
SCARA, *Autotu-
EG*, I, Roma,
ame nell'accer-
1999, 204 ss.;
diritto tributa-
, Torino, 2008,

ll'indisponibi-
ria non osta a
aria riconosca
to emesso e lo
vando il giudi-
. in proposito,
008, n. 18054)
gamento invo-
ndo il credito
tto normativo
negoziabile (se
ordinamento),

in considerazione del principio di legalità che permea la materia tributaria – l'amministrazione, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela, può procedere, eventualmente in contraddittorio con il contribuente, ad un riesame qualitativo e quantitativo degli elementi posti, in concreto, a fondamento dell'atto con cui si fa valere la pretesa fiscale, pervenendo ad una definizione più coerente ai dati oggettivi e tale da evitare un'inutile e defatigante prosecuzione del contenzioso.

Secondo la Cassazione (C. civ. 22.2.2002, n. 2531), il potere di autotutela tributaria può essere esercitato anche in pendenza di giudizio, essendo precluso solo in caso di riconoscimento delle validità del provvedimento amministrativo con statuizione del giudice avente valore definitivo

Provoca l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere anche l'emanazione di un nuovo atto in sostituzione di quello impugnato, il quale, pur se non revocato in modo espresso, risulta implicitamente rimosso (C. civ. 3.8.2007, n. 17119). Invero, secondo taluni recenti arresti giurisprudenziali, l'esercizio del potere di autotutela può condurre sia alla mera rimozione dell'atto notificato sia al suo annullamento e alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento, privo dei difetti del primo (C. civ. 23.2.2010, n. 4272). In particolare, l'emanazione, da parte dell'ufficio tributario, di un secondo avviso di accertamento, il quale, a differenza del primo, contenga l'indicazione delle aliquote applicate, non costituisce una mera integrazione del primo avviso, ma comporta la sua eliminazione in via di autotutela, con conseguente venir meno della materia del contendere (C. civ. 3.2.2010, n. 2424).

■ Si discute, peraltro, se la predisposizione, in via di autotutela, di un nuovo provvedimento comporti la caducazione del primo (e la cessazione della materia del contendere nel processo avente ad oggetto l'atto originario), anche se il secondo non risponde (in tutto o in parte) alle aspettative e alle istanze del contribuente (sulla questione:

RUSSO, 1 ss.; BASILAVECCHIA, *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, in *RDT*, 1995, I, 172; FICARI, *Avviso d'accertamento «sostitutivo» in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *DPT*, 1995, I, 1831).

In dottrina si propende per la soluzione positiva. Il provvedimento adottato esercitando il potere correttivo dell'ufficio, infatti, in quanto sostitutivo del precedente, lo elimina, anche se non risponde esattamente alle richieste del contribuente. Del resto, la norma in esame non ricollega l'effetto estintivo del processo alla natura pienamente satisfattiva del nuovo provvedimento (così: BASILAVECCHIA, *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, 172). Il processo che verte sull'atto sostituito non può che cessare, dunque, e, laddove il contribuente non ritenga soddisfacente neppure il secondo atto, lo impugnerà, dando vita ad un nuovo giudizio.

❖ Di diverso avviso appare, invece, la giurisprudenza. Secondo la Cassazione (C. civ. 26.3.2010, n. 7335), l'emanazione, ad opera dell'ente impositore (nel caso di specie, un Comune), qualora non sia scaduto il termine decadenziale per l'esercizio del potere di controllo, di un atto di accertamento con cui esso **adeguа la determinazione della maggiore imposta alla pronuncia di primo grado** (di parziale accoglimento delle ragioni del contribuente), non comporta l'estinzione del giudizio relativo al primo provvedimento. Invero, sostiene la Cassazione, operando in tal modo, il Comune non ha annullato totalmente la sua pretesa iniziale, ma ha continuato a far valere la medesima pretesa originaria, riducendone soltanto la misura a quella indicata dalla commissione, che il contribuente, proponendo appello, non ha condiviso. Tanto basta – conclude la Corte – perché si debba escludere la fondatezza della domanda del Comune di ottenere una dichiarazione di cessazione della materia del contendere; infatti, l'esercizio del potere di autotutela incontra, oltre al limite temporale della formazione del giudicato, anche

un limite sostanziale, che è costituito dalla tutela del diritto di difesa del contribuente.

La **dichiarazione dell'ufficio di voler provvedere allo sgravio dell'imposta**, se può giustificare un rinvio della trattazione, non pone fine alla contesa giudiziale, fino a quando il provvedimento di cancellazione del debito fiscale non sia effettivamente adottato (Comm. trib. reg. Roma, sez. V, 9.3.2007, n. 36).

Dopo l'esercizio del potere di autotutela, l'ufficio conserva, se è ancora in tempo, la facoltà di ritornare nuovamente sui suoi passi e di emanare un **nuovo atto che prenda il posto** di quello eliminato (C. civ. 3.3.2006, n. 4744).

Questo potere di respiscenza non è peraltro assoluto e incontra dei limiti invalicabili, anche qualora non siano ancora scaduti i termini per adottare un nuovo provvedimento impositivo. Occorre distinguere. La sentenza dichiarativa della cessazione della materia del contendere produce, infatti, conseguenze diverse a seconda che sia giustificata dalla mera rimozione dell'atto impugnato, per effetto di una unilaterale determinazione dell'ufficio, ovvero dall'adozione, da parte della medesima amministrazione, di un atto conforme alle richieste avanzate dal contribuente. Solo la declaratoria di cessazione della materia del contendere connessa con l'adozione del provvedimento che recepisce espressamente le ragioni del contribuente conferisce un assetto definitivo al rapporto fiscale, sicché, una volta passata in giudicato, preclude all'erario la possibilità di annullare, a sua volta, in via di autotutela, il provvedimento che aveva determinato la cessazione della *res litigiosa* (C. civ. 18.6.2008, n. 16456; C. civ. 10.10.2007, n. 21259).

L'ufficio che non provvede all'autoannullamento di un atto illegittimo è tenuto al **risarcimento delle spese** sopportate dal contribuente per agire in giudizio e del **danno esistenziale** patito dal medesimo. Una simile condanna non costituisce un'indebita interferenza dell'autorità giurisdizionale nell'esercizio della potestà amministrativa; il

giudice si limita infatti ad accertare le conseguenze pregiudizievoli generate dall'atto illegittimo, che la pubblica amministrazione non si è preoccupata tempestivamente di evitare con gli strumenti messi a disposizione dalla legge (C. civ. 20.1.2010, n. 914).

Quanto all'impugnabilità del diniego di autotutela, la Cassazione (tra tutte, 30.10.2015, n. 22253) sostiene che le istanze stragiudiziali rivolte all'Amministrazione al fine di sollecitare una rimeditazione delle proprie determinazioni, danno vita ad un autonomo procedimento amministrativo e si situano "nell'ambito dell'esercizio dei poteri officiosi riservati alla Pubblica amministrazione in materia fiscale". L'indirizzo che emerge dalle pronunce giurisprudenziali più recenti, pur affermando la riconducibilità di tali istanze (nonché dell'eventuale silenzio-rifiuto formatosi su di queste) «nell'ambito della materia riservata alle Commissioni tributarie (cfr. C. civ., Sez. U., 10.8.2005, n. 16776; C. civ., Sez. U., 27.3.2007, n. 7388) ha tuttavia chiaramente precisato che la richiesta del contribuente di adozione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti all'atto impositivo, è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell'atto stesso per suoi vizi originali, con la conseguenza che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego parziale o totale di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (cfr. C. civ., sez. V, 20.2.2006, n. 3608; C. civ., sez. V, 12.5.2010, n. 11457). Non può dunque escludersi che – trattandosi di attività procedimentalizzata – anche il provvedimento emesso in autotutela possa essere affetto dai vizi di legittimità propri degli atti amministrativi, non essendovi ragioni per precludere al privato la possibilità di esperire i mezzi di tutela per far valere tali vizi di legittimità, ma, da un lato, il vizio di violazione di legge e quello di eccesso di potere non possono evidentemente sovrapporsi agli

stessi vizi d
con i motiv
sto avverso
vamente im
determinare
di tutele, in
di efficienza
stizia (art. 9
nevole dura
2° co.) e di
razione di p
non rispond
cesso": art.
impugnazioni
si sottrae alla
resse ad agire
all'interesse s
"indirettamer
autotutela è a
sivo interesse
sfare attraverso
di adottare al
di autotutela»

3. Estinzioni alla possibili

■ Determina
contendere e,
zio anche l'ac
facoltà, conces
di legge, di re
fiscale, ponend
commesse, me
somma di de
al valore delle
sanare.

☛ Con riferi
volata dei rapp
sta dalla L. 30.
del giudizio cor
della dichiarazi
dichiarata con
sce all'Amminist
di chiedere con
la revoca del pr
in tal modo la
quale il giudice
in ordine alla fo

stessi vizi di validità o di merito fatti valere con i motivi del ricorso introduttivo proposto avverso l'atto impositivo (ove tempestivamente impugnato), venendosi altrimenti a determinare una inammissibile duplicazione di tutele, in palese contrasto con i principi di efficienza dell'amministrazione della giustizia (art. 97 Cost.), di speditezza e ragionevole durata dei processi (art. 111 Cost., 2° co.) e di economia dei giudizi (la proliferazione di pronunce sul medesimo oggetto non risponde al principio del "giusto processo": art. 111 Cost., 1° co.); dall'altro la impugnazione del diniego di autotutela non si sottrae alla condizione necessaria dell'interesse ad agire, che non può che essere riferito all'interesse sostanziale che il privato intende "indirettamente" (atteso che la potestà di autotutela è attribuita dalla legge nell'esclusivo interesse della Amministrazione) soddisfare attraverso il provvedimento che chiede di adottare alla PA nell'esercizio dei poteri di autotutela».

3. Estinzione del giudizio per adesione alla possibilità di condono

■ Determina la cessazione della materia del contendere e, quindi, l'estinzione del giudizio anche l'adesione del contribuente alla facoltà, concessa da specifiche disposizioni di legge, di regolarizzare la sua posizione fiscale, ponendo rimedio alle inadempienze commesse, mediante il pagamento di una somma di denaro fissa o proporzionata al valore delle violazioni che si intendono sanare.

■ Con riferimento alla definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti prevista dalla L. 30.12.1991, n. 413, l'estinzione del giudizio conseguente alla presentazione della dichiarazione integrativa deve essere dichiarata con ordinanza, la quale attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di chiedere con una semplice comunicazione la revoca del provvedimento, determinando in tal modo la **riapertura del giudizio**, nel quale il giudice deve decidere con sentenza in ordine alla fondatezza sia dell'istanza di

revoca che della pretesa sostanziale avanzata dall'Amministrazione [C. civ. (ord.) 2.12.2014, n. 25453].

La controversia relativa ad un **avviso di liquidazione in materia di imposta di registro**, concernente l'attribuzione della rendita ad un immobile non accatastato, per il quale le parti hanno dichiarato, al momento della vendita, di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 12, D.Lgs. 14.3.1988, n. 70, ha un duplice oggetto, nel caso in cui il ricorso investa anche l'atto di **classamento**, conosciuto soltanto con la notifica dell'avviso di liquidazione: l'uno derivante dall'impugnazione dell'atto impositivo, in relazione al quale si configura l'ipotesi della **lite pendente**, ai sensi dell'art. 16, L. 27.12.2002, n. 289, che può quindi essere chiusa ai sensi della medesima disposizione di legge; un altro che deriva dalla contestazione dell'esito del classamento, da cui non discende uno specifico obbligo fiscale e che quindi esula dalla possibilità di definizione agevolata concessa dalla disposizione innanzi citata (C. civ. 5.3.2010, n. 5289).

La declaratoria di estinzione del giudizio non è ammissibile, invece, allorché il contribuente abbia aderito, in un primo momento, ad un condono riguardante le sole sanzioni previste per il tardivo od omesso pagamento delle imposte e, poi, abbia presentato una dichiarazione integrativa per sanare la sua posizione riguardo anche al tributo, la quale però non soddisfa tutte le condizioni di validità stabilite dalla legge per ottenere la completa regolarizzazione della sua situazione (C. civ. 11.6.2007, n. 13588).

Neppure è condonabile, ai sensi della L. 27.12.2002, n. 289, stando all'opinione della Cassazione (C. civ. 3.2.2010, n. 2439), la controversia avente ad oggetto una **cartella di pagamento**, poiché quest'ultima è, per sua natura, un atto meramente esecutivo di un obbligo di pagamento nascente da altri provvedimenti, mentre possono essere oggetto di sanatoria solo gli atti aventi natura impositiva, dai quali trae origine l'obbligazione fiscale del contribuente. La cartella non può

iscriversi nella categoria degli atti da ultimo citata nemmeno se il contribuente, in sede d'impugnazione di tale provvedimento, esprime lamentele riguardanti il merito delle pretese del fisco, allorché l'obbligo di versamento, che con la cartella si fa valere, si fonda su determinazioni contenute in atti amministrativi prodromici non più contestabili.

Vale la pena di rammentare che, secondo la tesi accolta dalla Corte Suprema (C. civ. 17.2.2010, n. 3676; C. civ. 17.2.2010, n. 3673), nel tentativo di arginare gli effetti – assai problematici per l'ordinamento italiano – della sentenza della C. Giust. CE 17.7.2008, causa C-132/06 (con la quale, in esito ad una procedura di infrazione promossa dalla Commissione Europea, è stata dichiarata l'**incompatibilità con il diritto comunitario** degli artt. 8 e 9, L. 27.12.2002, n. 289, in relazione alla possibilità di **condonare le violazioni commesse in materia di Iva**), le conclusioni raggiunte in quella sentenza della Corte europea devono essere interpretate restrittivamente e non interferiscono con l'applicazione dell'art. 16, della medesima L. 27.12.2002, n. 289 (che riguarda la definizione delle liti pendenti, anche in materia di Iva), in quanto detta norma non comporta la regolarizzazione del rapporto fiscale sostanziale dedotto in giudizio, bensì opera solo sul piano processuale, comportando la conclusione della lite processuale in corso tra contribuente ed amministrazione, in funzione della riduzione del contenzioso in atto, secondo parametri rapportati allo stato della lite stessa al momento della domanda di definizione, e garantendo la riscossione di un credito tributario incerto, sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti. La norma di cui all'art. 16, L. 27.12.2002, n. 289 non deve, pertanto, essere disapplicata dal giudice nazionale per contrasto con il diritto comunitario. L'avvenuto perfezionamento del condono, infatti, certificato dalla concorde richiesta delle parti, depositata in atti, a che sia dichiarata l'estinzione del giudizio, determina, ad avviso della Cassazione, il semplice venir meno dell'interesse

a proseguire il giudizio e del potere-dovere del giudice di pronunciare sull'originario *thema decidendum* (in senso diverso, però, si vedano C. civ. 18.9.2009, n. 20069 e C. civ. 18.9.2009, n. 20068, per le quali, a seguito della sopra citata sentenza della C. Giust. CE 17.7.2008, causa C-132/06, debbono essere disapplicate tutte le disposizioni che prevedono una sanatoria in materia di Iva).

4. La conciliazione e altre ipotesi di cessazione della materia del contendere

■ Determinano la cessazione della materia del contendere alcuni comportamenti delle parti di fatto incompatibili con l'interesse a coltivare la lite giudiziaria, anche se non accompagnati da dichiarazioni formali di rinuncia alle richieste avanzate in giudizio, quali il pagamento, ad opera del contribuente, delle somme pretese dall'amministrazione e il rimborso, da parte dell'ufficio, del credito vantato dal contribuente (DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib. Tesouro*, Torino, 1999, 633).

Le parti, infine, possono porre fine alla contesa giudiziale, determinando l'estinzione del giudizio, in seguito e per effetto anche dell'intervenuta conciliazione tra l'ufficio e il contribuente, ai sensi dell'art. 48, cui si rinvia.

5. Questioni procedurali ed effetti

☛ Pur nel silenzio della norma, si deve ritenere che l'estinzione operi di diritto, comportando, quindi, l'invalidità automatica sia degli atti del processo compiuti dopo l'avveramento del fatto estintivo sia di quelli precedenti.

Occorre, tuttavia, che l'estinzione sia dichiarata dal giudice.

A tale proposito, si rammenta che, ad avviso della giurisprudenza (C. civ. 26.5.1999, n. 5097; C. civ. 29.5.1993, n. 6048), la cessazione della materia del contendere è rilevabile d'ufficio, purché il fatto che la determina risulti dagli atti del giudizio

(C. civ. 10.2. n. 3265) o vi difensori, an effici, che ri (C. civ. 30.5.

La pronun a seconda c trova il pre dente della s o della sen dovranno ap si è verificatc

Si afferma della ascrivib sdizionale all ordinanze, n ma unicamei Ne consegue mente qualif quale la com l'avvenuta de nistrazione cessata la m tenuto ed eff è soggetta a (C. civ. 11.6. è un mero att provvedimento

■ La posi fettamente al denza. Alcu: La conciliazi sente e future che la pronur del contende stica di un'o del giudice.

Il decreto p sia che neg bile davanti dall'art. 28. L: sia che ricono del giudizio) mezzi impugr

☛ La sente materia del c è dunque ap n. 10728); se

otere-dovere
ull'originario
erso, però, si
069 e C. civ.
ali, a seguito
lla C. Giust.
06, debbono
posizioni che
eria di Iva).

otesi di ces- ntendere

della materia
amenti delle
on l'interesse
nche se non
i formali di
: in giudizio,
del contri-
dall'ammini-
e dell'ufficio,
ente (DELLA
me ed estin-
so tributario,
orino, 1999,

orre fine alla
ndo l'estin-
e per effetto
iliazione tra
si dell'art. 48,

i ed effetti

, si deve rite-
diritto, com-
automatica
mpiuti dopo
o sia di quelli

stinzione sia

umenta che,
za (C. civ.
29.5.1993,
teria del con-
urché il fatto
i del giudizio

rs Kluwer Italia

(C. civ. 10.2.2003, n. 1950; C. civ. 22.3.1995, n. 3265) o vi siano dichiarazioni concordi dei difensori, ancorché non dotati di poteri specifici, che richiedono una procura speciale (C. civ. 30.5.2003, n. 8822).

La pronuncia giudiziale assume la forma, a seconda della fase nella quale in cui si trova il processo, del decreto del presidente della sezione cui è assegnato il ricorso o della sentenza della commissione, che dovranno appurare se l'evento interruttivo si è verificato.

Si afferma in giurisprudenza che, ai fini della ascrivibilità di un provvedimento giurisdizionale alla categoria delle sentenze o delle ordinanze, non rileva la sua forma esteriore, ma unicamente il suo contenuto concreto. Ne consegue che il provvedimento – formalmente qualificato come “ordinanza” – col quale la commissione tributaria, constatando l'avvenuta definizione della lite tra l'amministrazione ed il contribuente, dichiara cessata la materia del contendere, ha contenuto ed efficacia di sentenza, e come tale è soggetta ai normali rimedi impugnatori (C. civ. 11.6.2007, n. 13588), in quanto non è un mero atto endoprocedimentale ma è un provvedimento conclusivo del processo.

■ La posizione della dottrina non è perfettamente allineata a quella della giurisprudenza. Alcuni autori (tra cui D'AYALA VALVA, *La conciliazione tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT*, 2014, 197) ritengono che la pronuncia di cessazione della materia del contendere abbia la portata contenutistica di un'ordinanza, revocabile da parte del giudice.

Il decreto presidenziale (sia che ammetta sia che neghi l'estinzione) è reclamabile davanti al collegio nei modi previsti dall'art. 28. La sentenza collegiale (parimenti sia che riconosca sia che escluda l'estinzione del giudizio) è contestabile con gli ordinari mezzi impugnatori.

■ La sentenza dichiarativa della cessata materia del contendere, se di primo grado, è dunque appellabile (C. civ. 28.10.1993, n. 10728); se di secondo grado, è ricorribile

in Cassazione, ferma l'incensurabilità della valutazione sulla sussistenza dei presupposti di merito della pronuncia (C. civ. 7.12.1995, n. 12614); se è emessa dalla Corte di legittimità, sfocia nella cassazione senza rinvio (C. civ. 4.6.1999, n. 5476).

La pronuncia sulla cessazione della materia del contendere è idonea ad acquisire **efficacia di giudicato**, ma solo per quanto concerne l'accertamento del venir meno della convenienza alla prosecuzione del giudizio (C. civ. 3.2.2010, n. 2424). Questa opinione è stata recentemente confermata dalla Suprema Corte, la quale ha ribadito (20.3.2015, n. 5641) che, in tema di contenzioso tributario, l'estinzione del giudizio conseguente allo sgravio, in via di autotutela, del debito fiscale, comporta la caducazione delle pronunce eventualmente emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in giudicato, ma è inidonea ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale, fatta eccezione per il riconoscimento dell'intervenuta carenza dell'interesse alla prosecuzione del giudizio.

■ Si rammenta, tuttavia, che, come si è detto, stando ad un nutrito orientamento dottrinale, la pronuncia in esame statuisce sul merito e passa in giudicato anche con riguardo all'oggetto della lite.

■ Se il giudice, pur essendo avvenuta la cessazione della materia del contendere, omette di dichiararla, incorre in un *error in procedendo*, denunciabile anche in sede di ricorso davanti al giudice di legittimità (C. civ. 3.3.2006, n. 4744).

Qualora il giudice del gravame accerti che la sentenza impugnata ha erroneamente pronunciato l'estinzione del giudizio per cessata la materia del contendere, rimetterà gli atti al giudice del grado precedente, affinché la causa possa riprendere e giungere alla sua naturale conclusione con la decisione di merito.

Qualora il giudice del gravame constati, invece, che la sentenza impugnata abbia erroneamente giudicato nel merito, essendosi verificata nel precedente grado di

giudizio la cessazione della materia del contendere, dichiarerà l'estinzione.

■ Non vi sono preclusioni ad eccepire o a rilevare d'ufficio, per la prima volta, nella fase di gravame, la cessazione della materia del contendere avvenuta nel grado di causa inferiore (C. civ., Sez. U, 27.1.2016, n. 1518. *Contra*, nella letteratura: CORRADO, *Il giudice deve verificare sussistenza e regolarità della definizione delle pendenze mediante adesione al condono*, in *GT*, 2015, 418, la quale ritiene che la parte interessata a far constare la sopravvenuta mancanza di utilità ad andare avanti nella lite debba dedurre la circostanza nel grado di giudizio nel corso del quale si realizza il fatto che ne costituisce il presupposto).

Come accade nel caso dell'art. 44, l'eccezione può essere proposta non solo in sede di proposizione dell'atto di impugnazione, ma anche successivamente, durante lo svolgimento del giudizio conseguente.

Gli effetti della cessazione della materia del contendere sono diversi da quelli prodotti dall'estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso o per inattività.

In questa ipotesi, infatti, la fine del contenzioso è il riflesso di un mutamento della situazione sostanziale, provocato dall'annullamento o dalla perdita d'efficacia dell'atto amministrativo oggetto del giudizio (ad es., a causa dell'esercizio dell'autotutela o dell'adesione a condono, come si è visto) o all'opposto, dall'adempimento del contribuente delle obbligazioni con esso fatte valere. Ne consegue che, per effetto del suddetto mutamento, l'atto amministrativo cessa di produrre i suoi effetti, o perché è rimosso o ne è paralizzata la capacità di incidere sulle situazioni soggettive altrui o perché, diversamente, raggiunge pienamente il suo scopo. Ciò provoca, a sua volta e nel contempo, la perdita di validità delle decisioni, assunte nel corso processo, che riguardano il provvedimento amministrativo, affermandone o negandone la legittimità, le quali non hanno più alcuna utilità pratica. Pertanto, la cessazione della materia del

contendere dichiarata in primo grado non determina l'**inoppugnabilità** dell'atto amministrativo contestato (che non esiste più o non è più produttivo di effetti) né, in sede di gravame, fa passare in **giudicato** la sentenza oggetto di contestazione (dal momento che riguarda un atto inesistente o ormai inefficace) (DELLA VALLE, 635; MUSCARÀ, *Melius re perpensa...ovvero dell'asserita immutabilità delle determinazioni dell'ufficio in tema di condono tributario*, in *RDT*, 1987, II, 24 ss.).

☛ La giurisprudenza conferma l'opinione della dottrina sostenendo che la dichiarazione di estinzione comporta la caducazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali resi nel processo, in quanto l'estinzione deriva dall'annullamento *ab origine* della pendenza tributaria sostanziale e il perdurare degli effetti delle sentenze eventualmente emesse nel processo estinto contrasterebbe con l'intervenuta definizione del rapporto oggetto della causa (C. civ. 8.7.2008, n. 18640). Invero, (C. civ. 17.7.2014, n. 16324) il sopravvenire di un fatto nuovo, esterno al processo, diretto ad estinguere, modificare o sostituire l'originario rapporto controverso, e dunque a far venire meno l'oggetto stesso del giudizio (costituito dalle originarie contrapposte pretese/difese delle parti), da un lato, priva dette parti dell'interesse ad ottenere una – ormai inutile – pronuncia determinativa della regola applicabile al rapporto giuridico sostanziale, e dall'altro rende del tutto priva di rilevanza pratica la soluzione della contesa fornita dalla pronuncia di merito impugnata.

Posto che, nel caso in esame, con il mutamento della situazione sostanziale dalla quale trae origine la lite processuale e il venir meno delle ragioni del contrasto tra le parti, si vanifica l'intera attività processuale, che diviene superflua, non potendo sfociare in una pronuncia che risolva la lite decidendo chi ha ragione, l'estinzione travolge anche le **prove** raccolte e le sentenze sulla **competenza** e sulla **giurisdizione** pronunciate nel processo estinto.

Tuttavia, domanda a aspetti, si ri

L'attività perde ogni gnato viene caso, le sent assunti nel p servare la l che accade r quindi, nei r plina di quel

È possibile materia del questioni di 10.11.2008, r

6. Le spese

☛ In caso d contendere) del giudizio, parti, devono terio della soc attenzione «a attrice e del (C. civ. 7.5.20 n. 4483).

Invece, la r che le spese anticipate.

■ Questa dalla dottrina che, come d amministrativo gano meno le lisse su chi del applicando il virtuale (DELL del *provvedim delle spese di li*.

☛ La norma incostituzional

Tuttavia, sono fatti salvi gli effetti della domanda ai fini della **prescrizione** (su tali aspetti, si rimanda al commento all'art. 44).

L'attività processuale svolta, inoltre, non perde ogni rilevanza quando l'atto impugnato viene sostituito da un altro. In tal caso, le sentenze emanate e i mezzi di prova assunti nel processo estinto dovrebbero conservare la loro validità, in conformità a ciò che accade nelle altre ipotesi di estinzione e, quindi, nei modi e limiti previsti dalla disciplina di quelle altre ipotesi.

È possibile, infine, che la cessazione della materia del contendere investa solo alcune questioni dibattute in giudizio (C. civ. 10.11.2008, n. 26909).

6. Le spese di giudizio

☛ In caso di cessazione della materia del contendere nel processo civile, le spese del giudizio, in mancanza di accordo tra le parti, devono essere ripartite secondo il criterio della soccombenza virtuale, rivolgendo attenzione «alle ragioni addotte dalla parte attrice e del loro originario fondamento» (C. civ. 7.5.2009, n. 10553; C. civ. 25.2.2009, n. 4483).

Invece, la norma in commento stabilisce che le spese restano a carico di chi le ha anticipate.

■ Questa disposizione è stata criticata dalla dottrina, in considerazione del fatto che, come detto, nel processo civile ed amministrativo, il giudice, allorché vengano meno le ragioni del contendere, stabilisce su chi debbano gravare le spese di lite, applicando il principio della soccombenza virtuale (DELLA VALLE, 635; PORCARO, *Ritiro del provvedimento impugnato e rifusione delle spese di lite*, in F, 1997, 13249).

☛ La norma, ripetutamente accusata di incostituzionalità, è stata infine sottoposta

all'esame della Corte delle leggi, la quale ha sancito (C. Cost. 12.7.2005, n. 274) la contrarietà ai principi della Carta fondamentale dell'art. 46, 3° co. – a mente del quale, come detto, in caso di estinzione del giudizio, le spese restano a carico di chi le ha anticipate – nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione agevolata delle pendenze tributarie, previsti dalle leggi di sanatoria fiscale; anche in tali ipotesi, pertanto, la commissione tributaria deve pronunciarsi sulle spese di giudizio.

In attuazione dei principi affermati nella pronuncia del Giudice delle leggi, la giurisprudenza (C. 19.1.2007, n. 1230; C. civ. 4.10.2006, n. 21380) ha riconosciuto che alla cessazione della lite giudiziaria, provocata dall'annullamento dell'atto impugnato ad opera dello stesso ufficio che lo ha emanato, non può conseguire meccanicamente la compensazione delle spese processuali, non essendo una siffatta soluzione rispettosa dei canoni costituzionali di ragionevolezza, di pari trattamento dei contendenti e del "giusto processo", poiché riserva alla parte pubblica una posizione privilegiata, carente di obbiettiva giustificazione. Pertanto, in una prospettiva di equiparazione del processo tributario a quello civile ordinario, deve farsi ricorso, anche nel primo contenzioso, alla regola, propria del secondo, della "soccombenza virtuale", con la conseguenza che il giudice deve esaminare ugualmente la vicenda su cui verteva la lite, condannando al pagamento delle spese la parte che sarebbe risultata soccombente se si fosse giunti ad una pronuncia di merito.

ALBERTO GAFFURI