

CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

LE VICENDE INCIDENTALI DEL PROCESSO TRIBUTARIO:
A) INTERRUZIONE DEL PROCESSO
B) SOSPENSIONE DEL PROCESSO

AVV. MATTEO FAGGIOLI

1. L'INTERRUZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'interruzione del giudizio consiste nell'arresto dell'attività processuale per il verificarsi di eventi, tassativamente previsti, che importano una **modificazione della condizione soggettiva (i) di una delle parti, (ii) del rappresentante della parte o (iii) del difensore.**

Palese, quindi, la differenza rispetto a quanto accade nei casi di sospensione del giudizio, ove a rilevare sono eventi che investono la funzione decisoria del giudice.

Fondamento dell'interruzione è infatti da rinvenirsi nella necessità di **assicurare l'effettività del contraddittorio**, talché il processo si interrompe quando la parte, il suo legale rappresentante o il suo difensore sono colpiti da eventi tali da comprometterne la partecipazione attiva all'attività processuale, ostacolandone la possibilità di agire e adeguatamente difendersi nel processo.

La disciplina recata dagli artt. 40 e seguenti 546/1992 [trasfusi, a far data dal 1° gennaio 2027, negli artt. 89 e seguenti d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175] ricalca, in massima parte, quella generale dettata dal codice di procedura civile [artt. 299, 300 e 301].

1.1. LE CAUSE DI INTERRUZIONE

Gli eventi che possono dare luogo all'interruzione del processo sono indicati dall'art. 40 d.lgs. 546/1992.

La più autorevole Dottrina, muovendo dalla citata disposizione di legge, distingue tra:

- a) eventi che modificano la **condizione soggettiva della parte**;
- b) eventi che modificano la **condizione soggettiva del legale rappresentante della parte**;
- c) eventi che modificano la **condizione soggettiva del difensore**.

Quanto agli **eventi che modificano la condizione soggettiva della parte**, posta la distinzione tra persona fisica e persona giuridica, la dottrina in commento, muovendo dalla formulazione letterale dell'art. 40 d.lgs. 546/1992, distingue:

a) nell'ipotesi di **persona fisica**, tra:

- i. **morte** della persona fisica ed **eventi equiparati alla morte**, ovverosia dichiarazione di morte presunta [che ai fini qui rilevanti produce effetti dal passaggio in giudicato della relativa declaratoria] e scomparsa [ritenendo applicabili i principi di diritto affermati da Corte Costituzionale 20/1986, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 75 e 300 c.p.c. laddove non provvedevano l'arresto del giudizio civile in caso di scomparsa della parte];
- ii. **perdita della capacità di stare in giudizio**, per effetto di declaratoria di interdizione o di inabilitazione, ovvero di nomina dell'amministratore di sostegno;

b) nell'ipotesi di **persona giuridica**, tra:

- i. **estinzione** della persona giuridica o dell'ente collettivo [quale effetto della cancellazione dal registro delle imprese];
- ii. **perdita della capacita di stare in giudizio**, per effetto della declaratoria di fallimento [oggi, liquidazione giudiziale], di liquidazione coatta amministrativa e di sottoposizione ad amministrazione straordinaria.

Con riguardo agli eventi che modificano la condizione soggettiva della parte, devono farsi, per l'ipotesi in cui si tratti di persona giuridica, due precisazioni.



1

→ Anzitutto, deve sottolinearsi che la regola per cui la estinzione della persona giuridica o dell'ente collettivo, ovvero sia la cancellazione dal registro delle imprese, determina l'interruzione del processo è principio valevole **sia per le società di capitali, che per le società di persone** [Cass., Sez. V, 16.5.2012, n. 7676 (1)], per le quali l'attività può estinguersi [come per le imprese individuali] anche senza una formale fase di liquidazione, mediante appunto la cancellazione della società.

Nel rapporto tributario, però, v'è l'**eccezione** recata dall'**art. 28, comma 4, d.lgs. 175/2014**, per il quale l'effetto estintivo della cancellazione è posticipato al trascorrere di cinque anni «dalla richiesta di cancellazione», e ciò ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione di tributi, contributi, sanzioni e interessi.

Ne segue che la richiesta di cancellazione dal registro delle imprese segna il *dies a quo* del quinquennio al termine di quale si verifica l'estinzione con l'effetto dell'interruzione del processo e il subentro dei soci ex art. 110 c.p.c., per cui il processo andrà riassunto da o nei confronti dei soci.

2

→ Quanto alle **operazioni straordinarie** [fusioni, incorporazioni, scissioni], la dottrina e la giurisprudenza meno recenti erano concordi nel ritenere che le stesse producessero effetti estintivi sul processo e rendessero applicabile l'art. 110 c.p.c.

Oggi, viceversa, si ritiene [conformemente a **Cass, S.U., 8 febbraio 2006, n. 2637 (2)**] che, le operazioni straordinarie si risolvono in un semplice cambiamento organizzativo dell'ente che conserva tuttavia la propria identità seppur in un diverso assetto organizzativo.

Allo stesso modo, non determinano effetti interruttivi del processo:

- a) il semplice mutamento di denominazione sociale;
- b) il cambio della forma organizzativa;
- c) la cessione di azienda;
- d) il conferimento di azienda.

Quanto agli **eventi che modificano la condizione soggettiva del rappresentante della parte** - ovverosia accadimenti che colpiscono il soggetto cui la legge attribuisce il potere di compiere attività per conto della parte e con effetti che si riverberano nella sfera giuridica della parte medesima - la dottrina, pur sempre muovendo dalla formulazione letterale dell'art. 40 d.lgs. 546/1992, ritiene necessario distinguere:

se trattasi di parte persona fisica, sono eventi interruttivi del processo:

- i. la **morte** del rappresentante;
- ii. la **perdita della capacità processuale** del rappresentante;
- iii. la **cessazione del rapporto di rappresentanza** [si pensi al raggiungimento della maggiore età da parte del rappresentato, ovvero al riacquisto della capacità processuale del rappresentato per revoca della precedente interdizione/inabilitazione]

se trattasi di parte persona giuridica, non è evento interruttivo del processo la **cessazione del rapporto di rappresentanza organica** [Cass., Sez. Trib., 20 ottobre 1994, n. 8584 (3)]

Quanto agli **eventi che modificano la condizione soggettiva del difensore**, la dottrina in commento, pur sempre muovendo dalla formulazione letterale dell'art. 40 d.lgs. 546/1992, distingue tra:

- a) la **morte** del difensore [non quindi la malattia, ancorché grave]; se la morte del difensore accade in pendenza del termine breve per impugnare decorrente dalla notificazione della sentenza, si applica la disciplina dettata dall'art. 328 c.p.c. Pertanto: il termine per impugnare si interrompe e comincia a decorrere nuovamente a seguito della rinnovazione della notificazione della sentenza ad opera dell'altra parte; se detta notificazione non viene eseguita, si applica ex lege il termine lungo semestrale decorrente dalla pubblicazione della sentenza, e non dall'evento interruttivo [**Cass., Sez. VI, 9 ottobre 2018, n. 24799 (4)**, secondo cui l'art. 328 c.p.c., comma 3, prevede una proroga di sei mesi dal giorno dell'evento per il solo caso che questo intervenga dopo sei mesi dalla pubblicazione della sentenza];
- b) la **sospensione** del difensore dall'albo professionale;
- c) la **radiazione** del difensore dall'albo.





Si discute invece se la **cancellazione volontaria** dall'albo sia idonea a determinare l'interruzione.

Cass., Sez. III, 27 maggio 2009, n. 12261 (5), ha ritenuto che la cancellazione volontaria **non** può essere **assimilata alla radiazione**: la volontarietà della cancellazione consentirebbe infatti al difensore di preparare con il suo assistito l'ingresso di un nuovo difensore, per cui non è necessaria l'interruzione del processo. Viceversa, nella radiazione quale misura disciplinare, l'interruzione è necessaria perché non ci si può attendere dal radiato un comportamento deontologicamente corretto costituito appunto da un ordinato passaggio della difesa ad altro difensore [argomenti contrari, però, possono trarsi da **Cass. S.U., 13 febbraio 2017, n. 3702 (6)**].

È bene precisare che gli **eventi** sopra indicati e riguardanti «la parte», considerati **idonei a determinare la paralisi del giudizio, possono concernere**, per espressa previsione normativa [cfr. art. 40, c. 1, lett. a) d.lgs. 546/1992], **esclusivamente la parte diversa dal Pubblico Ufficio**, il quale, infatti, è **parte necessaria** del processo tributario e, in quanto articolazione dello Stato, **non può mai venir meno, né perdere la capacità di stare in giudizio, sicché non si danno eventi interruttivi che la possano riguardare** [**Cass., Sez. V, 19 maggio 2003, n. 7783 (7A); Cass., Sez. V, 9 novembre 2018, n. 28741, Rv. 651604-01 (7B)**], secondo la quale «L'estinzione "ope legis" delle società del gruppo Equitalia ai sensi dell'art.1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. 225 del 2016, non determina l'interruzione del processo, trattandosi di una forma di successione nel diritto controverso, né la necessità di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate Riscossione: ne deriva che il nuovo ente, ove si limiti a subentrare negli effetti del rapporto processuale pendente al momento della sua istituzione, senza formale costituzione in giudizio, può validamente avvalersi dell'attività difensiva espletata dall'avvocato del libero foro già designato da Equitalia secondo la disciplina previgente»].

1.2. IL MOMENTO DI VERIFICAZIONE DELL'EVENTO INTERRUTTIVO

Poiché, come già detto, la *ratio* delle norme poste a disciplina dell'interruzione del processo deve essere ravvisata nella necessità di assicurare l'effettività del contraddittorio processuale, è corretto affermare che i descritti eventi – idonei a determinare la interruzione del processo tributario – dispiegano efficacia interruttiva a condizione che sia **pendente un effettivo contraddittorio processuale**.

Di talché, i descritti eventi:

- a) manifestano efficacia interruttiva, se verificatisi successivamente alla **notificazione del ricorso** introduttivo del giudizio [**non** essendo quindi **necessaria la costituzione in giudizio**, atteso che, come noto, la pendenza del giudizio consegue alla notificazione del ricorso];
- b) non manifestano alcuna efficacia interruttiva se verificatisi:



- ↓
- i. in caso di giudizio da celebrarsi nelle forme della c.d. «**camera di consiglio**», in un momento successivo al termine di **deposito delle memorie**;
 - ii. in caso di giudizio da celebrarsi nelle forme della c.d. «**pubblica udienza**», in un momento successivo alla **chiusura della discussione**

Il descritto regime conosce, però, plurime eccezioni.

¹ → Anzitutto, ai sensi dell'art. **40, comma 3, d.lgs. 546/1997**, «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, numero 742».

Di talché, in caso di evento interruttivo che colpisce la parte o il suo legale rappresentante [ma non il difensore], il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento

2 → Se è vero che, se l'evento si verifica in un momento successivo alla chiusura della discussione, ovvero in un momento successivo alla scadenza del termine per il deposito delle memorie, esso non dispiega alcuna efficacia interruttiva, è altrettanto vero che diversamente è a dirsi allorquando, ex art. 40, comma 3, d.lgs. 546/1992, a seguito di tali preclusioni **non è «pronunciata sentenza e il processo prosegue davanti al giudice adito»**.

E' il caso, ad esempio, in cui il giudice, per qualsivoglia ragione, ritiene di non poter decidere la causa e ne dispone la rimessione sul ruolo per ulteriore trattazione, o del caso in cui, ritenendosi incompetente, indica il giudice competente avanti al quale le parti, previa riassunzione, possono proseguire il giudizio.

*

Gli eventi interruttivi, quanto ad efficacia, possono poi distinguersi fra:

- a) eventi che determinano **automaticamente** l'interruzione del processo;
- b) eventi che determinano l'interruzione del processo **solo a seguito di una attività di parte**.

Sono eventi che determinano **automaticamente** l'interruzione del processo:

- a) quelli che riguardano la **parte che sta in giudizio personalmente**;
- b) quelli che riguardano la **parte non ancora costituita**;
- c) quelli che riguardano il **difensore della parte**.

Nei predetti casi, l'effetto interruttivo si verifica, ai sensi dell'art. 40, comma 2, d.lgs. 546/1992, automaticamente ed istantaneamente e i relativi effetti si producono dal momento dell'evento [pertanto, l'eventuale accertamento della causa interruttiva svolto dal Giudice è mera attività ricognitiva di un accadimento già efficace].

Si è correttamente sottolineato che la l'interruzione del giudizio sarebbe da ritenersi «superflua» allorquando all'evento interruttivo faccia seguito l'immediato ripristino dell'effettività del contraddittorio (dunque, ad esempio, se si costituiscono in giudizio spontaneamente gli eredi del de cuius, il curatore fallimentare, etc.)

Qualora, invece, l'evento interruttivo ha a riguardo la **parte costituita in giudizio con l'assistenza del difensore**, l'effetto interruttivo è condizionato ad una **iniziativa del difensore** della parte colpita dall'evento stesso, che può consistere alternativamente:

- a) in una **dichiarazione resa nella pubblica udienza** [la quale una volta verbalizzata si presume conosciuta da tutte le parti];
- b) in una apposita **comunicazione scritta** [che, adempiendo a funzione diversa da quella propria della c.d. «memoria istruttoria», non soggiace ai termini di questa e, pur nel silenzio della legge, è preferibile che sia comunicata (*melius*, notificata) a tutte le parti].

In dette ipotesi, pertanto, l'effetto interruttivo decorre **dal momento della dichiarazione** [scritta o orale] del difensore, con la conseguenza che l'evento interruttivo non dichiarato è da considerarsi irrilevante, seppur limitatamente al grado di giudizio in corso di svolgimento al momento dell'evento stesso.

Siccome l'interruzione tutela l'interesse all'effettività del contraddittorio della sola parte colpita dall'evento interruttivo [e non dell'altra parte], **solo la dichiarazione del difensore della parte colpita** [unica parte legittimata alla dichiarazione] **determina l'interruzione.**

L'eventuale **dichiarazione dell'altra parte non produce alcun effetto** [cfr. **Cass. Sez. V, 23 maggio 2001, n. 7007 (8)**, secondo cui «essendo l'istituto della interruzione del processo regolato secondo le linee del codice di rito civile, è applicabile il principio (...) secondo cui le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, con la conseguenza che difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo»].

Inoltre, la dichiarazione della stessa parte colpita produce l'effetto solo **come conseguenza voluta**; di contro una dichiarazione resa per **cortesia informativa non termina l'interruzione**: nella pratica sarà ovviamente opportuno precisare se la dichiarazione dell'evento interruttivo sia resa per mera cortesia, in modo da evitare usi abusivi della dichiarazione stessa con la conseguente dilazione del processo.

Del resto, il Giudice di Legittimità [**Cass. Sez. V, 24 aprile 2007, n. 9900 (9)**] ha avuto modo di precisare che:

- a) che la dichiarazione di interruzione ha «natura negoziale, sebbene sia strutturata come dichiarazione di scienza, rientrando fra gli atti di disposizione del processo devoluti al procuratore e presuppone necessariamente la volontà del dichiarante di provocare l'interruzione, la quale pertanto **non si realizza nei casi in cui l'evento interruttivo sia soltanto esposto o rappresentato per il conseguimento di altri fini**»;
- b) che «anche **comportamenti ambigui**, violando il principio di correttezza posto a presidio di un effettivo e leale contraddittorio fra le parti, devono considerarsi inidonei a determinare l'interruzione del procedimento».

È importante rilevare che **non vi è termine, tantomeno decadenziale, a cui soggiace la dichiarazione relativa all'evento interruttivo**. Rientra nella discrezionalità del difensore della parte colpita scegliere il momento in cui sorge il relativo interesse, e questo momento potrebbe anche non venire mai.

Ne segue che la dichiarazione per l'interruzione può essere resa anche molto tempo dopo l'evento (per esempio perché sopraggiunge un disaccordo tra gli eredi sulla gestione processuale, o perché sia morto anche uno degli eredi della parte e il difensore non abbia istruzioni univoche, o altro ancora).

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi della **perdita della capacità processuale** della parte persona fisica [evento idoneo a determinare l'interruzione del processo] si verifica **nel corso del giudizio di primo grado**, prima della chiusura della discussione e tale evento **non** venga **dichiarato né notificato** dal difensore della parte cui esso si riferisce.

In siffatto caso, il giudice di Legittimità [Cass., S.U., 28 luglio 2005, n. 15783] ha ritenuto che il giudizio di impugnazione deve essere comunque instaurato da e contro il soggetto effettivamente legittimato e ciò alla luce dell'art. 328 c.p.c., dal quale si desume la volontà del legislatore di adeguare il processo di impugnazione alle variazioni intervenute nelle posizioni delle parti, sia ai fini della notifica della sentenza che dell'impugnazione, con piena parificazione, a tali effetti, tra l'evento verificatosi dopo la sentenza e quello intervenuto durante la fase attiva del giudizio e non dichiarato né notificato..

1.3. I PROVVEDIMENTI GIURISDIZIONALI RELATIVI ALL'INTERRUZIONE

L'interruzione del processo è, ai sensi dell'art. 41 d.lgs. 546/1992, «dichiarata»:

- a) dal presidente di Sezione con **decreto**, se la **dichiarazione avviene prima della fissazione della pubblica udienza o della camera di consiglio**;
- b) dalla Corte di Giustizia con **ordinanza**, negli **altri casi**.

Si noti che la citata disposizione di legge, quanto all'interruzione, impiega il termine «dichiarazione», mentre, con riguardo alla sospensione del processo, il termine «dispone»: si è acutamente osservato che la diversità terminologica si spiega in ragione della possibilità che l'interruzione si produca automaticamente, mentre la sospensione si verifica laddove, appunto, sia disposta dal giudice.

Per espressa previsione di legge [art. 41, comma 2, d.lgs. 546/1992], il decreto presidenziale è impugnabile, con reclamo davanti al collegio ai sensi dell'art. 28 d.lgs. 546/1992.

Diversamente, l'ordinanza emessa dalla Corte di Giustizia non è impugnabile e, in caso, di errore [ad esempio, perché l'evento interruttivo non si è mai verificato], l'unico rimedio esperibile è quello della riassunzione della causa allegando il mancato verificarsi dell'evento [si veda, al riguardo, **Cass., Sez. V, 20 febbraio 2024, n. 4508** (10), che, in un caso di ordinanza di interruzione pronunciata in assenza dei relativi presupposti, ha affermato la nullità del provvedimento ed ha precisato che l'onere di osservanza del termine di riassunzione risulta come non dato, onde il processo può essere utilmente riassunto anche dopo il decorso del semestre].

1.4. EFFETTI DELLA INTERRUZIONE DEL PROCESSO

L'interruzione [così come la sospensione] determina uno stato di **quiescenza del processo**, che resta pendente nel grado durante il quale si interrompe.

Durante l'interruzione, per regola generale, **non possono essere compiuti atti processuali**, e se compiuti essi sono **nulli e inefficaci**.

L'eccezione alla predetta regola riguarda gli **atti cautelari**, che le parti sono legittimate a compiere e la Corte a decidere [tanto, per vero, in analogia con quanto disposto dall'art. 669-quater c.p.c.].

I **termini processuali**, e in particolare i termini per le prove documentali e le memorie, sono parimenti **interrotti e riprenderanno a decorrere solo con la ripresa del processo** e, quindi, dalla **data del deposito dell'apposita istanza per la riassunzione** del processo, così come sancito dell'art. 42, comma 2, d.lgs. 546/1992.

2. LA SOSPENSIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'interruzione del giudizio consiste in un temporaneo arresto dell'attività processuale per il verificarsi di eventi, tassativamente previsti, che investono la funzione decisoria del giudice importano una **modificazione della condizione soggettiva di una delle parti o del difensore**.

Palese, quindi, la differenza rispetto a quanto accade nei casi di interruzione del giudizio, ove a rilevare sono eventi che importano una **modificazione della condizione soggettiva di una delle parti o del difensore**.

La disciplina recata dagli artt. 39, 41, 42 e 43 e seguenti 546/1992 [trasfusi, a far data dal 1° gennaio 2027, negli artt. 88, 90 e 91 d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175] ricalca, in massima parte, quella generale dettata dal codice di procedura civile.

L'art. 39 d.lgs. 546/1992 è articolato in tre commi individuanti le diverse cause che determinano la sospensione del giudizio.

In sintesi:

- a) nell'art. 39, comma 1 e comma *1-ter* d.lgs. 546/1992 sono tipizzate **specifiche cause di sospensione** [c.d. «pregiudizialità esterna»];
- b) nell'art. 39, comma *1-bis* d.lgs. 546/1992 sono tipizzati, più genericamente, i c.d. «**casi di pregiudizialità tra liti**» [c.d. «pregiudizialità interna»].

E' pur vero, però, che l'ordinamento conosce altre (rilevanti) cause di sospensione, regolamentate da norme esterne alla disciplina processual-tributaria, ma che si applicano anche al processo tributario:

- a) sospensione determinata dalle questioni incidentali di legittimità costituzionale o di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea;
- b) sospensione conseguente al ricorso per riconsiliazione ex art. 52, comma 3, c.p.c.

2.1. LA PREGIUDIZIALITA' ESTERNA

L'art. 39, comma 1, d.lgs. 546/1992 dispone che «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».

Per meglio comprendere la portata della disposizione in commento occorre muovere dall'assunto per cui il **processo tributario conosce fatti dai quali sorge l'obbligazione tributaria**: ad esempio la proprietà di un immobile.

Detti fatti, **se controversi, dovrebbero essere oggetto di processi diversi da quello tributario**: talché, continuando nell'esempio, qualora un soggetto passivo d'imposta affermi di non essere il proprietario dell'immobile tassato, si pone la questione pregiudiziale dell'accertamento della proprietà, da cui dipende l'obbligo di pagare le imposte sulla detta proprietà.

Senonché, secondo la regola generale dettata dall'art. 2, comma 3, d.lgs. 546/1992, il giudice tributario risolve in via incidentale «ogni questione da cui dipende la decisione» sull'obbligo di pagare l'imposta.

Di talché, proseguendo nell'esempio, il contribuente, allegando di non essere proprietario di un immobile in sede di impugnazione di un atto pretensivo, **non deve contemporaneamente instaurare una distinta e pregiudiziale lite civile, ma può far valere la sua eccezione pregiudiziale avanti al giudice tributario.**

Questa **regola generale**, però, presenta le **tre specifiche eccezioni** [questioni in materia di querela di falso, questioni sullo stato delle persone, questioni sulla capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio] previste dallo stesso art. 2, comma 3, d.lgs. 546/1992, mentre **l'art. 39, comma 1, d.lgs. 546/1992 disciplina l'effetto processuale della sospensione necessaria.**

Sospensione necessaria significa che, se la parte dimostra al giudice tributario che è stata 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, il giudice **necessariamente** – e quindi senza discrezionalità di valutazione – deve disporre la sospensione del processo tributario per attendere la decisione del giudice civile su dette questioni.

Diversamente, la risoluzione di questioni pregiudiziali di natura civilistica o amministrativistica diverse da quelle indicate negli artt. 2, comma 3 e 39 d.lgs. 546/1992 non possono dar luogo alla sospensione del processo e devono essere risolte, in via incidentale, dal giudice tributario [cfr. Cass., Sez. V 28 maggio 2015, n. 12008 e **Cass., Sez. V, 28 marzo 2023, n. 8781 (11)**].

2.2. LA PREGIUDIZIALITA' INTERNA

L'art. 39, comma 1-*bis* d.lgs. 546/1992 dispone che «La corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa».

Pur se accomunate dalla medesima natura dell'accadimento implicante il temporaneo arresto del giudizio, la sospensione conseguente alla proposizione di querela di falso, ovvero alla decisione di una questione sullo stato o la capacità delle persone [comma 1] e la sospensione dovuta alla definizione di controversia da cui dipende la decisione della causa [comma 2], differiscono perché:

- a) nella prima ipotesi l'**antecedente pregiudiziale** è rappresentato da una **controversia devoluta ad una Giurisdizione diversa da quella tributaria** (c.d. "pregiudizialità esterna");
- b) nella seconda ipotesi, viceversa, l'**antecedente pregiudiziale** è rappresentato da una **controversia devoluta alla medesima Giurisdizione tributaria** (c.d. "pregiudizialità interna").

2.2. LA PREGIUDIZIALITA' INTERNA

Con specifico riguardo alla c.d. “pregiudizialità interna”, è corretto precisare che la medesima sussiste ogniqualvolta la definizione di una controversia [c.d. “giudizio pregiudicante”] assurge ad indispensabile **presupposto logico-giuridico** di altra controversia [c.d. “giudizio pregiudicato”].

See la *ratio* della sospensione è quella di evitare un conflitto tra giudicati, poiché il giudicato produce effetto solo tra le parti e loro aventi causa, si dovrebbe concludere che due processi possono porsi in rapporto di pregiudizialità-dipendenza (con necessaria sospensione del processo dipendente) solo se riguardino le stesse parti.

Senonché, correttamente, la giurisprudenza, muovendo dall’osservazione che la pregiudizialità tra cause è di tipo logico-giuridico, ammette che la sospensione per **pregiudizialità opera anche tra cause con soggetti diversi** [Cass. 9 ottobre 2019, n. 25250 (12)].

Nella casistica, il vincolo di pregiudizialità-dipendenza è stato ritenuto sussistente nelle seguenti fattispecie:

- tra la causa [pregiudicante] sulla **spettanza di un'agevolazione pluriennale** e le cause [pregiudicate] sugli **accertamenti relativi alle singole annualità** [Cass., Sez. V, 3 dicembre 2010, n. 24581 (13) con riguardo ad agevolazioni territoriali];
- tra la causa [pregiudicante] sull'avviso di **classamento** [Cass. 1.6.2006, n. 13082] e sull'atto di **attribuzione di rendita catastale** [Cass. 10.1.2014, n. 421] e le cause sugli **accertamenti ICI** [così ad esempio, tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio in ordine all'impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e quella, instaurata dallo stesso contribuente contro il Comune, avente ad oggetto l'impugnazione della 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 autorità di giudicato (Cass., Sez. V, 15 novembre 2024, n. 29500 (14))];
- tra la causa [pregiudicante] sull'accertamento di una **minor perdita riportata a nuovo** e la lite [pregiudicata] sull'accertamento del **periodo di riporto** [Cass., Sez. V, 7 ottobre 2016, n. 20160 (15)];



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



- tra la causa [pregiudicante] sull'**accertamento nei confronti di società di capitale** e le cause [pregiudicate] relative all'**imputazione pro-quota del reddito non dichiarato dalla società in capo ai soci** [Cass., Sez. V, 8 maggio 2018, n. 11003 (16), precisa trattarsi di sospensione facoltativa perché non sussiste il litisconsorzio necessario].

A tale ultimo riguardo la giurisprudenza ha altresì precisato che precisato che:

- solo se vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio si impone la sospensione del giudizio in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituente l'antecedente logico-giuridico, non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili ma in tutti i casi di contestazione rivolte alla compagine sociale relative ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti [Cass., Sez. V, 5 febbraio 2025, n. 2910 (17); Cass., Sez. V, 15 luglio 2024, n. 19409 (18)];



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



- nel caso particolare in cui la causa pregiudicante sia stata decisa con sentenza non ancora passata in giudicato, il giudice della causa pregiudicata può, alternativamente, ai sensi dell'art. 337, comma 2, c.p.c., sospendere il giudizio e attendere la stabilizzazione della sentenza con il passaggio in giudicato oppure proseguire il giudizio medesimo ove ritenga, sulla base di una valutazione prognostica, che la decisione possa essere riformata [**Cass., Sez. V, 25 marzo 2024, n. 7952 (19)**].

Diversamente, non vi è pregiudizialità-dipendenza, e dunque applicabilità dell'istituto della sospensione:

- nelle **liti relative alla società di persone e ai soci per i redditi personali imputati per trasparenza**, in quanto sussiste litisconsorzio necessario; nelle cause relative a IVA e imposte sui redditi [Cass. 26.1.2006, n. 1591]; nelle distinte cause intraprese da coobbligati solidali [Cass., Sez. V, 1 giugno 2012, n. 8816, la quale precisa che l'estensione soggettiva della sentenza favorevole ad altro coobbligato ex art. 1306 c.c. presuppone il giudicato che la parte deve far valere tempestivamente];
- nel caso in cui la decisione della causa dipenda da **questione interpretativa di compatibilità eurounionale nel caso in cui detta questione sia stata sottoposta alla CGUE dal giudice di un'altra causa** [Cass., Sez. V, 20 gennaio 2016, n. 999];
- tra la **lite sull'accertamento (non esattivo)** e la **lite sulla conseguente cartella**, perché i due atti sono impugnabili per vizi propri; inoltre qualora l'accertamento venga annullato laddove invece la cartella sia stata confermata, opera il rimedio naturale del rimborso [Cass., Sez. V, 11 marzo 2015, n. 4818].

2.3. LA SOSPENSIONE PREVISTA DALL'ART. 39, COMMA 1-TER, D.LGS. 546/1992

L'art. 39, comma 1-ter d.lgs. 546/1992 dispone che il processo tributario è altresì sospeso nei seguenti casi:

- a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;
- b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017.

La *ratio* della previsione è quella di **evitare che vi sia una sentenza contrastante con l'esito della procedura amichevole**, la cui **conclusione**, quindi, **importa il venire meno [la cessazione] della causa di sospensione**.

2.3. LA SOSPENSIONE PREVISTA DALL'ART. 39, COMMA 1-TER, D.LGS. 546/1992

Con riguardo alla ipotesi di sospensione di cui alla precedente lettera a), il profilo problematico, ancora oggi privo di indicazioni giurisprudenziali, è quello dei rimedi esperibili qualora una parte non aderisca alla richiesta di sospensione del giudizio e il processo dunque non venga sospeso e poi si verifichi il contrasto tra la sentenza e l'esito della procedura amichevole.

Vero è, peraltro, che Cass. S.U. 19 giugno 2015, n. 12759, ha ritenuto impugnabile il diniego di dare corso alla procedura amichevole prevista dalla Convenzione europea di arbitrato del 23 luglio.

Quanto, invece, alla ipotesi di sospensione di cui alla precedente lettera b), è opportuno evidenziare che la direttiva ivi menzionata è posta a disciplina della procedura per risolvere le controversie tra Stati membri UE circa l'interpretazione e l'applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale

2.4. EFFETTI DELLA INTERRUZIONE DEL PROCESSO

La sospensione [così come la interruzione] determina uno stato di **quiescenza del processo**, che resta pendente nel grado durante il quale si interrompe.

Durante la sospensione, per regola generale, **non possono essere compiuti atti processuali**, e se compiuti essi sono **nulli e inefficaci**.

L'eccezione alla predetta regola riguarda gli **atti cautelari**, che le parti sono legittimate a compiere e la Corte a decidere [tanto, per vero, in analogia con quanto disposto dall'art. 669-quater c.p.c.].

I **termini processuali**, e in particolare i termini per le prove documentali e le memorie, sono parimenti **interrotti e riprenderanno a decorrere solo con la ripresa del processo** e, quindi, dalla **data del deposito dell'apposita istanza per la riassunzione** del processo, così come sancito dell'art. 42, comma 2, d.lgs. 546/1992.

2.5. I PROVVEDIMENTI GIURISDIZIONALI RELATIVI ALLA SOSPENSIONE

La sospensione può essere disposta:

- a) su **istanza di parte**;
- b) d'**ufficio dal giudice** [Cass., Sez. V, 19 febbraio 2014, n. 3939, precisato che la sospensione necessaria «risponde all'esigenza, di ordine pubblico, di evitare il conflitto di giudicati», ne ha tratto la conseguenza che essa «deve essere disposta dal giudice di merito, non appena ne ravvisi i presupposti, anche d'ufficio, indipendentemente, cioè, da un'istanza di parte», e che ove vi sia detta istanza di parte essa, “qualora formulata, equivale a una semplice sollecitazione all'esercizio del potere officioso»].

I presupposti per la sospensione necessaria sono:

- la **dipendenza del processo dalla decisione di altra causa** [dipendenza che va argomentata dimostrando come il giudice non possa risolvere incidenter tantum una questione pregiudiziale, perché ne è richiesto l'accertamento con efficacia appunto di giudicato, e tale accertamento debba essere compiuto in una causa separata];

- la **contemporanea pendenza** delle due controversie [Cass., Sez. V, 10 dicembre 2007, n. 25708].

È evidente che:

- a) se la causa pregiudicante non è pendente perché definitiva, la sospensione non sarebbe possibile perché inutile;
- b) e, nel momento in cui è chiesta la sospensione, nella lite pregiudicante sia intervenuta una sentenza non definitiva perché impugnata, e sia invocata l'autorità di detta sentenza, allora si può ritenere che non vi sia il presupposto per la sospensione necessaria ex art. 88, d.lgs. n. 175/2024, ma solo per la sospensione facoltativa ex art. 337, comma 2, c.p.c.

Quanto al provvedimento di sospensione, questa è dichiarata:

- a) con **decreto**, se è pronunciata dal presidente di sezione in sede di esame preliminare del ricorso;
- b) con **ordinanza**, se è pronunciata dalla Corte di giustizia tributaria.

Avverso il decreto di sospensione del presidente è sempre proponibile il reclamo al collegio ai sensi dell'art. 76, d.lgs. n. 175/2024 e il Collegio decide con ordinanza non impugnabile.

Avverso l'ordinanza che decide sulla sospensione è proponibile solo il regolamento di competenza avanti la Corte di Cassazione in applicazione analogica di quanto previsto dall'art. 42 c.p.c. [tra le altre Cass., Sez. V, 6 ottobre 2017, n. 23480; Cass., Sez. V, 16 maggio 2017, n. 12035, relativa a un caso di diniego di sospensione]. L'impugnazione con il detto regolamento di competenza riguarda sia le decisioni relative ai casi di sospensione necessaria, sia le decisioni relative ai casi di sospensione facoltativa ex art. 337 [Cass., Sez. V, 12 luglio 2018, n. 18494]. Le regole per detta impugnazione sono quelle proprie del giudizio di cassazione.