

CONTENZIOSO

La circolare 38/E/2015: la sospensione del processo

di Luigi Ferrajoli

Con il presente contributo prosegue l'esame del contenuto della **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38/E/2015** con particolare riferimento al tema della **sospensione del processo tributario**, disciplinata dall'**art.39 del D.Lgs. n.546/92, nella versione entrata in vigore dal 1 gennaio 2016**.

La disposizione in esame, nella sua precedente formulazione, prevedeva la sospensione necessaria del processo in caso di proposizione di **querela di falso** e di sussistenza di **questioni pregiudiziali concernenti lo stato o la capacita delle persone** (fatta eccezione per la capacita di stare in giudizio); a tali ipotesi si aggiungevano quelle inserite in altre disposizioni di legge applicabili anche in ambito tributario, quali la rimessione alla Corte costituzionale di una **questione di legittimità costituzionale** e la proposizione del **ricorso per ricusazione del giudice**.

Il decreto di riforma ha inserito, al richiamato art.39, il comma 1-bis, prevedendo la sospensione necessaria per pregiudizialità nei rapporti tra **liti instaurate innanzi alle commissioni tributarie**.

In buona sostanza, riproducendo l'**art.295 c.p.c.**, secondo cui “*Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa*”, il legislatore ha previsto la sospensione del processo in ogni altro caso in cui la stessa o altra commissione tributaria “**deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa**”.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate evidenzia tuttavia che già la Corte di Cassazione aveva riconosciuto, con riferimento ai rapporti tra i processi tributari (c.d. rapporti interni), **l'applicabilità della sospensione per pregiudizialità di cui all'art.295 c.p.c.**, osservando che l'art.39, “*pur nell'interpretazione restrittiva datane dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale (Corte Cost. n. 31/98), non esclude l'applicazione della norma generale del codice di rito*” (ex multis, Cass. n. 6988/15, n. 20928/14 e n. 394/13).

Invero, la nozione di pregiudizialità rilevante ai fini della sospensione del processo è stata più volte chiarita dalla Suprema Corte la quale ha evidenziato che “*la sospensione necessaria del giudizio ex art. 295 c.p.c.*”, “*applicabile anche al processo tributario, in forza del generale richiamo operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1*”, si configura “*qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità tale che la definizione dell'uno costituisce indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa*

astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto tra giudicati (cfr., ex plurimis, Cass. 2214/11; 1865/12; 21396/12)" (Cass. 14 gennaio 2015, n. 417).

A mente del principio secondo cui l'art.295 c.p.c. sarebbe applicabile al processo tributario in presenza di una **condizione di dipendenza** - in tutto o in parte - **della soluzione della causa da sospendere dalla decisione dell'altra causa**, l'Agenzia delle entrate osserva che la *ratio* di tale istituto risiede nell'esigenza di **evitare il contrasto di giudicati**, essendo le due cause dipendenti e pendenti tra i medesimi soggetti. Sul punto, la Suprema Corte ha affermato che **tal dipendenza esige la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti**, quale requisito indispensabile perché la definizione dell'uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell'altro, secondo i principi generali che presiedono all'autorità del giudicato sostanziale (cfr. Cass. n. 5083/99, n. 661/00, n. 6792/00).

L'articolo 9, comma 1, lettera o), del D.Lgs. n.156/15 ha aggiunto all'art. 39 il **comma 1-ter** prevedendo l'ipotesi di sospensione del processo su istanza delle parti, in caso di procedure amichevoli (MAP – *Mutual Agreement Procedure*) ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Esse consistono in una consultazione diretta tra **le amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti** e, poiché sono finalizzate a risolvere casi di doppia imposizione, **rappresentano un utile strumento per la composizione delle controversie fiscali internazionali**.

Tali procedure trovano fondamento nelle **Convenzioni internazionali bilaterali** per evitare le doppie imposizioni e, in ambito europeo, nella **Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990** per l'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, in applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento.

In conclusione, grazie all'attuale formulazione dell'art. 39, il processo potrà essere sospeso in caso di:

1. **querela di falso o decisione pregiudiziale** di una questione sullo stato o la capacità delle persone;
2. previa **risoluzione di una controversia** dalla cui definizione dipende la decisione della causa;
3. **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.