

# IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ  
DI SIENA  
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>

n. 23 - giugno 2021

**LA SOSPENSIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO  
COME STRUMENTO PER REALIZZARE  
L'ECONOMIA DEI GIUDIZI**

Marco Cedro

# LA SOSPENSIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO COME STRUMENTO PER REALIZZARE L'ECONOMIA DEI GIUDIZI<sup>o</sup>

**Marco Cedro**

*Professore Associato di Diritto Tributario  
Libera Università "Maria SS. Assunta" - LUMSA*

L'istituto della sospensione del processo consente di bloccare temporaneamente il normale svolgimento dello stesso, in attesa della risoluzione di una questione pregiudiziale da parte di altro giudice. Sebbene tale strumento possa realizzare una reale economia dei giudizi (e dell'acquisizione probatoria), tuttavia tale sospensione può essere ammessa solo in casi stabiliti dalla legge. Ci si può chiedere se l'attuale disciplina della sospensione del processo tributario in pendenza di giudizi davanti a giurisdizioni diverse sia tuttora rispondente ai criteri di giustizia e di economicità dei giudizi.

*The suspension of the trial makes it possible to temporarily arrest the normal course of the trial, pending the resolution of a preliminary question by another judge. Although this tool can achieve a real rationalisation and economy of judgments (and of evidentiary acquisition), however, such suspension can only be allowed in cases established by law. The question arises as to whether the current rules governing the suspension of tax proceedings pending before different jurisdictions still meet the criteria of justice and cost-effectiveness.*

## **Sommario**

1. Premessa
2. La sospensione necessaria del processo nel codice di procedura civile
3. La sospensione del processo tributario: l'art. 39, primo comma, del d.lgs. n. 546/92 come mezzo per realizzare l'economia dei giudizi
4. Conclusioni

---

<sup>o</sup>Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. Premessa

Può accadere che le fattispecie oggetto di diversi processi, pendenti davanti alla stessa o diverse giurisdizioni, possano essere intimamente connesse in virtù di un nesso di pregiudizialità ovvero, addirittura, coincidere. In tal caso, tuttavia, si pone il problema di evitare, per quanto possibile, che uno stesso fatto possa essere giudicato in modo recisamente diverso a seconda del giudice che pronunzia la sentenza.

Tuttavia, la differenza di apparato istruttorio e probatorio, nonchè la parziale difformità delle fattispecie legislative, comporta assai spesso che i risultati dei giudizi non coincidano affatto. Lo stesso fatto storico può costituire delitto secondo la normativa penale e, tuttavia, essere considerato lecito ai fini fiscali, ovvero, più spesso, a fronte dell'assoluzione in sede penale si può incorrere in una violazione di una norma tributaria. Inoltre, le norme processuali e le relative preclusioni, nonchè la previsione di presunzioni legali, possono sicuramente portare a decisioni difformi tra le diverse giurisdizioni

Si tratta, com'è evidente, di un risultato che, seppur difficilmente accettabile secondo il comune sentire, è accettato dall'ordinamento, ed anzi espressamente previsto. Si pensi alle norme in tema di specialità e rapporto tra processo penale e tributario, di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000.

Al fine di ridurre, per quanto possibile, che gli stessi fatti siano valutati in modo differente, o quantomeno per rendere possibile al giudice che si pronunzierà per secondo di venire a conoscenza della decisione dell'altro giudicante, l'ordinamento prevede una serie di strumenti ed istituti che mitigano l'effetto dell'autonomia delle giurisdizioni.

La sospensione del processo costituisce un evento eccezionale nel corso del giudizio, sia esso tributario o civile<sup>1</sup>, e si verifica quando avvengono dei fatti che arrestano solo temporaneamente il normale svolgimento del processo<sup>2</sup>. La sospensione, infatti, a differenza delle cause di estinzione del giudizio, presuppone che il processo possa riprendere una volta che la causa che ha provocato la sospensione sia stata rimossa o sia comunque cessata<sup>3</sup>.

Il fine perseguito dall'istituto è quello di evitare il contrasto di futuri giudicati e di garantire il raggiungimento di una economia processuale.

---

<sup>1</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, Torino, 2019, 281.

<sup>2</sup> TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Milano, 2016, 167.

<sup>3</sup> CONSOLO–GLENDEI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 555.

La sospensione deve essere limitata ad ipotesi specifiche e previste espressamente dalla legge, in quanto produce il momentaneo congelamento delle attività processuali<sup>4</sup>.

Ci si deve pertanto interrogare sulla concreta possibilità che tale istituto possa costituire un correttivo al principio di autonomia tra processi e gli effetti precipui sul contenzioso avente ad oggetto il rapporto tributario.

## **2. La sospensione necessaria del processo nel codice di procedura civile**

Il codice di procedura civile contiene, tra le varie norme dedicate all'istituto della sospensione del processo, quella che disciplina la sospensione necessaria prevista dall'art. 295.

L'art. 295 c.p.c., rubricato «sospensione necessaria», prevede che *«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»*.

L'effetto dell'applicazione della norma è quella di arrestare, temporaneamente ma senza la fissazione di una data precisa in cui il giudizio riprenderà, il normale corso del processo per l'esigenza di risolvere in altra sede una questione rilevante per decidere.

La vaghezza dei termini utilizzati dal legislatore rimanda al libero apprezzamento del giudice decidere quando ricorra il vincolo di pregiudizialità. Si deve comunque trattare di un nesso di dipendenza tra due questioni, diverse tra loro<sup>5</sup>, una delle quali costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'altra<sup>6</sup>

La sospensione pertanto colpisce esclusivamente il processo che “dipende” dalla risoluzione di una questione pendente davanti ad altro giudice<sup>7</sup>. È irrilevante che il processo da sospendere sia stato proposto, o iscritto nel ruolo, prima o dopo l'altro procedimento: il processo dipendente deve essere sospeso.

---

<sup>4</sup> Con contestuale lesione, ancorché momentanea e necessitata, del principio della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, comma secondo, della Costituzione e dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

<sup>5</sup> Cass., 14 maggio 2020, n. 8898.

<sup>6</sup> Cass., 31 agosto 2020, n. 18082.

<sup>7</sup> La sospensione troverà applicazione anche in caso di continenza tra le cause pendenti in grado diverso (Cass., 28 aprile 1998, n. 4326).

È oramai un orientamento concorde della giurisprudenza quello secondo il quale il processo è considerato “dipendente” quando lo stesso appare tale secondo un criterio di pregiudizialità e continenza<sup>8</sup>.

Ne consegue che la previa definizione di un'altra controversia può essere imposta dalla legge o comunque deve apparire tale da costituire l'indispensabile antecedente logico da cui dipende la decisione della controversia<sup>9</sup>, ed altresì le parti della causa pregiudicata siano parti dell'altro giudizio<sup>10</sup>.

L'art. 295 deve essere letto necessariamente in “combinato disposto” con il successivo art. 297, secondo il quale la causa pregiudiziale può (e non necessariamente “deve”)<sup>11</sup> essere pendente davanti al giudice penale o amministrativo<sup>12</sup>, abbia ad oggetto un diritto soggettivo e la sua decisione sia destinato a fare stato nel giudizio sospeso<sup>13</sup>.

Il giudice, una volta accertata la ricorrenza del succitato requisito, deve disporre la sospensione, senza che vi sia alcuna possibilità di proseguire il processo. La decisione del giudice è un corollario necessitato dell'accertamento del requisito ed il giudice non necessita di una apposita istanza di parte, potendo evitare di procedere alla sospensione solo qualora sia possibile riunire i procedimenti.

L'art. 297 subordina la ripresa del processo sospeso al «*passaggio in giudicato della sentenza che definisce la controversia civile o amministrativa di cui all'articolo 295*»: all'avverarsi di tale condizione, le parti debbono riattivare il processo entro il termine perentorio previsto dalla legge, pena l'estinzione del giudizio<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> Cass., 7 aprile 2006, n. 8174; Cass., 19 ottobre 2012, n. 18026; Cass., 21 ottobre 2019, n. 26716. Tale continenza deve essere determinata da una relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi.

<sup>9</sup> *Ex multis*, Cass., 21 dicembre 2011, n. 27932.

<sup>10</sup> Cass., 15 luglio 2005, n. 15017; Cass., 11 aprile 2007, n. 8701; Cass., 26 luglio 2011, n. 16324; Cass., 18 febbraio 2008, n. 3936.

<sup>11</sup> La Corte Costituzionale, con ordinanza n. 182 del 22 giugno 2004, ha negato che sussista un obbligo di sospensione del processo civile in attesa di definizione del processo penale.

<sup>12</sup> Cass., 12 dicembre 1995, n. 12720; Cass., 13 maggio 2009, n. 11085. Cfr. altresì Cass., Sez. Un., 24 maggio 2013, n. 12901.

<sup>13</sup> È interessante richiamare Cass., Sez. Un., 19 giugno 2012, n. 10027: se si aderisce alla tesi evidenziata in tale sentenza, se la causa pregiudicante sia stata decisa con una sentenza, ancorché non ancora definitiva, dovrebbe trovare applicazione l'art. 337, secondo comma (che tuttavia richiede requisiti parzialmente differenti dalla norma in commento: cfr. Cass., 29 maggio 2019, n. 14738) e non l'art. 295 c.p.c.

<sup>14</sup> Se si aderisse alla tesi esposta dalle Sezioni Unite, e richiamata *supra* in nota 13, il processo sospeso potrebbe riprendere dopo il deposito della sentenza di prime cure, ancorché

### 3. La sospensione del processo tributario: l'art. 39, primo comma, del d.lgs. n. 546/92 come mezzo per realizzare l'economia dei giudizi

Com'è noto, le disposizioni del c.p.c. possono essere applicate nel processo tributario solo se non esiste una norma specifica nel d.lgs. n. 546/92 e, in tal caso, se la disposizione processualciviltistica sia compatibile col processo tributario e con l'ordinamento tributario in generale<sup>15</sup>: ne deriva che non è sufficiente l'assenza di contrasto con le norme tributarie, ma è necessario che il giudice tributario accerti che l'applicazione della norma richiamata non comporti una distorsione dell'ordinamento (o del "sistema") tributario in generale.

Il d.lgs. n. 546/92 contiene, all'art. 39<sup>16</sup>, una espressa disciplina della sospensione del processo, diversa da quella processualciviltistica<sup>17</sup>. L'art. 39

---

non definitiva (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31876). Tale orientamento contrasta con l'orientamento più recente della Cassazione in tema di sospensione del processo tributario.

<sup>15</sup> Cfr. art. 1 del d.lgs. n. 546/92.

<sup>16</sup> Sulla sospensione del processo tributario, si rimanda a MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, MARINI, FICARI, *Il processo tributario*, 2008; ID., *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR – TUNDO, *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; GAFFURI A., *Sospensione del processo: cause*, in TESAURO (a cura di), *Codice Commentato del processo tributario*, Torino, 2016; DELLA VALLE, *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 161; MARINELLO, *La sospensione del processo tributario in caso di presentazione di querela di falso*, in *Rivista di Diritto Tributario – supplemento online*, 2021; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1999.

<sup>17</sup> L'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 così dispone: «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-ter. 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.».

contiene tre ipotesi differenti, e solo la prima disciplina la sospensione in caso di pendenza di una causa pregiudiziale davanti ad un'altra giurisdizione<sup>18</sup>.

Ai fini della presente trattazione assume pertanto rilevanza la sospensione prevista dal comma primo dell'art. 39<sup>19</sup>.

Tale norma è immutata fin dalla stesura originaria del d.lgs. n. 546/92 e consente di sospendere il processo tributario, qualora sia stata presentata davanti ad altra giurisdizione una 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”* nel processo tributario.

In tali specifici e circostanziati casi la Commissione Tributaria deve necessariamente ed obbligatoriamente sospendere il giudizio<sup>20</sup>, qualora ritenga rilevante la questione pregiudicante ai fini della decisione e sussistenti i requisiti previsti dalla legge<sup>21</sup>.

Secondo l'opinione maggioritaria<sup>22</sup> il tenore della disposizione di cui al comma 1 dell'art. 39 è chiaro: la sospensione del processo tributario, in pendenza del processo civile, possa avere luogo esclusivamente nei casi previsti da tale disposizione.

Ci si deve però interrogare sulla possibilità o meno, per il giudice tributario, di sospendere il processo in tutti gli altri casi di “pregiudizialità esterna”, ossia di pendenza della causa pregiudiziale davanti ad un giudice appartenente ad altra giurisdizione.

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, come si legge nella sentenza n. 14670 del 1° ottobre 2003, il giudice non può disporre la sospensione, ma potrà, al limite, decidere incidentalmente la questione ai sensi dell'art. 2, comma terzo, del medesimo d.lgs. n. 546/92.

<sup>18</sup> Le altre ipotesi trovano applicazione quando la controversia pende davanti alla stessa o altra commissione tributaria ovvero sia in corso una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali o del Regolamento UE n. 2017/1852.

<sup>19</sup> Si deve dare atto che sussistono inoltre altri casi di “sospensione impropria” che non sono disciplinati dall'art. 39 del d.lgs. n. 546/1992 e che esulano dall'argomento oggetto del presente scritto.

<sup>20</sup> Cass., 14 dicembre 2018 n. 32441.

<sup>21</sup> Sull'onere probatorio incombente sulla parte che invoca la sospensione per avvenuta presentazione della querela di falso, si veda Cass., 30 novembre 2017, n. 28671; Cass., 17 gennaio 2019, n. 1148; nonché Comm- Trib. Prov. di Napoli, sentenza del 22 gennaio 2020, n. 720.

<sup>22</sup> Tra gli altri, BELLÈ, *Sospensione del processo tributario e sentenza a futura memoria*, in *Rass. trib.*, 2002, 5, 1794; TESAURO, voce: *Processo Tributario*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, XI, 348; GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT – Riv. giur.trib.*, 2001, 10, 1226.

Si tratta di un limite molto netto, che, se si aderisce a tale tesi rigorista, esclude l'applicazione dell'istituto della sospensione qualora la causa pregiudicante sia pendente davanti al giudice civile o amministrativo, anche nell'ipotesi di identità dei fatti<sup>23</sup>.

Ma negli ultimi anni sembra emergere un, seppur timido, diverso (ed ovviamente minoritario) orientamento nella giurisprudenza di legittimità, con riferimento alla eventuale pregiudizialità di un processo davanti alla giustizia amministrativa<sup>24</sup>. Secondo questo orientamento, rientra tra i poteri della Commissione tributaria quello di disporre la sospensione del processo una volta che sia accertata la pendenza, davanti al giudice amministrativo, di un giudizio riguardante gli atti amministrativi presupposti. La giurisprudenza citata tuttavia subordina l'applicazione dell'istituto della sospensione al caso, invero non rarissimo, in cui il giudice amministrativo sia chiamato a pronunciarsi su una questione pregiudiziale in senso tecnico.

Tale orientamento appare improntato ad un giusto temperamento dell'eccessivo rigore dell'art. 39, comma primo, in modo da favorire l'economia processuale ed evitare il contrasto di giudizi, seppur emessi da giurisdizioni diverse, vertenti sugli stessi fatti.

L'esperienza pratica insegna che nella maggior parte dei casi la causa pregiudicante è pendente davanti al giudice penale.

L'art. 39, comma primo, non distingue tra giurisdizioni: la Commissione può sospendere il giudizio esclusivamente nei casi previsti dall'art. 39, comma primo del d.lgs. n. 546/92 e la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura di incostituzionalità dell'art. 39, d.lgs. n. 546/92, in virtù della reciproca autonomia del processo penale e del processo tributario<sup>25</sup>.

Tale orientamento trova conforto nella lettera dell'art. 20 d.lgs. n. 74/2000<sup>26</sup> che così dispone: «*il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del*

---

<sup>23</sup> In tal senso MARINI, *Note in tema di sospensione del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1065; TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2016, 237.

<sup>24</sup> Si fa riferimento alle considerazioni espresse dalla Cassazione nell'ordinanza n. 31112 del 28 novembre 2019.

<sup>25</sup> Corte Costituzionale, ordinanza del 24 novembre 2010, n. 335.

<sup>26</sup> Sul tema, da ultimo, SAMMARTINO, *Il divieto di sospensione del procedimento di accertamento e del processo tributario per la pendenza del processo penale*, in GARAVOGLIA (a cura di), *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 625.



*procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»<sup>27</sup>.*

Ne consegue che secondo la giurisprudenza maggioritaria della Cassazione<sup>28</sup>, il giudice può procedere ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, ma non può disporre la sospensione del procedimento tributario per la pendenza del giudizio penale<sup>29</sup>.

Tale interpretazione, chiaramente maggioritaria, tuttavia si presta ad alcune considerazioni critiche.

In primo luogo, l'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 non dispone per il caso in cui la causa penale pregiudicante sia pendente in appello. Si può ipotizzare che si tratti di una fattispecie non considerata dalle norme del d.lgs. n. 546/92 e che pertanto possa trovare applicazione, nei limiti imposti dall'art. 1 del medesimo decreto, la disciplina processualcivilistica.

Si deve pertanto verificare se l'art. 337 c.p.c. possa trovare applicazione nel giudizio tributario. Si deve rilevare che l'applicazione del citato articolo del c.p.c. nel giudizio tributario non è più esclusa dalla nuova formulazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 9 del d.lgs. n. 156/2015, e non sembra che la norma in commento sia da considerarsi di per sé "incompatibile" con la disciplina del processo tributario in generale.

Ebbene, l'art. 337<sup>30</sup>, secondo comma, c.p.c.<sup>31</sup>, consente al giudice, quando la causa pregiudicante sia stata decisa con una sentenza emessa in un altro processo e tuttavia sia sottoposta ad impugnazione (ad esempio, sia stato presentato appello), di disporre la sospensione<sup>32</sup>.

---

<sup>27</sup> Sui rapporti "difficili" tra processo penale e giudizio tributario, MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 223; DORIGO, *Il doppio binario nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 436.

<sup>28</sup> Cass., 12 aprile 2017, n. 9442.

<sup>29</sup> Troveranno inoltre applicazione anche nel processo tributario le ipotesi, non espressamente contemplate dall'art. 39, previste da altre disposizioni di legge, in caso di presentazione del regolamento preventivo di giurisdizione, quando è sollevata questione di costituzionalità o una questione di interpretazione davanti alla Corte di Giustizia, nelle more della decisione sulla ricsuzione del giudice, ovvero previste dalle leggi che disciplinano ipotesi di definizione agevolata delle liti pendenti.

<sup>30</sup> L'art. 337 c.p.c. troverà applicazione ogni volta in cui la causa pregiudicante penda in giudizio di appello: in tal senso, Cass., 26 aprile 2019, n. 11334.

<sup>31</sup> La cui applicazione nel giudizio tributario non è più esclusa dalla nuova formulazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 9 del d.lgs. n. 156/2015.

<sup>32</sup> Cass., 29 agosto 2008 n. 21924; Cass., 2 maggio 2019, n. 11577 del 2.5.2019; Cass., 10 aprile 2019, n. 10035.

Tale interpretazione, seppur fondata sulle norme processuali, troverebbe comunque un limite, di difficile superamento, nella succitata disposizione contenuta nell'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 che, tuttavia, è inserita in un provvedimento legislativo tendenzialmente non deputato a disciplinare il processo tributario<sup>33</sup>.

La problematica appare di difficile soluzione: se da un lato, infatti, la portata dell'art. 20 appare chiaramente riconducibile all'ipotesi in commento, avendo utilizzato il legislatore penal-tributario una formula generale ed eccezionalmente ampia, è indubbio che la disciplina del processo tributario è dettata esplicitamente dal d.lgs. n. 546/92 che non rinvia affatto ad altre norme, diverse dal c.p.c.

Se si aderisse alla tesi dell'ammissibilità, nel processo tributario, della sospensione di cui all'art. 337 c.p.c., tuttavia, si creerebbe una palese disparità di trattamento tra fattispecie similari, in quanto la pendenza della causa penale, ritenuta pregiudicante, in primo grado o in appello sarebbe l'unico elemento abilitante il giudice tributario all'applicazione dell'istituto della sospensione. Vero è che tale disparità potrebbe trovare una propria giustificazione nella circostanza che, nel caso disciplinato dall'art. 337 c.p.c., la causa pregiudicante pende in II grado e pertanto sussiste già una decisione, ancorché non definitiva, emessa da un giudice penale.

Ma vi è di più. Sebbene l'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 escluda, in modo categorico, la sospendibilità del processo tributario *«per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»*, sussistono diverse ipotesi in cui, invero, la sospensione del processo tributario, in attesa della decisione del giudice penale, potrebbe realizzare un'economia processuale ed, inoltre, apparirebbe maggiormente rispettosa dei diritti del contribuente (oltre che del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 52, primo comma, della Costituzione).

Si pensi, ad esempio, agli effetti che può esplicare l'applicazione della pena su richiesta<sup>34</sup> sui fatti oggetto del processo tributario<sup>35</sup>. Costituisce infatti un

---

<sup>33</sup> Vale la pena ricordare che il d.lgs. n. 74/2000 è rubricato «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205».

<sup>34</sup> Il cosiddetto "patteggiamento" previsto dall'art. 444 c.p.p.

<sup>35</sup> Sul punto, senza pretesa di esaustività, si rimanda a MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 3, 704.

orientamento maggioritario della Cassazione<sup>36</sup> quello secondo il quale la sentenza emanata in sede penale ai sensi dell'art. 444 c.p.p. risulti idonea, in presenza di ulteriori elementi, a fondare la responsabilità tributaria del contribuente.

Ne consegue che, seppur mancando una diretta refluenza della sentenza di patteggiamento nel processo tributario, potrebbe rivelarsi utile attendere lo spirare del termine per accedere al patteggiamento, al fine di valutarne successivamente la portata inferenziale nel giudizio davanti la Commissione Tributaria. Ma tale soluzione necessita la possibilità, per il giudice speciale, di disporre la sospensione del processo.

Inoltre, è innegabile che, con i dovuti distinguo derivanti dalla differente istruzione probatoria, il materiale probatorio acquisito in sede penale<sup>37</sup>, così come l'eventuale decreto di archiviazione o la sentenza di assoluzione, posso assumere notevole rilevanza, ancorché inferenziale, nel processo tributario.

Infine, nei casi di confisca, ai sensi dell'art. 12-*bis*) e 12-*ter*) del d.lgs. n. 74/2000, si può porre la questione della sussistenza dell'oggetto del contendere del processo tributario, quantomeno con riferimento all'imposta confiscata.

Si tratta di ipotesi nelle quali l'istituto della sospensione potrebbe trovare una propria *ratio* nell'evitare una duplicazione di attività istruttoria ovvero per meglio determinare l'oggetto della lite tributaria.

Alla luce di quanto suesposto, appare chiaro che la normativa processualtributaria prevede un ambito di applicazione più ridotto rispetto a quella del codice di procedura civile: il testo dell'art. 39, comma primo, unitamente alle previsioni dell'art. 1 del d.lgs. n. 546/92, pone dei limiti stringenti per i casi di pregiudizialità "esterna", che rilevano concretamente solo in casi rari.

---

<sup>36</sup> Cfr. l'ordinanza del 20 febbraio 2017, n. 13034 e la sentenza del 29 settembre 2017, n. 22862. In particolare, la Corte sostiene che «*tale pronuncia costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice, il quale, ove intenda disconoscere l'efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice abbia prestato fede a tale ammissione: detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento*». Sulla possibilità, per il giudice tributario, di accogliere il ricorso anche in presenza di patteggiamento, qualora sussistano elementi tali da sovvertire la portata inferenziale della sentenza penale, si veda l'ordinanza del 12 febbraio 2018, n. 3284.

<sup>37</sup> Cfr. COMELLI, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, *passim*.

Tuttavia, le notevoli influenze tra i diversi giudizi che si possono instaurare nel corso dei processi e le esigenze di garantire i diritti fondamentali dei cittadini (quali quello ad un processo equo, alla garanzia della sua integrità patrimoniale, al ne bis in idem) nonché il perseguimento dell'interesse pubblico ad una economia degli atti processuali, non può che condurre ad auspicare una riforma del comma primo dell'art. 39. Appare infatti necessario, anche per evitare possibili distonie tra fattispecie simili, consentire al giudice tributario di disporre la sospensione del processo qualora ritenga necessario che sia preventivamente decisa una causa considerata pregiudiziale.

#### **4. Conclusioni**

L'istituto della sospensione del processo è disciplinato, nel giudizio tributario, in modo differente da quanto previsto nel codice di procedura civile. Le norme processualciviltiche in materia sono raramente applicabili davanti al giudice tributario, ed anche qualora le stesse appaiano astrattamente applicabili, presentano notevoli profili problematici.

Non vi è dubbio che il nuovo testo dell'art. 39 ha risolto molte delle problematiche in tema di pregiudizialità interna, ma se la riforma sembra garantire una maggiore coerenza delle decisioni dei giudici tributari, evitando possibili contrasti di giudicati, la stessa non appare aver inciso sulle ipotesi di pregiudizialità esterna.

A parere di chi scrive, i tempi sono maturi per una riforma radicale anche dell'art. 39, primo comma. In caso di "pregiudizialità esterna", sarebbe opportuno consentire al giudice, nell'esercizio delle sue potestà e rimettendone la valutazione al suo prudente apprezzamento, la sospensibilità del processo tributario in caso di dipendenza da un giudizio penale, amministrativo, civile o contabile che sia da considerarsi pregiudicante rispetto alla disciplina tributaria.