

## Gli effetti dell'estinzione del giudizio di appello per inattività delle parti

di **Andrea Gorgoni e Stefano Gorgoni**

Appare condivisibile il principio affermato dalla Corte di cassazione, con **sentenza n. 16862 del 2014**, circa l'applicabilità, anche nel **processo tributario**, dell'art. 338 c.p.c., secondo cui l'**estinzione del procedimento di appello** fa passare in **giudicato la sentenza impugnata**. Tale principio era già facilmente ricavabile da un'attenta interpretazione normativa, e solo un singolare travisamento avrebbe potuto indurre a confondere l'estinzione del processo per inattività delle parti o per rinuncia all'appello con l'estinzione dell'intero processo conseguente alla mancata riassunzione davanti al giudice del rinvio.

La Suprema Corte di cassazione, con la sentenza 18 giugno 2014, n. 13808 (1), si è espressa (a quanto sembra, per la prima volta in assoluto), su di una questione di grande rilievo, e cioè quella relativa alle conseguenze derivanti dall'estinzione, per inattività delle parti, del processo tributario di appello promosso dall'Agenzia delle entrate, soccombente in primo grado.

Al contrario di quanto sostenuto dalla difesa erariale che aveva esperito il ricorso per cassazione, riproponendo le tesi già sostenute dall'Agenzia delle entrate nel primo e secondo grado di giudizio, tali conseguenze consistono nel passaggio in giudicato della sentenza di primo grado favorevole al contribuente, dovendo anche nel processo tributario farsi applicazione dell'art. 338 c.p.c., secondo il quale "l'estinzione del procedimento di appello (...) fa passare in giudicato la sentenza impugnata".

Il principio di diritto, espresso dalla menzionata sentenza, viene ora ribadito nella sentenza n. 16862 del 2014 (2), che ha confermato l'erroneità della tesi erariale, la quale assimilava all'ipotesi in esame quella, del tutto differente, dell'estinzione dell'intero processo (e non solo del suo grado di appello) conseguente alla mancata riassunzione dello stesso a seguito del rinvio disposto dalla Cassazione in caso di annullamento della sentenza di appello, in cui si verifica, invece, la "reviviscenza" dell'atto impositivo.

Per chiarire la rilevanza del principio di diritto espresso dalla Corte, è però necessario fornire in

primo luogo qualche breve cenno in merito alla vicenda sostanziale sottesa alla pronuncia in esame.

### La vicenda di merito

La controversia prende le mosse da un avviso di accertamento in materia di IRPEF ed ILOR notificato nel lontano 1992 ad una contribuente, la quale lo aveva impugnato davanti al giudice tributario di primo grado, risultando integralmente vittoriosa.

L'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate aveva appellato tale decisione, ma nel corso del giudizio di appello si era verificato il decesso della contribuente, che era stato ritualmente comunicato dal difensore costituito, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (3). La Commissione tributaria re-

**Andrea Gorgoni** - *Avvocato in Pavia*

**Stefano Gorgoni** - *Professore a contratto presso l'Università di Pavia*

### Note:

(1) Già oggetto di analisi, in questa stessa *Rivista*, da parte di C. Glendi, "L'estinzione del giudizio di appello determina il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado", in *Corr. Trib.* n. 34/2014, pag. 2614.

(2) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(3) L'art. 40, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ("interruzione del processo") prevede: "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 ra-

(segue)

gionale di Milano, quindi, aveva dichiarato con ordinanza l'interruzione del giudizio d'appello, che, per inerzia delle parti, non era stato riassunto, né dall'appellante Agenzia delle entrate, né dagli eredi della contribuente defunta entro il termine semestrale fissato dall'art. 43, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, e dall'art. 305 c.p.c. (4); di conseguenza, ai sensi dell'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992, i giudici avevano dichiarato l'estinzione del giudizio di secondo grado.

Tuttavia, il Concessionario del Servizio nazionale di riscossione - all'epoca Esatri S.p.A. - aveva provveduto a notificare agli eredi della contribuente deceduta diverse cartelle di pagamento recanti un carico tributario iscritto a ruolo a seguito dell'accertamento a suo tempo impugnato (ed annullato dai giudici di primo grado con la sentenza appellata dall'Agenzia delle entrate), asseritamente dovuto "a titolo definitivo a seguito di decisione della Commissione tributaria regionale di Milano".

In altre parole, secondo la parte erariale, l'estinzione del procedimento di appello conseguente alla mancata riassunzione del giudizio interrotto, aveva generato, pur in presenza di una sentenza di primo grado completamente favorevole alla contribuente, anziché il passaggio in giudicato della stessa, la definitività dell'originario avviso di accertamento.

L'impugnativa, ad opera degli eredi, di tali cartelle di pagamento aveva dato quindi luogo al radicarsi di vari giudizi avanti agli organi di giustizia tributaria (la sentenza in commento riguarda uno di essi), nei quali l'Agenzia delle entrate si era premurata di sostenere con forza la tesi secondo la quale l'estinzione del giudizio di appello avrebbe travolto, sempre ed in ogni circostanza, l'intero processo tributario (inclusa, quindi, la sentenza di primo grado, che nella fattispecie era stata favorevole alla contribuente), determinando la reviviscenza dell'atto impositivo a suo tempo impugnato.

La tesi veniva respinta dai giudici tributari nel corso dei due gradi di giudizio.

In particolare, i giudici della Commissione tributaria regionale di Milano sentenziavano sostenendo che, anche nel giudizio tributario, operasse pienamente l'art. 338 c.p.c. in forza del quale,

in caso di estinzione del procedimento di appello, si determina l'automatico passaggio in giudicato della sentenza impugnata, risultando travolti dall'estinzione i soli atti del giudizio di secondo grado (5).

L'Agenzia delle entrate si vedeva, pertanto, costretta a proporre ricorso per cassazione, con il quale faceva valere un unico motivo di censura consistente nella violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 45 e 49 del D.Lgs. n. 546/1992, nonché degli artt. 310 e 338 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., avendo, a suo dire "la CTR errato nel ritenere che nel processo tributario possa trovare applicazione l'art. 338 c.p.c. (in base al quale l'estinzione del giudizio impugnatorio fa passare in giudicato la sentenza impugnata), o comunque il principio di cui all'art. 310 c.p.c. (secondo cui l'estinzione del processo fa salve le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo)".

Affermava, infatti, l'Agenzia, che "l'uso del termine 'processo', in luogo di 'procedimento'" (nell'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992) avrebbe lasciato "chiaramente intendere l'intenzione del legislatore di investire del fenomeno estintivo tutto il processo, comprendendo quindi anche le sentenze dei precedenti gradi di giudizio, e non il solo procedimento di appello", essendovi "in base all'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992" una

#### Note:

(segue nota 3)

diastensione o la sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.

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".

(4) A decorrere dal 4 luglio 2009, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, l'art. 305 c.p.c. prevede un termine di tre mesi (e non più semestrale) per la riassunzione.

(5) Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. X, 7 gennaio 2009: "la norma alla quale il giudice tributario, al pari di un giudice civile, deve fare riferimento per risolvere correttamente la questione, è quella contenuta nell'art. 338 c.p.c. il quale così testualmente disciplina gli effetti dell'estinzione del procedimento di impugnazione: 'l'estinzione del procedimento di appello ... fa passare in giudicato la sentenza impugnata (...)'. Tale norma, che esprime un principio di carattere generale (vedi Cass. n. 18236/2006) è applicabile anche al processo tributario in forza di quanto dettato dall'art. 1 del decreto legislativo n. 546/1992".

“differenza letterale con l’art. 310, comma 2, c.p.c.”. In altre parole, concludeva l’Agenzia, “se il legislatore avesse voluto disporre l’estinzione del solo grado di giudizio nel quale pendeva il processo, avrebbe dovuto usare la diversa formula per cui si estingue il ‘procedimento’, e non il ‘processo’, che indiscutibilmente contiene tutti i gradi di giudizio”.

### Le statuizioni della Suprema Corte

La soluzione interpretativa propugnata dall’Agenzia delle entrate sarebbe stata - ad avviso di chi scrive - fortemente confliggente con la corretta interpretazione sistematica delle norme interessate, ed è stata opportunamente respinta dai giudici di legittimità con una serie di convincenti argomentazioni giuridiche che fanno salva la logica del sistema processuale.

La Corte ha dunque così ricostruito il quadro normativo di riferimento.

L’art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che “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”.

La disposizione, osserva la Corte, consente al giudice di dichiarare in via officiosa l’estinzione del giudizio, rilevando, anche in assenza di istanza di parte, il verificarsi della causa estintiva rappresentata dal mancato rispetto dei termini perentori entro i quali il giudizio deve essere integrato, proseguito o riassunto.

Inoltre, l’art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che alle impugnazioni delle sentenze tributarie debbano applicarsi tutte le disposizioni contenute nel titolo III (“delle impugnazioni”), capo I (“delle impugnazioni in generale”, del libro II (“del processo di cognizione”) del codice di procedura civile (che comprende gli articoli da 323 a 338), escluso espressamente il solo art. 337 (6) e fatto salvo quanto disposto dallo stesso decreto legislativo che disciplina il processo tributario, il quale, all’art. 1 rinvia, per tutto quanto

### SOLUZIONI OPERATIVE

#### Giudizio di rinvio

Nel caso del giudizio di rinvio, che presuppone l’avvenuto annullamento della sentenza di appello, a sua volta sostitutiva della decisione di prime cure, la **mancata riassunzione della causa** davanti al giudice indicato dalla Corte determina l’estinzione dell’**intero processo** (e non solo, quindi, di un suo grado), con conseguente **consolidamento dell’atto** impositivo **impugnato**.

non espressamente previsto dal decreto sul contenzioso, alle disposizioni che regolano il processo civile.

L’art. 310, comma 2, c.p.c., a sua volta, nel disciplinare in linea generale gli effetti dell’estinzione nel processo ordinario di cognizione, stabilisce che “l’estinzione rende inefficaci gli atti compiuti ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo”.

Inoltre, l’art. 338 c.p.c. (contenuto nel titolo III c.p.c., ed espressamente richiamato dal già menzionato art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, che esclude espressamente dalla *relatio*, come si è visto, il solo art. 337 c.p.c.), statuisce che “l’estinzione del procedimento di appello (...) fa passare in giudicato la sentenza impugnata, salvo che ne siano stati modificati gli effetti con provvedimenti pronunciati nel procedimento estinto”.

La prima questione affrontata dalla Corte di cassazione è dunque la seguente: se nel processo tributario sia applicabile, in forza del rinvio dell’art. 49, la norma prevista dall’art. 338 c.p.c., la quale sancisce il principio generale per il quale l’estinzione del giudizio di impugnazione determina il passaggio in giudicato della sentenza impugnata, e se quindi, con riferimento alla controversia sottoposta al suo esame, l’estinzione, per inattività delle parti, del giudizio di appello instaurato dall’Agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado (che, in senso favorevole al contribuente, aveva annullato l’avviso di accertamento), ne determini il passaggio in giudicato.

La risposta della Corte ad entrambi i quesiti è affermativa, in quanto, osserva il Collegio, “l’operatività nel processo tributario dell’art.

#### Nota:

(6) L’art. 337 c.p.c. (“sospensione dell’esecuzione e dei processi”) prevede: “l’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407. Quando l’autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata”.

338 c.p.c. (...) non trova ostacolo in una disposizione speciale, dettata per l'estinzione del processo tributario, in fase di impugnazione, con esso incompatibile”.

Una tale disposizione, che cioè escluda l'operatività dell'art. 338 c.p.c. nel processo tributario, infatti, secondo il giudice di legittimità, “non è rinvenibile nel terzo comma dell'art. 45” del D.Lgs. n. 546/1992, “in quanto con esso il legislatore si è preoccupato soltanto di precisare che, anche nel processo tributario (come nel procedimento civile ordinario, ai sensi dell'art. 310 c.p.c.), l'estinzione - per inattività delle parti - rende inefficaci gli atti compiuti fino al perfezionamento della fattispecie estintiva, essendo l'estinzione tuttavia rilevabile, anche d'ufficio, ‘solo nel grado di giudizio in cui si verifica’. La pronuncia di estinzione in appello, investe pertanto soltanto gli atti del procedimento di gravame”.

Affermata, quindi, la piena operatività dell'art. 338 c.p.c. anche nel “nostro” processo (7), la Corte di cassazione si preoccupa poi di sgombrare il campo dalla questione agitata dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale la mancata riassunzione del giudizio di appello per inattività delle parti avrebbe determinato, con una sorta di applicazione analogica degli artt. 393 c.p.c. e 63 del D.Lgs. n. 546/1992, dettati per il giudizio di rinvio, non già l'estinzione del solo giudizio di appello (ciò che avrebbe determinato il consolidarsi della sentenza di primo grado favorevole al contribuente), bensì dell’“intero processo”, comprensivo cioè anche delle sentenze dei precedenti gradi del giudizio (il che avrebbe travolto anche la sentenza di primo grado, con conseguente “reviviscenza” dell'originario atto di accertamento).

La tesi erariale, chiarisce la Corte, non è fondata, in quanto si tratta di ipotesi normative del tutto distinte.

Infatti, nel caso del giudizio di rinvio, che presuppone l'avvenuto annullamento della sentenza di appello, a sua volta sostitutiva della decisione di prime cure (ipotesi, comunque, che non si era in concreto verificata nella fattispecie sottoposta all'esame dei giudici), la mancata riassunzione della causa davanti al giudice indicato dalla Corte (sia esso di secondo o di primo grado, co-

me ad esempio avverrebbe in caso di annullamento della sentenza d'appello per difetto di litisconsorzio necessario originario), determina l'estinzione dell’“intero processo” (e non solo, quindi, di un suo grado), stante l'espressa previsione letterale degli artt. 393 c.p.c. e 63, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (8), “con conseguente consolidamento dell'atto impositivo impugnato” (9).

Infatti, ribadisce la Corte di cassazione, al giudizio di rinvio è inapplicabile “l'art. 338 dello stesso codice, che regola gli effetti dell'estinzione del procedimento di impugnazione, cosicché l'estinzione dell'intero processo, ai sensi dell'art. 393 c.p.c., determina la conseguente caducazione di tutte le sentenze emesse nel corso dello stesso, eccettuate quelle già coperte dal giudicato, in quanto non impugunate (Cass. n. 17372/2002)”.

Il che determina, in campo tributario, come anticipato, la definitività dell'avviso di accertamento che costituiva l'oggetto di quel processo, in quanto la pretesa tributaria “vive di forza propria, in virtù dell'atto impositivo in cui è stata formalizzata”, con la conseguenza che “l'estin-

#### Note:

(7) Del resto, già con la pronuncia n. 18236 del 22 agosto 2006, la Suprema Corte aveva precisato che “l'art. 338 c.p.c. è norma che esprime un principio di carattere generale”.

(8) L'art. 393 c.p.c. stabilisce infatti: “se la riassunzione non avviene entro il termine di cui all'articolo precedente, o si avvera successivamente a essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio, l'intero processo si estingue, ma la sentenza della Corte di cassazione conserva il suo effetto vincolante anche nel nuovo processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda”.

L'art. 63, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (“giudizio di rinvio”) dispone che “se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio, l'intero processo si estingue”. Come si vede, entrambe le disposizioni hanno cura di specificare che l'estinzione riguarda “l'intero processo” e non semplicemente il giudizio, il processo od il procedimento.

(9) E la ragione è evidente, sol che si consideri che, in tal caso, “la sentenza di primo grado è stata sostituita dalla sentenza d'appello, la quale a sua volta è stata cassata, e quindi posta nel nulla, dalla pronuncia della Corte di cassazione, così che nulla può impedire il propagarsi dell'inefficacia degli atti del processo lungo tutti i gradi, compreso l'atto iniziale del processo stesso, rendendo, in tal modo, inevitabile il completo ‘naufragio’ processuale, assai chiaramente espresso dal legislatore, per l'appunto, dicendo che l'intero processo si estingue”: così, v. C. Glendi, *op. loc. cit.*, pag. 2617.

zione del processo [*recte*: dell'intero processo] travolge la sentenza impugnata, ma non l'atto amministrativo, che non è un atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione”.

Pertanto, è il ragionamento svolto dai giudici di legittimità, fuori dall'ipotesi di rinvio, nella diversa fattispecie di estinzione del processo tributario di appello dovuta ad inattività delle parti, qualora il giudizio di primo grado si sia concluso con una decisione di fondatezza dell'azione del contribuente, si “determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa in giudicato. In tale ipotesi, infatti (distinta da quella relativa al giudizio di rinvio a seguito di cassazione della sentenza

resa in appello), il fenomeno estintivo non può mantenere in vita il provvedimento impositivo impugnato, ormai travolto e sostituito dal titolo giudiziale che ne ha annullato gli effetti”.

### **Gli effetti dell'estinzione del processo**

A corollario di quanto condivisibilmente statuito nella pronuncia poc'anzi esaminata (così come in quella “gemella” n. 13808 del 2014, cit.) (10), si possono aggiungere alcune considerazioni.

In primo luogo, non sembra del tutto esatto quanto si afferma in entrambe le sentenze in relazione alla totale assenza di precedenti specifici sul punto controverso.

Al contrario, la Suprema Corte aveva già posto, con la sentenza n. 5026 del 2003, il principio di diritto secondo cui “ai sensi dell'art. 310 c.p.c., l'estinzione rende inefficaci gli atti compiuti, ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo, e qualora, quindi, il giudizio

### **SOLUZIONI OPERATIVE**

#### **Estinzione del processo per rinuncia all'appello**

La legge **non** prevede nessuna **differenziazione** degli effetti dell'estinzione del processo per **inattività** delle **parti** rispetto all'estinzione per **rinuncia** all'**appello**, soprattutto una volta che si consideri che medesima è la “ratio” sottostante alle due ipotesi di estinzione normativamente previste. Il meccanismo dell'estinzione è utilizzato dal legislatore come “stimolo” rivolto alla parte più interessata alla **prosecuzione del giudizio** affinché compia tempestivamente gli atti di impulso processuale cui è tenuta. Quindi, anche nel caso di rinuncia all'appello da parte dell'appellante, l'estinzione che ne consegue determina il **passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'appellato**, il quale, infatti, di regola (salvo ipotesi residuali), non ha alcun interesse giuridico alla prosecuzione della lite.

sia stato definito in primo grado con una decisione sulla fondatezza dell'azione, la rinuncia agli atti del giudizio compiuta in sede di appello, non potendo che investire soltanto gli atti del giudizio di gravame, comporta il passaggio in giudicato della decisione stessa in conseguenza della sopravvenuta inefficacia della sua impugnazione”.

Il fatto, poi, che la sentenza innanzi richiamata riguardasse un'ipotesi di estinzione del processo per rinuncia al ricorso, *ex art. 44 del D.Lgs. n. 546/1992, cit.* (e non un'ipotesi di estinzione del processo per inattività delle parti, *ex art. 45 del D.Lgs. cit.*) non pare scalfire minimamente il valore di precedente della stessa, con riguardo al caso in esame, posto che nessuna differenziazione degli effetti, a se-

conda che si verta in un caso di estinzione a seguito di rinuncia all'appello, ovvero di inattività delle parti, è prevista dalla legge, soprattutto una volta che si consideri che medesima è la *ratio* sottostante alle due ipotesi di estinzione normativamente previste.

Infatti, il meccanismo dell'estinzione è utilizzato dal legislatore come “stimolo” rivolto alla parte più interessata alla prosecuzione del giudizio (nel processo tributario è sempre il contribuente, in primo grado, mentre in appello è la parte soccombente nel precedente giudizio, che può essere, quindi, tanto l'Ufficio quanto la parte privata) affinché, se ed in quanto voglia evitare la “sanzione” dell'estinzione, compia tempestivamente gli atti di impulso processuale cui è tenuta.

In particolare, come avevano, peraltro, nella fat-

#### **Nota:**

(10) Cfr. nota I.

tispecie, correttamente evidenziato anche i giudici della Commissione tributaria regionale della Lombardia, in una delle decisioni poi impugnate dall'Agenzia delle entrate con ricorso per cassazione, le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, come del resto più volte chiarito anche dalla stessa Suprema Corte (11).

Va da sé, in quest'ottica, che non avrebbe senso alcuno sanzionare la parte appellata, che non ha alcun interesse (in senso tecnico - giuridico) alla prosecuzione di un giudizio dal cui esito non potrebbe, comunque, conseguire un risultato più vantaggioso di quello già ottenuto in primo grado, e che non sarebbe neppure attivamente legittimata ad avviare (12).

Di conseguenza, la scelta dell'appellante (in questo caso, l'Agenzia delle entrate) di non riassumere il giudizio d'impugnazione della sentenza di primo grado favorevole al contribuente, non può andare a detrimento dei diritti dell'appellato interamente vittorioso in prime cure, il quale non ha alcun onere ma neppure interesse alla prosecuzione del giudizio di appello, non potendo comunque conseguire, come si è detto, in esito al medesimo giudizio, un risultato più vantaggioso di quello già ottenuto.

Allo stesso modo, anche nel caso di rinuncia all'appello da parte dell'appellante, l'estinzione che ne consegue determina il passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'appellato, il quale, infatti, di regola (salvo ipotesi residuali), non ha alcun interesse giuridico alla prosecuzione della lite.

Si tratta, dunque, in entrambe le ipotesi (rinuncia all'appello oppure inattività delle parti), di comportamenti in qualche modo "imputabili" o, comunque, "riferibili" alla parte appellante (sia che ciò dipenda da deliberato proposito, sia che derivi da semplice negligenza della medesima), dai quali la legge non può che far discendere conseguenze favorevoli all'appellato e pregiudizievoli per l'appellante medesimo.

Al riguardo, una dottrina autorevole aveva già evidenziato come la rinuncia all'appello non debba "di regola, essere accettata dalle altre parti, poiché queste ultime non hanno alcun apprezzabile interesse alla prosecuzione della lite. In-

fatti, l'estinzione che ne consegue determina il passaggio in giudicato della sentenza per esse favorevole. (...) Merita tenere presente che l'estinzione del giudizio dinanzi alla Commissione regionale comporta in ogni caso il passaggio in giudicato della sentenza gravata (...). Il medesimo effetto, consistente nell'acquisizione del crisma di immutabilità da parte della sentenza appellata, si registra anche in caso di estinzione della seconda fase del giudizio per inattività delle parti (cui ha riguardo l'art. 45), ma non nell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere *ex art. 46*" (13).

Dal passaggio testé riportato appare evidente come le vicende estintive del giudizio di appello siano configurate dalla legge senza alcuna distinzione riguardo agli effetti, a seconda che si tratti di estinzione per inattività delle parti piuttosto che di estinzione per rinuncia all'appello, mentre l'unica distinzione prevista dall'ordinamento riguarda esclusivamente gli effetti dell'estinzione per cessata materia del contendere.

Detto questo, non si può che concordare con la Corte allorché afferma, stante l'inequivoco richiamo operato dall'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, l'applicabilità, anche nel processo tributario dell'art. 338 c.p.c., secondo cui "l'estinzione del procedimento di appello (...) fa passare in giudicato la sentenza impugnata".

## Una chiave di lettura "sistemica" delle norme interessate

A tale conclusione conduce, infatti, l'interpretazione in chiave sistemica delle norme interessate, ove si consideri che:

- l'art. 49 ("Disposizioni generali applicabili") del D.Lgs. n. 546/1992 è collocato nel titolo II del decreto che disciplina il processo tributario ("Il processo"), capo III ("Le impugnazioni"), sezione I ("Le impugnazioni in generale"), e

### Note:

(11) Cfr. anche Cass., 23 maggio 2001, n. 7007; Id., 28 maggio 2001, n. 7216, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2001, pag. 1308, con nota di C. Glendi.

(12) A meno che non abbia a sua volta proposto appello incidentale non condizionato avverso un capo della sentenza a lui sfavorevole.

(13) Cfr. T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pagg. 713-715.

## LA GIURISPRUDENZA

### Estinzione del processo per inattività della parte

Secondo la sentenza della **Commissione tributaria** della Lombardia, una volta dichiarata l'estinzione del processo tributario per inattività della parte che aveva interesse alla riassunzione, sono resi **inefficaci** gli atti compiuti, ma **non** anche la **sentenza di primo grado**, la quale passa in **giudicato**. In conseguenza di ciò, se la sentenza di primo grado è **favorevole al contribuente**, è pure da **annullare la cartella** di pagamento in tal caso illegittimamente emessa.

prevede espressamente, al primo comma, che “alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, escluso l'art. 337”;

- nel richiamato titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile sono contenuti gli articoli che vanno dal n. 323 al n. 338 compresi.

Pertanto, ne consegue che, con l'espressa esclusione dell'art. 337 c.p.c. (che ri-

guarda la sospensione dell'esecuzione e dei processi), tutte le restanti norme contenute nel titolo III, capo I, libro II del Codice di procedura civile, dall'art. 323 all'art. 338, risultano applicabili anche ai giudizi innanzi alle Commissioni tributarie, ad integrazione di quanto disposto dall'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992.

Già prima della decisione in commento (e della conforme Cass. n. 13808 del 2014), quindi, una corretta correlazione delle norme interessate, e l'analisi della *ratio legis* alle stesse sottese, poteva indurre a ritenere che nel processo tributario, dall'estinzione del giudizio di appello per inattività delle parti, *ex art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992*, conseguisse *de plano* il passaggio in giudicato della sentenza di merito pronunciata in primo grado, come del resto affermato da diversi precedenti giurisprudenziali e dottrinali.

Ad esempio, con una decisione assai chiara, in un caso del tutto identico a quello in esame, sempre la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva deciso che “una volta dichiarata l'estinzione del processo tributario per inattività della parte che aveva interesse alla riassunzione, *ex art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992*, sono resi inefficaci gli atti compiuti, ma non anche la sentenza di primo grado, la quale passa in giudicato. In conseguenza di ciò, se la sentenza di primo grado è favorevole al contribuente (...) è pure da annullare la cartella di pagamento in tal caso illegittimamente emessa” (14).

La Commissione aveva così argomentato: “le tesi difensive di parte contribuente sono pienamente fondate *ex art. 338 c.p.c.*, poiché, essendo stata pronunciata l'estinzione del procedimento, *ex art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992*, avendo l'Ufficio lasciato decorrere i termini per la riassunzione del processo, *ex art. 43 del D.Lgs.*, per inattività dichiarata di parte, cioè dell'Ufficio appellante, avente interesse alla prosecuzione del processo, si ha la definitività della sentenza

di prime cure, che ha censurato l'operato dell'Ufficio, contrariamente a quanto pretende quest'ultimo, secondo il quale l'estinzione riguarda l'intero processo, con l'effetto di annullare praticamente la sentenza di primo grado di giudizio *tamquam non esset* e di rendere invece definitivamente lecito il comportamento dell'organo accertatore soccombente”.

Tesi, questa, ampiamente condivisa dalla dottrina, secondo cui “l'estinzione del giudizio, dinanzi alla Commissione regionale, comporta in ogni caso il passaggio in giudicato della sentenza gravata (...). In sintesi, dall'estinzione dell'appello discende, sempre e comunque, l'irretrattabilità dell'impugnata sentenza della Commissione tributaria provinciale (...). Il medesimo effetto, consistente nell'acquisizione del crisma dell'immutabilità da parte della sentenza appellata, si registra anche in caso di estinzione della seconda fase del giudizio per inattività delle parti (cui ha riguardo l'art. 45)” (15).

Era stato infatti rilevato che “l'estinzione del processo per inattività delle parti, regolata dall'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992, (...) determina l'inefficacia degli atti del processo estinto, da

#### Note:

(14) Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. VII, 5 maggio 2005, n. 45.

(15) Cfr. T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, *op. cit.*, pag. 573. In senso conforme, O. Drigani e R. Lunelli, in *Guida al nuovo processo tributario - Commentario al D.Lgs. 546/1992*, IPSOA, 1996.

cui può conseguire (nel caso di estinzione del giudizio di primo grado o del giudizio di rinvio da parte del giudice d'appello o della Suprema Corte di Cassazione) la consolidazione dell'atto impugnato (cioè il consolidarsi dell'originaria pretesa impositiva) ovvero il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado (qualora l'estinzione riguardi il giudizio di appello)" (16).

Anche a livello di manualistica tributaria non ci si discostava dal medesimo principio, tanto che un celebre Autore si era così espresso: "le disposizioni (...) esaminate in materia di sospensione, interruzione ed estinzione del giudizio, dettate espressamente con riferimento al giudizio di primo grado, si rendono applicabili anche nel procedimento di appello, in virtù del richiamo in tal senso operato dall'art. 61 del D.Lgs. n. 546/1992; con l'avvertenza, peraltro, che l'estinzione del giudizio nella fase di impugna-

zione comporta il passaggio in giudicato della sentenza impugnata" (17).

In verità, e per concludere, sembra, a chi scrive, che il principio, ribadito dalla Suprema Corte, di piena applicabilità, nel processo tributario, dell'art. 338 c.p.c., fosse già facilmente ricavabile da un'attenta interpretazione delle norme coinvolte, e che solo un singolare travisamento abbia potuto indurre a confondere gli istituti sopra esaminati con quello, ben diverso, dell'estinzione dell'intero processo conseguente alla mancata riassunzione davanti al giudice del rinvio.

#### Note:

(16) Cfr. C. Glendi, "Effetti sul processo tributario della morte del contribuente e della rinuncia alla eredità da parte dei successibili", in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2000, pag. 146. Nel medesimo senso, cfr. *Giurisprudenza sistematica di Diritto Tributario*, diretta da F. Tesoro, Torino, 1999, pagg. 627-632.

(17) Cfr. P. Russo, *Manuale di Diritto Tributario*, III ed., Milano, 1999, pag. 504.

## LA SENTENZA

**Cassazione, Sez. trib., Sent. 24 luglio 2014 (30 maggio 2014) n. 16862 - Pres. Di Iasi - Rel. Iofrida**

**L'estinzione del processo tributario, per inattività delle parti, intervenuta in appello, in un giudizio già definito in primo grado con una decisione di fondatezza dell'azione del contribuente, determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa in giudicato. Infatti, in questa ipotesi, distinta da quella relativa al giudizio di rinvio a seguito di cassazione della sentenza resa in appello, il fenomeno estintivo non può mantenere in vita il provvedimento impositivo impugnato, ormai travolto e sostituito dal titolo giudiziale che ne ha annullato gli effetti.**

#### Ritenuto in fatto

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, nei confronti di S.M. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 3/10/2009, depositata in data 7/01/2009, con la quale - in una controversia con-

cernente l'impugnazione di una cartella di pagamento, notificata a S.M., erede di Sa.Ca., recante iscrizione a ruolo dell'importo di un avviso di accertamento relativo a maggiori IRPEF ed ILOR, dovute dalla Sa., e divenuto, secondo l'Ufficio erariale, definitivo, a seguito di estinzione, per mancata riassunzione, del relativo giudizio di appello, interrottosi per decesso della stessa contribuente appellata - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva "annullato l'iscrizione a ruolo", ritenendo che la declaratoria di estinzione del giudizio, avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento, costituente l'atto-pre-supposto della cartella esattoriale, intervenuta in appello, aveva determinato il passaggio in giudicato della sentenza della C.T.P., favorevole alla contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, nel giudizio tributario, opera l'art. 338 c.p.c., in forza del quale, in caso di estinzione, per inattività delle parti, del procedimento di impugnazione, si determina l'automatico passaggio in giudicato della sentenza impugnata, essendo travolti i soli atti del giudizio di appello. I giudici hanno altresì precisato che detta norma è applicabile al processo tributario in forza del richiamo operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12.



## Considerato in diritto

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con unico motivo, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 45 e 49 e artt. 310 e 338 c.p.c., dovendo ritenersi che, in caso di estinzione del processo per inattività delle parti, ai sensi dell'art. 45 citato, si estingua l'intero giudizio, comprensivo quindi anche delle sentenze dei precedenti gradi del giudizio, non contenendo detta norma la previsione derogatoria (clausola di cd. salvezza delle sentenze di merito), presente invece, nel processo civile ordinario di cognizione, nella disposizione dell'art. 310 c.p.c.

2. La censura è infondata.

2.1. E' necessario ricostruire il quadro normativo di riferimento.

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 45, stabilisce, al comma 3, che "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".

La disposizione ne consente la pronuncia "ex officio", nel caso in cui non vengano rispettati i termini perentori entro i quali il giudizio deve esser proseguito, integrato o riassunto. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, richiama l'applicazione "alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie" delle disposizioni del titolo 3, capo 1, del libro 2 c.p.c. (artt. da 323 a 338), escluso espressamente l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto dallo stesso decreto legislativo disciplinante il processo tributario (il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 sancisce, in generale, l'operatività nel processo tributario delle disposizioni del codice di procedura civile, "per quanto non disposto" dalla legge speciale e compatibile con la stessa; analoga disposizione si rinviene, per il procedimento d'appello, nell'art. 61).

L'art. 310 c.p.c. (Sezione 3, Capo 7, Libro 1 codice), nel disciplinare, in generale, nel processo ordinario di cognizione, gli effetti dell'estinzione, prevede, al comma 2, che "l'estinzione rende inefficaci gli atti compiuti ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo".

L'art. 338 c.p.c. (Capo 1, Titolo 3, Libro 2) stabilisce poi che "l'estinzione del procedimento d'appello o di revocazione nei casi previsti nell'art. 395, nn. 4 e 5 fa passare in giudicato la sentenza impugnata, salvo che siano stati modificati gli effetti con provvedimenti pronunciati nel procedimento estinto". Con riguardo specifico al giudizio di rinvio, a seguito di cassazione della sentenza

impugnata, nel processo ordinario di cognizione, l'art. 393 prevede l'estinzione "dell'intero processo" e, nel processo tributario, l'art. 63 ne riproduce il contenuto, sancendo l'estinzione "dell'intero processo", in caso di mancata riassunzione nel termine di legge o di avverarsi di una successiva causa di estinzione, ad eccezione della previsione dell'efficacia vincolante della sentenza del giudice di legittimità.

2.3. Per costante orientamento di questa Corte, l'estinzione del processo tributario, relativamente al giudizio di rinvio, comportando la definitività dell'avviso di accertamento che ne costituiva l'oggetto, rende inammissibile, per difetto d'interesse, l'impugnazione proposta dall'Amministrazione finanziaria avverso la sentenza dichiarativa dell'estinzione (tra le tante, v. Cass. 3040/2008; Cass. 5044/2012). Al riguardo, va, infatti, considerato che, come evidenziato nelle su richiamate statuizioni, la pronuncia di estinzione del giudizio comporta, ex artt. 393 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63, comma 2, il venir meno dell'intero processo ed, in forza dei principi in materia di impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e quindi l'integrale accoglimento delle ragioni erariali (così da rendere vana l'efficacia del principio di diritto stabilito dalla Corte di Cassazione).

Si è quindi affermato (Cass. 16689/2013; Cass. 5044/2012; Cass. 3040/2008, tutte rese in fattispecie di estinzione del giudizio conseguente alla cassazione con rinvio di altra sentenza) che la pretesa tributaria vive di forza propria, in virtù dell'atto impositivo in cui è stata formalizzata, e che l'estinzione del processo travolge la sentenza impugnata, ma non l'atto amministrativo, che non è un atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione (il principio trovasi così affermato sin dalla sentenza n. 119/1980: "Poichè l'opposizione avverso l'ingiunzione fiscale integra una mera azione di accertamento negativo della legittimità della pretesa tributaria, l'eventuale estinzione di tale processo di opposizione (nella specie, per mancata riassunzione davanti al giudice di rinvio), non può implicare estinzione dell'obbligazione tributaria, la quale vive di forza propria per effetto dell'ingiunzione stessa, ed in essa trova titolo costitutivo"). Nella sentenza n. 18640/2008, questa Corte, con riguardo agli effetti dell'estinzione per condono del giudizio, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, ha poi affermato che "in tema di effetti dell'estinzione del processo tributario e con riguardo all'efficacia delle sentenze di merito pro-

nunciate nel corso del giudizio, la fattispecie rinviene la sua completa regolamentazione nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 146 dettato per i “casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere” e nel correlato L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 8, cosicché “la declaratoria di estinzione, accertando la intervenuta ‘definizione’ di una pendenza tributaria, importa la caducazione di tutti i provvedimenti resi nel processo relativo ... non applicandosi la diversa regola di cui all’art. 310 cod. proc. civ., in quanto il perdurare degli effetti ivi previsto per le predette pronunce contrasterebbe con l’accertata definizione del rapporto oggetto delle stesse, né potendo a tale stregua invocarsi il giudicato interno su un punto della controversia”.

**2.4.** Con riguardo invece all’ipotesi, che qui interessa, di estinzione, per inattività delle parti, del giudizio di appello, instaurato avverso sentenza di primo grado che, in senso favorevole al contribuente, abbia annullato l’avviso di accertamento, la questione di diritto controversa, vale a dire degli effetti di detta pronuncia sull’atto impositivo, si prospetta nuova, per questa Corte di legittimità. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, ammette l’applicabilità alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie delle disposizioni generali in tema di impugnazioni contenute nel codice di procedura civile (“del titolo 3, capo 1, del libro 2”, ad eccezione dell’art. 337 c.p.c.), sia pure in via residuale, stante la clausola cd. di “compatibilità” (“fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”).

In particolare, osserva il Collegio, l’operatività nel processo tributario dell’art. 338 c.p.c. (che, si rammenta, sancisce il principio generale secondo il quale l’estinzione del giudizio di impugnazione determina il passaggio in giudicato della sentenza impugnata) non trova ostacolo in una disposizione speciale, dettata per l’estinzione del processo tributario, in fase di impugnazione, con esso incompatibile.

Una tale disposizione non è rinvenibile nel terzo comma dell’art. 45 (secondo il quale: “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”), in quanto con esso il legislatore si è preoccupato soltanto di precisare che, anche nel processo tributario (come nel procedimento civile ordinario, ai sensi dell’art. 310 c.p.c.), l’estinzione - per inattività delle parti - rende inefficaci gli atti compiuti

fino al perfezionamento della fattispecie estintiva, essendo l’estinzione tuttavia rilevabile, anche d’ufficio, “solo nel grado di giudizio in cui si verifica”. La pronuncia di estinzione in appello investe pertanto soltanto gli atti del procedimento di gravame.

Diversa è la disciplina dettata nell’ipotesi di estinzione del giudizio di rinvio, nella quale l’intero processo viene meno, stante l’espressa previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63, comma 2, con conseguente consolidamento dell’atto impositivo impugnato. In effetti, come è stato già chiarito da questa Corte, è inapplicabile al giudizio di rinvio l’art. 338 cit. codice, che regola gli effetti dell’estinzione del procedimento di impugnazione, cosicché l’estinzione dell’intero processo, ai sensi dell’art. 393 c.p.c., determina la conseguente caducazione di tutte le sentenze emesse nel corso dello stesso, eccettuate quelle già coperte dal giudicato, in quanto non impuginate (Cass. 17372/2002).

**2.5.** Ne consegue che l’estinzione del processo tributario, per inattività delle parti, intervenuta in appello, in un giudizio già definito in primo grado con una decisione di fondatezza dell’azione del contribuente, determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa in giudicato. In tale ipotesi, infatti (distinta da quella relativa al giudizio di rinvio a seguito di cassazione della sentenza resa in appello), il fenomeno estintivo non può mantenere in vita il provvedimento impositivo impugnato, ormai travolto e sostituito dal titolo giudiziale che ne ha annullato gli effetti.

**3.** Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto.

Le spese processuali del presente giudizio di legittimità vanno integralmente compensate tra le parti, in considerazione della novità della questione di diritto trattata.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese processuali del presente giudizio di legittimità.