

Edizione di giovedì 26 ottobre 2017

CONTROLLO

Ancora incertezze sulla decorrenza delle dimissioni dei sindaci

di Fabio Landuzzi

IVA

Il luogo impositivo ai fini IVA delle prenotazioni on line di alloggi

di Marco Peirolo

CONTENZIOSO

L'omesso deposito della ricevuta di spedizione dell'appello

di Luigi Ferrajoli

ACCERTAMENTO

Avviso di accertamento illegittimo senza allegazione degli atti

di Marco Bargagli

CONTENZIOSO

Il passaggio in giudicato della sentenza

di Dottryna

CONTROLLO

Ancora incertezze sulla decorrenza delle dimissioni dei sindaci

di Fabio Landuzzi

La sentenza della [**Corte di Cassazione n. 9416 del 12 aprile 2017**](#) segna un nuovo, e non felice, tassello sull'annosa ed **irrisolta questione** della **decorrenza degli effetti delle dimissioni dei sindaci** di società di capitali. Il tema da sempre oggetto di dibattito è riassumibile nel seguente interrogativo: in caso di **dimissioni di uno o di più sindaci**, se manca il numero sufficiente di supplenti per garantire la prosecuzione del collegio nella sua interezza, la **cessazione ha effetto immediato** oppure si determina **una prorogatio**, e quindi gli effetti decorreranno solamente dal momento della **ricostituzione dell'organo di controllo**?

Ebbene, la sentenza della **Cassazione** propende per questa **seconda soluzione**. Lo fa partendo dal constatare che è obiettivamente **controverso in dottrina e in giurisprudenza** quale debba essere la decorrenza di effetti della **rinuncia all'incarico** da parte di un sindaco di società di capitali; in modo particolare se possa estendersi analogicamente ai sindaci la disposizione di cui all'[**articolo 2385, cod. civ.**](#), sulla **proroga degli amministratori**. Secondo la Cassazione, diversamente da quanto accade per gli amministratori, per i sindaci sono previsti i supplenti, i quali sono già in carica dal momento dell'accettazione dell'incarico. Anzi, secondo la Cassazione, proprio la previsione della necessaria **nomina dei supplenti** è l'evidente espressione di un'**esigenza di continuità dell'organo di controllo**, la quale – prosegue la Suprema Corte – è del tutto analoga all'esigenza di continuità dell'organo di amministrazione; di conseguenza, **se non è possibile ricostituire il collegio** con il subentro automatico dei supplenti, si rende **necessaria un'applicazione analogica della disciplina della proroga**.

Questo arresto giurisprudenziale riaccende quindi un dibattito, per la verità mai sopito, dovuto ad una **lacuna legislativa** che meriterebbe di essere una volta per tutte risolta. Molti sono infatti i riferimenti di **dottrina autorevole** e di **giurisprudenza** che si pongono **in contrasto** con quanto affermato in questa recente sentenza della Suprema Corte (per tutti: le **Massime H.E.1 e I.D.3** del Notariato del Triveneto; le **Norme di comportamento del Collegio sindacale** pubblicate dal CNDCEC; il documento di Unioncamere Toscana di maggio 2013; **Tribunale di Milano**, 2 agosto 2010; Tribunale di Bari, 2 febbraio 2013; ecc.).

Inoltre, osservata la questione sotto un mero profilo giuridico, va ricordato che la rinuncia all'incarico è un **atto unilaterale recettizio** il quale produce effetti dal momento in cui viene ricevuto dal destinatario. Allora, ammettere che il povero sindaco dimissionario resti in carica anche **contro la sua manifesta volontà**, espressa con la formale rinuncia, ha il significato di **comprimere ingiustificatamente** il diritto del professionista alla libera disponibilità di **recedere dall'incarico** assunto.

Non va poi dimenticato l'esito del quesito che venne posto dal CNDCEC al Ministero dello Sviluppo Economico (risposta resa con la [circolare n. 3687/C del 2016](#)), riguardo alla identificazione del soggetto avente il diritto di cancellare dal Registro imprese il sindaco dimissionario. La questione riguardava il caso dell'**inerzia degli amministratori** rispetto all'obbligo di cui all'[articolo 2400, comma 2, cod. civ.](#), ai sensi del quale la cessazione del sindaco deve essere iscritta nel Registro delle imprese "a cura degli amministratori" nel **termine di 30 giorni**. Domanda: cosa può fare il **sindaco dimissionario** se gli amministratori non iscrivono la sua cessazione al Registro imprese? Nella risposta resa dal **MiSE**, viene dapprima evidenziato come la norma imponga un obbligo per gli amministratori il cui ritardo, o la cui omissione, comporta la sanzione ex [articolo 2630, cod. civ.](#).

Prosegue poi la nota del MiSE osservando come in questo caso si realizzi **un contrasto** fra una norma che pone a carico degli amministratori un obbligo, e **l'interesse dei sindaci** apparentemente disarmati. La **soluzione individuata dal MiSE** è che, una volta trascorso il termine di 30 gg., entro cui gli amministratori devono dare pubblicità legale alla cessazione del sindaco dimissionario, il **Registro imprese** possa essere a tale scopo **sollecitato da un soggetto esterno** ai sensi dell'[articolo 9 della Legge 241/1990](#). Quindi, **trascorsi inutilmente i 30 gg.**, la pubblicità si attua per via del **procedimento di iscrizione d'ufficio** della cessazione del sindaco dimissionario, ai sensi dell'[articolo 9, Legge 241/1990](#), a seguito della segnalazione attivata dallo stesso sindaco cessato.

In conclusione, la nota del MiSE sembra confermare **la non applicazione della prorogatio** alle dimissioni del sindaco, oltre ad offrire una **soluzione adeguata** per i professionisti in tutte le situazioni in cui un'omissione degli amministratori rischia di consolidare un'asimmetria grave fra la **situazione reale** e quella **apparente** che continuerebbe a figurare presso il Registro delle imprese.

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SULL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE E DEL COLLEGIO SINDACALE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Il luogo impositivo ai fini IVA delle prenotazioni on line di alloggi

di Marco Peirolo

è noto che l'Italia ha aderito al progetto pilota “**Cross Border Ruling**” (CBR), avviato nell’ambito del *Forum* della UE sull’IVA. Il progetto dà la possibilità ai contribuenti che intendono effettuare operazioni transnazionali complesse in uno o più Stati membri aderenti di chiedere alle Amministrazioni finanziarie coinvolte un **parere congiunto** sul trattamento IVA delle operazioni programmate.

Scorrendo la lista degli interPELLI, disponibile sul sito internet della Commissione europea, ce n’è uno riguardante il **luogo impositivo dei servizi di intermediazione relativi alla locazione di beni immobili** nel particolare caso in cui l’intermediario operi attraverso un **sito internet** che consente al proprietario dell’immobile concedente di pubblicizzare il proprio immobile e, successivamente, di concludere il contratto di locazione con il cliente.

Dai commenti riportati nel documento emerge che le Autorità fiscali dei vari Stati membri coinvolti nell’istanza hanno tutt’altro che le idee chiare sul **criterio territoriale** applicabile ai suddetti servizi di intermediazione.

Nell’istanza si afferma che questi ultimi ricadono nella **deroga** dell’[**articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE**](#), corrispondente all’[**articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972**](#), secondo cui “*il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l’esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene*”.

In pratica, l’IVA è dovuta nello Stato membro in cui è ubicato l’immobile **a prescindere dallo status e dalla qualità del cliente**, che può essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale o meno.

La risposta fornita all’istanza di interPELLO è corretta ed è, altresì, allineata all’[**articolo 31-bis, par. 2, lett. p\), del Reg. UE n. 282/2011**](#), introdotto dal [**Reg. UE n. 1042/2013**](#) con **effetto giuridicamente vincolante**, per tutti gli Stati membri, dal 1° gennaio 2017.

Tale disposizione stabilisce che tra i servizi che presentano un “**nesso sufficientemente diretto**” con gli immobili, indispensabile per applicare il criterio territoriale in esame, sono compresi quelli che si concretizzano in un “*attività di intermediazione nella vendita, nella locazione*

finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali) (...)". A dispetto, peraltro, della previsione dell'[**articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE**](#), che richiama i servizi degli agenti immobiliari, il criterio di collegamento con il territorio dello Stato basato sul luogo di ubicazione del bene è applicabile anche alle **prestazioni rese da altre figure professionali**, così come messo in luce dalle Note esplicative della Commissione europea del 26 ottobre 2015.

È necessario, però, prestare attenzione al fatto che se l'attività di intermediazione si riferisce al settore alberghiero o ad altri settori con funzione analoga, **il luogo dell'operazione non è più coincidente con quello di ubicazione dell'immobile**.

L'[**articolo 31 del Reg. UE n. 282/2011**](#), infatti, dispone che i servizi resi da **intermediari che agiscono in nome e per conto terzi**, consistenti nell'intermediazione della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, rientrano nel campo di applicazione degli [**articoli 44 e 46 della Direttiva n. 2006/112/CE**](#), a seconda della qualifica soggettiva del cliente.

Occorre, pertanto, distinguere a seconda che il cliente sia un soggetto passivo che agisca o meno in quanto tale. Nel primo caso, l'imposta è dovuta nel **Paese del committente**, secondo la regola generale prevista per i rapporti "B2B" (si veda l'[**articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972**](#)), mentre nel secondo caso l'imposta va assolta nel **Paese di effettuazione dell'operazione intermediata**, in applicazione della deroga prevista per le prestazioni di intermediazione rese nei rapporti "B2C", che di fatto coincide con il Paese in cui è ubicato l'immobile (si veda l'[**articolo 7-sexies, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972**](#)).

Con riguardo, in particolare, ai rapporti "B2B", al fine di escludere l'operatività della (diversa) deroga territoriale prevista dall'[**articolo 47 della Direttiva**](#), fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile, l'[**articolo 31-bis, par. 3, lett. d\), del Reg. UE n. 282/2011**](#) specifica che tale deroga non si applica per "*l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga (...), qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona*".

L'individuazione del **luogo impositivo** delle prestazioni di intermediazione che si caratterizzano per la prenotazione *on line* di alloggi in strutture ricettive, gestite o meno in forma imprenditoriale, è confermata dal Comitato IVA (WP n. 878 del 22 settembre 2015) e dalla stessa Agenzia delle Entrate in esito ad una istanza di interpello formulata da Federalberghi (consulenza giuridica del 6 settembre 2016).

L'indicazione resa dall'Agenzia delle Entrate nella [**risoluzione 199/2008**](#) deve, pertanto, intendersi **superata**.

Il citato documento di prassi ha esaminato il caso di una società operante nel settore turistico che raccoglie, tramite un proprio sito *web*, prenotazioni per ostelli ed alberghi ubicati in Italia

ed in altri Paesi del mondo. La società italiana si limita a gestire la mera **corrispondenza** tramite *e-mail* nei confronti del soggetto che prenota e dell'alberghatore. I soggetti interessati alla prenotazione dell'ostello o dell'albergo si collegano al sito e, all'atto della prenotazione, pagano, mediante **carta di credito**, la commissione dovuta per l'intermediazione.

Nella risoluzione, si afferma che “*la società, quindi, svolge un'attività di intermediazione nella quale il mezzo elettronico costituisce un mero strumento mediante il quale la stessa raccoglie le domande dei propri clienti ed effettua, per essi, le prenotazioni. In sostanza, ai fini dell'effettuazione della prestazione di servizi l'uso di internet, quale mezzo di comunicazione, è equiparabile all'uso di un telefono o di un fax e non fa mutare la natura giuridica dell'operazione che va qualificata come intermediazione e non come commercio elettronico*”.

Questa precisazione è senz'altro corretta alla luce della definizione di cosa s'intenda per “servizi prestati tramite mezzi elettronici”, di cui alla Direttiva n. 2006/112/CE, che in base all'[**articolo 7, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011**](#) sono tali se “*comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*” (sul concetto di “intervento umano minimo” si veda il WP n. 919 del Comitato IVA).

Non è, invece, **corretta**, almeno dopo le modifiche operate al Reg. UE n. 282/2011 dal Reg. UE n. 1042/2013 la conclusione alla quale giunge l'Agenzia, che ha qualificata la predetta attività di intermediazione come territorialmente rilevante nel luogo di ubicazione delle strutture ricettive, in applicazione del criterio di cui all'[**articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972.**](#)

OneDay Master

LA DISCIPLINA IVA DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

L'omesso deposito della ricevuta di spedizione dell'appello

di Luigi Ferrajoli

La [**Commissione Regionale di Reggio Emilia, con la sentenza n. 1373 del 24 aprile 2017**](#), in conformità a un consolidato orientamento fatto proprio dalla Cassazione (solo di recente si veda la [**Cass. Civ. sent. 1901/2016**](#)), ha sostenuto che secondo [**l'articolo 22 del D.Lgs. 546/1992**](#) – richiamato nel giudizio di appello dall'articolo 53 comma 2 –, ai fini della rituale costituzione in giudizio del ricorrente, occorre “**il deposito non solo di copia del ricorso spedito per posta ma anche della ricevuta di spedizione dell'atto a mezzo di raccomandata**”. In merito, viene altresì precisato che “**la mancata allegazione di detta ricevuta è sanzionata al pari dell'omesso deposito del ricorso con l'inammissibilità dell'impugnazione, rilevabile anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo**”. A tal proposito, viene altresì precisato che tale irregolarità della costituzione della parte ricorrente non è sanabile neppure per effetto della costituzione del resistente.

Peraltro, la Cassazione ha affermato che la produzione della **ricevuta di spedizione** consente di compiere una verifica non solo sul rispetto del termine per impugnare la sentenza ma anche sulla tempestività della costituzione in giudizio dell'impugnante, precisando sul punto che il termine di costituzione decorre **dalla spedizione dell'atto e non dalla sua ricezione**.

A tal proposito, si è detto che poiché l'indicazione della data di spedizione, nell'avviso di ricevimento dell'atto che viene compilato dallo stesso mittente, non è assistita dalla pubblica fede, per tali ragioni non può ritenersi che vi sia equipollenza tra l'avviso di ricevimento e l'avviso di spedizione.

Tuttavia, è bene evidenziare che la stessa Corte di Cassazione ([**Cass. civ. SS. UU. n. 13452/2017**](#)), un mese dopo la sentenza qui citata della CTR Reggio Emilia ha voluto puntualizzare che “**nel processo tributario, non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso (o dell'appello), che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente (o l'appellante), al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario**”.

A motivo di tale conclusione è stato sostenuto che, solo in tal caso, l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima **funzione probatoria** che la legge assegna alla ricevuta di spedizione.

In caso contrario, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente

dattilografica della data di spedizione sull'avviso di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso (o dell'appello), unicamente se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il **termine di decadenza per l'impugnazione** dell'atto (o della sentenza).

Ciò che interessa quindi è che sia fornito ogni elemento utile a controllare che siano stati correttamente rispettati i termini ai fini della costituzione del ricorrente e che siano rese note e certe le date di notifica e di ricevimento dell'impugnazione proposta dall'appellante nei confronti della controparte. In altri termini, sembra che la Corte abbia voluto in un certo senso **limitare le pronunce di inammissibilità del ricorso** o dell'impugnazione alle sole situazioni in cui la parte onerata non abbia in alcun modo fornito la prova della tempestiva proposizione dell'impugnazione, stando anche alla recente giurisprudenza di legittimità e della Corte europea dei diritti dell'uomo secondo le quali, per ciò che concerne le questioni processuali, occorre sempre privilegiare le interpretazioni della normativa che consentano di giungere ad una **decisione sul merito**, evitando che irragionevoli declaratorie di inammissibilità ne arrestino la naturale prosecuzione.

Sembra che la Corte, rispetto a quanto affermato dalla CTR Reggio Emilia, cerchi in qualche modo di **contenperare le diverse esigenze** consistenti, da un lato, nel garantire la corretta osservanza dei termini imposti alle parti, dall'altro nel favorire il regolare svolgimento del processo tributario secondo i principi dell'[articolo 111 della Costituzione](#) e le indicazioni espresse dalla Corte europea propense a che il giudice giunga ad una sentenza di merito.

Nel caso posto all'attenzione della CTR di Reggio Emilia, tuttavia, non solo non è stato compiuto il **deposito della ricevuta di spedizione**, ma l'avviso di ricevimento dell'atto è stato prodotto in copia nella facciata non contenente espressa indicazione della data di spedizione.

Quanto basta per ritenerlo l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate **inammissibile**, non essendo in altro modo provabile la data di spedizione dell'atto.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

ACCERTAMENTO

Avviso di accertamento illegittimo senza allegazione degli atti

di Marco Bargagli

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 21768/2017](#) depositata il 20 settembre 2017, si è espressa sulla **necessità di allegare all'avviso di accertamento il processo verbale di constatazione** (c.d. "PVC"), quale atto amministrativo di natura **endoprocedimentale** redatto in seguito ad una **verifica fiscale**.

Già in passato la **giurisprudenza di merito e di legittimità** aveva sancito **l'illegittimità degli avvisi di accertamento** che facevano **richiamo al PVC redatto dai verificatori** ma non contenevano, in allegato, il **medesimo atto amministrativo**.

Sullo specifico punto, la **Commissione Tributaria Regionale della Sicilia**, nella [sentenza n. 4386 del 19 ottobre 2015](#) aveva chiarito che: *“è preciso onere dell’Ufficio allegare all’avviso di accertamento gli atti richiamati per relationem, tanto più quando l’accertamento induttivo è basato esclusivamente su presunzioni semplici, non aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza. Non rileva assolutamente che il PVC della Guardia di Finanza sia stato allegato al ricorso presentato alla stessa Commissione Tributaria Provinciale e svolto per altra annualità presa in considerazione nell’accertamento, in quanto ogni procedimento, ove non sia stata disposta la riunione con altri procedimenti caratterizzati da connessione soggettiva, oggettiva e probatoria deve ritenersi distinto da altri basati sullo stesso accertamento induttivo ... omissis ...”.*

Ancora la **Corte di Cassazione**, nella [sentenza n. 1906 del 29 gennaio 2008](#) aveva chiarito che: *“l’autorità decidente dovrebbe comunque fornire una guida alla lettura dell’atto richiamato e tracciare una sorta di fil rouge che consenta al contribuente – e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di reperire i luoghi specifici dell’atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione”.*

Tale **approccio interpretativo** è stato **confermato anche di recente dagli ermellini**, tenuto conto che il **soggetto passivo** ha il **pieno diritto** di conoscere **tutti i dati e notizie** che si pongono **alla base della pretesa erariale**, al fine di non vedersi negato **il diritto alla difesa**.

Sulla base di tali argomentazioni, la suprema Corte ha accolto il ricorso del contribuente presentato avverso la **decisione assunta da parte del giudice di appello**.

Nella [sentenza n. 84 del 13 marzo 2012](#), la **Commissione Tributaria Regionale della Campania**, **accogliendo il ricorso** presentato dall’Agenzia delle Entrate, riformava integralmente la sentenza di primo grado che **aveva annullato l'avviso di accertamento**. L’Amministrazione finanziaria **rettificava il reddito di impresa** della società verificata, **recuperando a tassazione i**

costi risultanti da **quattro fatture emesse** relative ad **operazioni ritenute inesistenti**.

A parere dei giudici di appello era del tutto irrilevante l'omessa allegazione all'avviso di accertamento del processo verbale di constatazione, “*poiché l'atto impositivo non vi faceva alcun rinvio e dal medesimo, congruamente motivato, potevano evincersi le ragioni dell'inesistenza delle operazioni fatturate, che dovevano desumersi, non tanto dalla correzione apportata alla numerazione delle fatture, ma dal fatto che i lavori di importo considerevole ... omissis ... non risultavano da alcun contratto scritto, né vi erano riscontri di pagamenti, che era inverosimile che fossero stati effettuati per contanti, la cui disponibilità la società contribuente neppure aveva dimostrato di avere*”.

Di contro, i **giudici di piazza Cavour** hanno respinto le argomentazioni logico – giuridiche espresse dalla CTR della Campania tenuto conto che, sulla **base del principio acquisito in sede di legittimità**, in linea con le disposizioni contenute nell'[articolo 42 del D.P.R. 600/1973](#) e nell'[articolo 56 del D.P.R. 633/1972](#), “*se la motivazione dell'avviso di accertamento fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale ovvero l'atto richiamato dall'avviso di accertamento sia stato sottoscritto e consegnato al contribuente (come accade nella generalità dei casi per i processo verbale di constatazione redatti dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o della G.d.F.)*”.

Infatti, come previsto dall'[articolo 7 della Legge 212/2000](#), recante disposizioni in materia di diritti del contribuente, **deve essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso**, senza tuttavia **fare riferimento** agli atti di cui il contribuente **abbia già integrale e legale conoscenza** per effetto di **precedente notificazione**.

In buona sostanza, come **affermato dalla suprema Corte di Cassazione**, “*il contribuente ha il diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore “narrativo”) oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto*”.

In conclusione, in **caso di impugnazione dell'avviso di accertamento**, in quanto **non riportante** in allegato **copia del processo verbale di constatazione**, non basta che il contribuente **dimostrri** l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo **faccia riferimento**, occorrendo, invece, **la prova** che **almeno una parte del contenuto di quegli atti**, non riportata nell'atto impositivo, sia **necessaria ad integrarne la motivazione**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Il passaggio in giudicato della sentenza

di Dottryna



La sentenza del giudice (anche di quello tributario) diventa irrevocabile a seguito del passaggio in giudicato, ovvero quando non può più essere impugnata.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Contenzioso”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo individua la definizione di passaggio in giudicato soffermandosi sul significato di giudicato esterno.

Ai sensi dell'[articolo 324 c.p.c.](#) si ha il **passaggio in giudicato** della sentenza quando:

- è decorso il termine di impugnazione previsto dalla legge;
- sono stati esauriti tutti i mezzi di impugnazione, salvo la revocazione straordinaria.

A seguito del **passaggio in giudicato**, le **statuzioni** contenute nella sentenza fanno stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa ex [articolo 2909 cod. civ.](#)

Il **passaggio in giudicato** di una sentenza può acquisire **valenza in un diverso giudizio** (c.d. giudicato esterno) mediante la proposizione della **eccezione di giudicato** quando le statuzioni contenute nella sentenza di cui si invoca l'autorità e la causa in cui essa viene avanzata riguardino:

- i **medesimi presupposti di fatto e di diritto**;
- i **medesimi soggetti**, salvo il caso del c.d. giudicato riflesso.

Secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr., [SS.UU., sentenza n. 13916/2006](#)), l'**eccezione di giudicato esterno, al pari di quella del giudicato interno, è rilevabile d'ufficio**, in quanto nel nostro ordinamento vige il principio della rilevabilità d'ufficio delle eccezioni, derivando invece la necessità dell'istanza di parte solo dalla esistenza di una eventuale specifica previsione normativa.

In ogni caso, è opportuno che la parte formuli sempre l'eccezione di giudicato.

Secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr., [SS.UU., sentenza n. 13916/2006](#)), la documentazione comprovante **l'avvenuta formazione del giudicato esterno** successivamente alla **conclusione del giudizio di merito** può essere prodotta in sede di legittimità:

- **unitamente al deposito del ricorso** nelle forme di cui all'[articolo 372 c.p.c.](#), se si tratta di giudicato formatosi nella pendenza del termine di impugnazione;
- **fino all'udienza di discussione prima dell'inizio della relazione**, in caso di formazione successiva alla notifica del ricorso.

Secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr., [Cass., sentenza n. 26830/2014](#)), l'eccezione di giudicato **non può essere fatta valere quando il rapporto giuridico** oggetto del secondo giudizio **è diverso** da quello che ha già formato oggetto del primo.

Al fine di avvalorare l'eccezione di giudicato, **è necessario dimostrare il passaggio in giudicato della sentenza** di cui si invoca l'autorità.

Nel processo tributario, manca però una previsione specifica sulla **certificazione del passaggio in giudicato**.

Sul punto, è intervenuta la [Corte di Cassazione con sentenza n. 21366/2015](#), chiarendo che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), trova applicazione per *analogia legis* l'[articolo 124 disp. att. c.p.c.](#).

Pertanto, nel processo tributario **il segretario della Commissione tributaria certifica**, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, **che non è stata proposta impugnazione nei termini di legge**.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >