

Edizione di lunedì 13 agosto 2018

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione negativa, semaforo verde

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Servizi accessori soggetti al regime Iva dell'operazione principale

di **Marco Peirolo**

CONTENZIOSO

L'istituto della sostituzione processuale a vantaggio del contribuente

di **Francesco Rizzi**

ACCERTAMENTO

Valido l'induttivo sul reddito da allevamento eccedente non dichiarato

di **Luigi Scappini**

CONTENZIOSO

Efficacia del giudicato

di **EVOLUTION**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione negativa, semaforo verde

di **Alessandro Bonuzzi**

Con il **Documento di ricerca** pubblicato lo scorso **19 luglio** la Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) ha svolto un'interessante disamina sulla **scissione negativa**.

Trattasi di un'operazione atipica con la quale viene assegnato a una o più società beneficiarie un insieme di elementi patrimoniali attivi e passivi il cui **saldo contabile** ha valore **negativo**; in altri termini, il valore contabile delle attività assegnate è inferiore rispetto al valore contabile delle passività assegnate.

Nell'ambito di una siffatta operazione occorre distinguere l'ipotesi in cui il patrimonio assegnato, pur essendo negativo sotto il profilo contabile, ha un **valore corrente positivo**, dal caso in cui, invece, anche il **valore reale** del patrimonio scisso risulta **negativo**.

Per quanto riguarda la **scissione negativa a valore reale positivo**, sono emersi due distinti orientamenti in merito all'**ammissibilità** dell'operazione.

Il **primo orientamento** ne ammette la validità a condizione che la **società beneficiaria** sia **preesistente** e abbia **riserve**, o possa diminuire il **proprio capitale**, in misura tale per cui il netto contabile negativo ad essa assegnato possa essere **coperto**.

Il **secondo orientamento**, invece, ritiene ammissibile la scissione negativa anche in presenza di una società beneficiaria che viene a **costituirsi in funzione dell'operazione** (quindi non preesistente), sempreché venga redatta una **relazione di stima** del patrimonio della scissa da assegnare alla beneficiaria che attesti che il **saldo corrente positivo** degli elementi patrimoniali da trasferire sia adeguato a coprire il **saldo contabile negativo** degli elementi stessi. La perizia deve essere redatta da un **esperto** in possesso dei requisiti di professionalità sanciti nell'[articolo 2501-sexies cod. civ.](#).

A ciò, poi, è collegata la questione relativa alla possibilità di effettuare, nell'ambito della scissione, una **rivalutazione contabile** delle attività e delle passività assegnate alla beneficiaria nel suo **bilancio di apertura**. Al riguardo, il Documento in commento rileva che un tale comportamento non sarebbe in linea con il **principio di continuità dei valori contabili** di cui all'[articolo 2504-bis, comma 4, cod. civ.](#) richiamato nella scissione dall'[articolo 2506-quater cod. civ.](#).

Esiste altresì un **terzo orientamento** di stampo notarile che si pone in posizione intermedia rispetto ai due appena espressi, secondo cui:

- qualora si proceda alla **rivalutazione** degli elementi patrimoniale assegnati, con redazione della perizia attestante l'effettività dei relativi valori correnti, la scissione negativa può essere effettuata anche a favore di una **beneficiaria neo-costituita**;
- qualora, invece, **non** si proceda alla **rivalutazione** degli elementi patrimoniale assegnati, la scissione negativa deve soddisfare almeno **una** delle seguenti condizioni:
 1. la beneficiaria deve essere **preesistente** e possedere un patrimonio netto contabile con un **saldo positivo** di importo tale da poter **assorbire** il saldo negativo del patrimonio assegnatole, senza che si configuri una riduzione del capitale al di sotto del minimo legale ex [articolo 2447 cod. civ.](#);
 2. la beneficiaria deve trovarsi in **stato di liquidazione**, il quale deve continuare anche a seguito della scissione, che in tal caso ha un evidente scopo liquidatorio.

La **scissione negativa a valore reale negativo** rappresenta un'operazione di **dubbia ammissibilità**; tale perplessità deriva, sia dall'assenza di **utilità** che la scissione avrebbe per la beneficiaria, sia dalla posizione della **giurisprudenza**, la quale, sebbene in un una sola circostanza (**Cassazione, sentenza n. 26043/2013**), ha aderito alla tesi dell'inammissibilità, trattandosi, nel caso vagliato dai giudici, di un'operazione finalizzata *“essenzialmente ad attribuire alla **società scissa** un **apparente stato di solvibilità**”*.

Il Documento della FNC evidenzia come, tuttavia, un **recente orientamento notarile** (Consiglio Notarile di Roma, Velletri e Civitavecchia, Massime n. 1 e 2, luglio 2016) abbia sostenuto l'ammissibilità della **scissione negativa**, tale sia ai fini **contabili** che a quelli **correnti**. L'orientamento deriva dalla lettera dell'[articolo 2506-bis cod. civ.](#), laddove impone che dal progetto di scissione debba risultare “solamente” l'**esatta descrizione** degli elementi del patrimonio da assegnare alla beneficiaria, senza nulla prevedere in merito al loro **valore**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Servizi accessori soggetti al regime Iva dell'operazione principale

di **Marco Peirola**

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17836 del 06.07.2018](#), ha affermato che il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un **compenso unitariamente determinato**, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il **mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati**, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, come un'**unica operazione economica**, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi e, quindi, soggetti al **medesimo regime impositivo**.

Ne consegue che, se i **servizi di intermediazione** resi al committente di altro Stato membro sono non imponibili ai sensi dell'[articolo 40, comma 8, D.L. 331/1993](#), nel testo applicabile *ratione temporis*, lo stesso trattamento si applica anche ai **servizi accessori**.

Per comprendere il principio di diritto appena enunciato, occorre rammentare che, in base al consolidato orientamento della Corte di giustizia (si veda, da ultimo, la **causa C-463/16 del 18.01.2018**), quando un'operazione è costituita da più prestazioni, si devono prendere in considerazione **tutte le circostanze che la caratterizzano** in modo da stabilire se la stessa debba considerarsi unica o se, al contrario, assumano una rilevanza impositiva autonoma le singole prestazioni che la compongono.

Di regola, ciascuna prestazione va considerata come **autonoma e indipendente**, ma l'operazione che sotto il profilo economico è unica, pur essendo composta da più prestazioni, non deve essere artificialmente divisa per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva.

Per costante giurisprudenza, una prestazione si considera unica al ricorrere di due ipotesi alternative, ossia:

- quando due o più elementi forniti dal cedente/prestatore sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'**unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale**;
- quando una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una **prestazione accessoria** o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina Iva della **prestazione principale**. In particolare, una prestazione si considera accessoria quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale fornito dal

cedente/prestatore.

Nel caso di specie, l'intermediario italiano ha curato la promozione e la vendita nel territorio nazionale dei prodotti, *hardware* e *software*, del committente di altro Stato membro, prestando a tal fine anche alcuni servizi di natura amministrativa e tecnica, **a fronte di un corrispettivo unitario**, pari al totale dei costi, incrementati da un "*mark-up*".

Per stabilire se ai servizi amministrativi e tecnici sia applicabile il medesimo regime impositivo previsto per l'**attività di intermediazione**, la Suprema Corte ha preso in considerazione la **volontà delle parti risultante dal contratto**, il cui scopo principale è quello di procedere alla commercializzazione dei prodotti del committente, atteso che tutti gli altri servizi offerti dall'intermediario sono diretti al raggiungimento di tale finalità: il committente, infatti, vende *hardware* e *software*, per cui è necessario, per rendere appetibile il prodotto commercializzato, offrire servizi di consulenza sull'utilizzo dei prodotti, di formazione del personale, di finanziamento per l'acquisto, di garanzia e di manutenzione, **tutti diretti ad una migliore commercializzazione dei beni offerti alla clientela**.

I **servizi amministrativi e tecnici** ben possono, dunque, rientrare nel concetto di servizi accessori, unico essendo l'obiettivo economico che si sono prefissati i contraenti ed unico essendo anche l'interesse degli acquirenti dei prodotti *hardware* e *software*, che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, non procedono all'acquisto di tali beni se non sono corredati da tutta una serie di servizi accessori, quali quelli offerti dalla società in questione.

La circostanza che il contratto abbia, nelle intenzioni dei contraenti, un'**unica finalità** è comprovata anche dalla **pattuizione di un corrispettivo unitario**, non già differenziato per i singoli servizi offerti, come sarebbe stato logico prevedere nel caso in cui l'intermediario si fosse impegnato a rendere prestazioni ontologicamente diverse (sul punto, è comunque il caso di ricordare che, con la sentenza di cui alla citata **causa C-463/16**, la Corte UE ha affermato che l'operazione può essere definita come economicamente unica, in dipendenza del nesso di accessorietà che lega l'operazione secondaria a quella principale, **anche se le parti hanno valorizzato distintamente i singoli elementi** che compongono l'operazione).

Per le considerazioni esposte, l'[ordinanza n. 17836/2018](#) ha, pertanto, affermato che "**il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica**, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi".

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

L'istituto della sostituzione processuale a vantaggio del contribuente

di **Francesco Rizzi**

Secondo un **principio** generale stabilito dall'[articolo 81 c.p.c.](#) *“Fuori dai casi **espressamente** previsti dalla **legge**, **nessuno** può far valere nel **processo** in nome **proprio** un diritto **altrui**”*.

In base al tenore letterale della norma, **solamente** il soggetto **titolare** del diritto è dunque **“legittimato”** ad agire in **giudizio** per la tutela di tale diritto, **salvo** che la legge stessa non disponga espressamente una **deroga** a questo principio, prevedendo la **possibilità** di ricorrere alla cosiddetta **“sostituzione processuale”**.

Ciò premesso, nel **processo tributario** opera un caso di **deroga** al suddetto **principio** generale, posto dal Legislatore a **garanzia** degli interessi del **contribuente** nelle liti aventi ad oggetto gli atti della **riscossione** (oggi emessi dall'**Agenzia delle Entrate Riscossione**).

Nel rito tributario trova infatti applicazione l'[articolo 39 D.Lgs. 112/1999](#) secondo cui *“Il **concessionario**, nelle **liti** promosse contro di lui che **non** riguardano esclusivamente la **regolarità** o la **validità** degli atti esecutivi, **deve** chiamare in causa l'**ente creditore** interessato; **in mancanza**, **risponde delle conseguenze della lite**”*.

Pertanto, ai sensi del suddetto **articolo 39**, qualora il contribuente abbia **impugnato** un atto della **riscossione** (ad esempio, una cartella di pagamento o un'intimazione di pagamento) **deducendo** anche (o solamente) vizi **non** riconducibili all'**attività** dell'agente della **riscossione** (ad esempio, l'omessa **notifica** del prodromico avviso di accertamento), quest'ultimo **non** può invocare il proprio **difetto di legittimazione passiva** rispetto a tali vizi ma è **onerato** di **instare** per la **chiamata in causa** dell'ente creditore ai sensi dell'[articolo 23, comma 3, D. Lgs. n. 546/92](#), **rispondendo** esso stesso, in caso di **omissione**, delle **conseguenze** della lite.

Secondo la **giurisprudenza** di vertice, inoltre,

- l'**onere** di **chiamare in causa** l'ente creditore incombe **esclusivamente** sull'agente della riscossione, essendo **precluso** al giudice tributario disporre **d'ufficio** l'integrazione del **contraddittorio** attraverso la **chiamata in causa** del terzo, in quanto in tale fattispecie **non** è configurabile un **“litisconsorzio necessario”** tra l'ente creditore e l'agente della riscossione bensì una mera **“sostituzione processuale”**;
- tale **“sostituzione”** opererebbe **anche** nei confronti dell'**ente creditore**, nel senso che ove il contribuente avesse **impugnato** un atto della riscossione deducendo **vizi** inerenti

l'**attività** dell'agente della riscossione (ad esempio, nel caso in cui abbia impugnato un'**intimazione** di pagamento per un vizio di **notifica** della prodromica **cartella** di pagamento), detto ente creditore **non** potrebbe eccepire alcun **difetto di legittimazione passiva, rispondendo** anch'esso nei confronti del **contribuente**.

Ciò in quanto, secondo i **giudici di legittimità**,

1. il suddetto vizio di **omessa notifica** dell'atto **presupposto** (nell'esempio: la **cartella** esattoriale prodromica all'**intimazione** di pagamento) **non** deve essere considerato come un mero "**vizio proprio dell'atto**" bensì come un "**vizio procedurale**" che, incidendo nella **sequenza** procedimentale stabilita dalla legge a **garanzia** del contribuente, determina l'**illegittimità** dell'intero **processo** di formazione della **pretesa** tributaria;
2. i rapporti **interni** tra il creditore e il soggetto cui è affidata la riscossione, **non** possono farsi valere nei confronti del **debitore** (contribuente). Per cui, ad esempio, ove il **contribuente** proponga ricorso nei riguardi dell'**Agenzia delle Entrate** impugnando un'**intimazione** di pagamento e lamentando l'**omessa notificazione** della prodromica **cartella** di pagamento, l'ente creditore **non** può difendersi eccependo al contribuente di **non** essere in grado di reperire la **prova** documentale della notifica della **cartella** di pagamento (**relata di notifica**) poiché tale **attività** è stata posta in essere dall'**Agente della riscossione**. Difatti, in virtù della sussistenza degli **intensi** rapporti (regolati per **legge** e per **convenzioni** bilaterali) intrattenuti con l'agente della **riscossione**, l'ente creditore ha (o dovrebbe avere) **sempre** la possibilità di accedere a tale documentazione. L'ente creditore **deve** quindi **premurarsi** di regolare i propri **rapporti** col soggetto cui ha affidato la riscossione, in modo tale che essi **non** arrechino alcun **pregiudizio** al contribuente **debitore** (cfr., *ex plurimis*, **Cassazione, sentenza n. 22729/2016**).

Tale posizione della **giurisprudenza** si rifà al **principio di diritto** espresso dalla famosa **sentenza n. 16412/2007** pronunciata dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**, rispetto alla quale le **successive** pronunce dei giudici di legittimità sono sempre state **conformi** (cfr., *ex multis*, **Cassazione, sentenze nn. 1532/2012, 10477/2014, 24204/2016, 22729/2016, 7278/2017**).

Il **principio di diritto** enunciato dalle **Sezioni Unite** sancisce, infatti, che "*La **correttezza** del **procedimento** di formazione della **pretesa** tributaria è **assicurata** mediante il **rispetto** di una **sequenza** ordinata secondo una **progressione** di determinati atti, con le relative **notificazioni**, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella **sfera di conoscenza** dei destinatari, allo **scopo**, soprattutto, di rendere **possibile** per questi ultimi un efficace esercizio del **diritto di difesa**. Nella predetta **sequenza**, l'**omissione** della notificazione di un atto **presupposto** costituisce **vizio procedurale** che comporta la **nullità** dell'atto **conseguenziale** notificato ... omissis ... L'azione può essere svolta dal contribuente **indifferentemente** nei confronti dell'**ente creditore** o del **concessionario** e **senza** che tra costoro si realizzi una ipotesi di **litisconsorzio necessario**, essendo rimessa alla **sola** volontà del concessionario, evocato in giudizio, la **facoltà** di **chiamare in causa***".

l'ente creditore".

Nonostante tali approdi **ermeneutici** siano scaturiti da controversie avverso gli atti della **riscossione** emessi da **Equitalia** o da **altri** concessionari del **servizio di riscossione**, essi **conservano** il loro valore anche **oggi**, ove le attività di riscossione sono svolte da **Agenzia delle Entrate Riscossione** (ente che da poco più di un anno ha assunto le **funzioni** della soppressa Equitalia ed è **subentrato** nei suoi **rapporti** giuridici, anche **processuali**).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Valido l'induttivo sul reddito da allevamento eccedente non dichiarato

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 1126](#) del **18.01.2018** ha **legittimato** un **accertamento induttivo** nei confronti di un **imprenditore agricolo** individuale esercente l'attività di **allevamento di animali** che **non** aveva **proceduto** a **dichiarare** il **reddito** derivante dall'esercizio dell'attività in misura **eccedente rispetto** ai parametri individuati dall'[articolo 32, comma 2, lett. b\), Tuir](#).

Come noto, l'attività di **allevamento di animali** rappresenta, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 2135 cod. civ.](#), nella versione scaturente dalla riforma attuata a mezzo del **D.Lgs. 228/2001**, una delle **attività agricole** cosiddette **ex se**.

La **riforma dell'imprenditore agricolo** ha portato con sé rilevanti novità.

Per quanto riguarda l'**allevamento** si segnala come esso, se **prima** faceva riferimento al **bestiame**, **adesso**, accogliendo l'indirizzo dottrinale e giurisprudenziale maggioritario, fa riferimento agli **animali**, **eliminando** in tal modo la **questio** relativa alla ricomprensione o meno dell'insieme degli **animali** c.d. di **bassa corte** (galline, oche, tacchini, etc.) tra quelli allevabili dall'imprenditore agricolo.

Tuttavia, non si può tacere come tale modifica, stante una stretta interpretazione lessicale, abbia di fatto **esteso** l'attività **agricola** dell'allevamento a una pletora di **animali** che nella realtà hanno **poca attinenza** con il mondo rurale (per un'analisi dettagliata della problematica interpretativa si rimanda a un recente arresto della **Corte di Cassazione**, la **sentenza n. 12394/2017**, con cui viene rimessa al Tribunale ordinario e non alla Sezione specializzata agraria una vertenza in merito alla concessione in locazione di un fondo per l'allevamento di cani e gatti da affezione).

Ma la riforma del 2001 ha portato con sé anche l'**introduzione** del concetto di **ciclo agrobiologico** che contraddistingue le **attività agricole ex se**; infatti, la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento di animali, per essere considerate quali attività agricole **devono necessariamente** prevedere la **cura** e lo **svolgimento** di un **ciclo biologico** o una **fase necessaria** dello stesso, andando di fatto, l'**elemento vita**, a **sostituirsi quale presupposto imprescindibile** al **fattore terra** che diviene solo potenziale.

Da un punto di vista **fiscale**, l'**allevamento di animali** trova **copertura** nel **reddito agrario**;

tuttavia, il Legislatore, conscio dell'evoluzione nelle tecniche riproduttive e di allevamento che portano a un'attività spesso di tipo intensivo, ha individuato un **limite** di **capi allevabili**, superato il quale si viene a produrre un reddito eccedente le potenzialità del terreno.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 32, comma 2, lett. b\), Tuir](#) l'**allevamento di animali** trova piena copertura nel reddito agrario nel limite dei **capi allevabili** con **mangimi** ottenibili per **almeno 1/4 dal terreno**.

Per l'**eccedenza**, nel caso di esercizio dell'attività in forma individuale o collettiva a mezzo di società semplice o ente non commerciale, è possibile azionare l'[articolo 56, comma 5, Tuir](#) con il quale è prevista una **tassazione** comunque **forfettizzata** del reddito derivante dai capi allevati in misura eccedentaria.

Tuttavia, il terzultimo periodo del **comma 5** prevede che *"Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma."*

In altri termini, nel caso di specie, il contribuente doveva dichiarare un reddito agrario ai sensi dell'[articolo 32 Tuir](#) per la quota di animali allevabili con mangime ottenibile almeno per ¼ dai fondi posseduti e/o condotti: valori desumibili da ultimo con il **D.M. 15.06.2017**.

L'**eccedenza**, alternativamente doveva essere dichiarata, in prima battuta azionando le previsioni di cui all'[articolo 56, comma 5, Tuir](#) o, in alternativa optando per la **determinazione analitica** quale differenza costi-ricavi.

La **sentenza** in commento, correttamente afferma che tale regola **si applica** *"nelle ipotesi, fisiologiche, di corrispondenza tra reddito dichiarato e reddito effettivo dell'impresa di allevamento, ma certamente non già in quelle patologiche ... in cui sussistono i presupposti per l'accertamento induttivo previsto dall'articolo 39, comma 2 del d.P.R. n. 600/1973."*

Tale è il caso in cui l'allevatore **non dichiara** fedelmente il numero di **capi allevati**, omettendo l'esistenza di un reddito eccedentario e, di conseguenza, **legittimando l'accertamento induttivo**.

Parimenti, sempre nel comparto dell'allevamento di animali, è azionabile un **accertamento induttivo** quando **non viene tenuto il registro di carico-scarico** dei capi di cui all'[articolo 18-bis D.P.R. 600/1973](#) (in tal senso **Cassazione, n. 13476/2001**).

Si ricorda che tale **registro** diventa **obbligatorio** solamente **al superamento** del numero di capi allevabili con mangimi ottenibili almeno per ¼ dai fondi nell'ipotesi di esercizio dell'attività in forma individuale o tramite società semplice o ente non commerciale, **mentre** è sempre **obbligatorio, a prescindere** dal numero di capi allevati, quando l'attività è esercitata tramite **Snc, Sas o società di capitali**, come prescritto dall'[articolo 2, comma 4, D.L. 90/1990](#) e confermato dall'Amministrazione finanziaria con **circolare 11/1991** in cui è stato affermato che, per i soggetti sottoposti al regime di **contabilità ordinaria**, tale registro va ad aggiungersi

alle **scritture contabili** prescritte dallo stesso **D.P.R. 600/1973**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



CONTENZIOSO

Efficacia del giudicato

di **EVOLUTION**



La sentenza del giudice ai sensi dell'articolo 324 c.p.c. diventa irrevocabile a seguito del passaggio in giudicato, ovvero quando non può più essere impugnata, quando è decorso il termine di impugnazione previsto dalla legge e/o sono stati esperiti tutti i mezzi di impugnazione, salvo la revocazione straordinaria.

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

Il presente contributo individua le peculiarità del giudicato, la sua efficacia ed impugnabilità.

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

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 esperiti tutti i mezzi di impugnazione**, salvo la revocazione straordinaria.

Per quanto attiene il termine di impugnazione delle sentenze tributarie bisogna far riferimento al combinato disposto degli [articoli 38](#) e [51 del D.Lgs. n. 546/1992](#). In particolare, l'articolo 51 prevede che **l'impugnazione della sentenza debba avvenire entro 60 giorni dalla data di notifica della sentenza da parte della controparte (termine breve)**.

In caso di inerzia delle parti si applica l'articolo 38 che prevede che il termine di impugnazione è di **sei mesi dalla data di pubblicazione della sentenza**, cioè dalla data di deposito in segreteria (**termine lungo**). Qualora i due termini dovessero sovrapporsi, prevale il termine ultimo. **Spirati i suddetti termini la sentenza della commissione tributaria è definitiva.**

A seguito del **passaggio in giudicato**, le **statuizioni** 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 statuizioni 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.

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.

Inoltre, la **Cass., sentenza n. 26830/2014** ha specificato che 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**.



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

Design by volare, graphics / Freepik