

Edizione di venerdì 7 Agosto 2020

IMPOSTE SUL REDDITO

Bonus facciate: concetto di facciata esterna e visibilità da strada pubblica
di Lucia Recchioni

AGEVOLAZIONI

Cessione del credito d'imposta per canoni di locazione
di Alessandro Carlesimo

AGEVOLAZIONI

Superbonus: asseverazioni e visto di conformità. Uno schema di sintesi
di Euroconference Centro Studi Tributari

REDDITO IMPRESA E IRAP

Participation exemption: le partecipazioni a cui si applica l'esenzione
di Stefano Rossetti

CONTENZIOSO

Revocazione: ammissibile il ricorso in caso di mancata allegazione della sentenza
di Angelo Ginex

RASSEGNA RIVISTE

La recente giurisprudenza di legittimità sull'azione revocatoria
di Sergio Pellegrino

IMPOSTE SUL REDDITO

Bonus facciate: concetto di facciata esterna e visibilità da strada pubblica

di Lucia Recchioni



La **Legge di bilancio 2020** ha introdotto una **specifica detrazione** (c.d. “**bonus facciate**”) pari al 90% delle “*spese documentate, sostenute nell’anno 2020, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al **recupero o restauro della facciata esterna degli edifici** esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444*”.

Assume pertanto rilievo la corretta definizione di “**facciata esterna**”.

Sul punto, la [circolare AdE 2/E/2020](#) ha chiarito che l’agevolazione “*riguarda gli interventi effettuati sull’**involucro esterno visibile dell’edificio**, vale a dire sia sulla **parte anteriore, frontale e principale dell’edificio**, sia sugli altri lati dello stabile (intero perimetro esterno)*. La detrazione non spetta, invece, per gli **interventi effettuati sulle facciate interne** dell’edificio fatte salve quelle **visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico**”.

Secondo l’interpretazione offerta dalla stessa **circolare**, dunque, sono **escluse dal beneficio in esame le spese sostenute per gli interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni**, fatte salve quelle **visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico**.

Pare opportuna, pertanto, una prima **distinzione**:

- gli interventi sulle **facciate esterne dell’edificio** si ritengono sempre ammessi alla **detrazione**, anche se **non visibili dalla strada pubblica** (si pensi, ad esempio, alla tinteggiatura della **parete posteriore dell’edificio**, la quale non è direttamente visibile dalla strada o da suolo ad uso pubblico),
- gli interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni sono agevolabili soltanto se **visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico**.

Sul punto, tuttavia, si registrano anche **interpretazioni che giungono ad opposte conclusioni**, ritenendo, alcuni Autori, di dover collegare il concetto di **visibilità** anche alla facciata che costituisce **perimetro esterno**, in considerazione dell'espressione, richiamata nella [circolare Ade 2/E/2020](#), *“sull'involucro esterno visibile dell'edificio”*.

Tali conclusioni, però, paiono essere **in contrasto** con quanto successivamente specificato dalla stessa **circolare**, soprattutto ove si consideri il chiaro richiamo all'*“intero perimetro esterno”*.

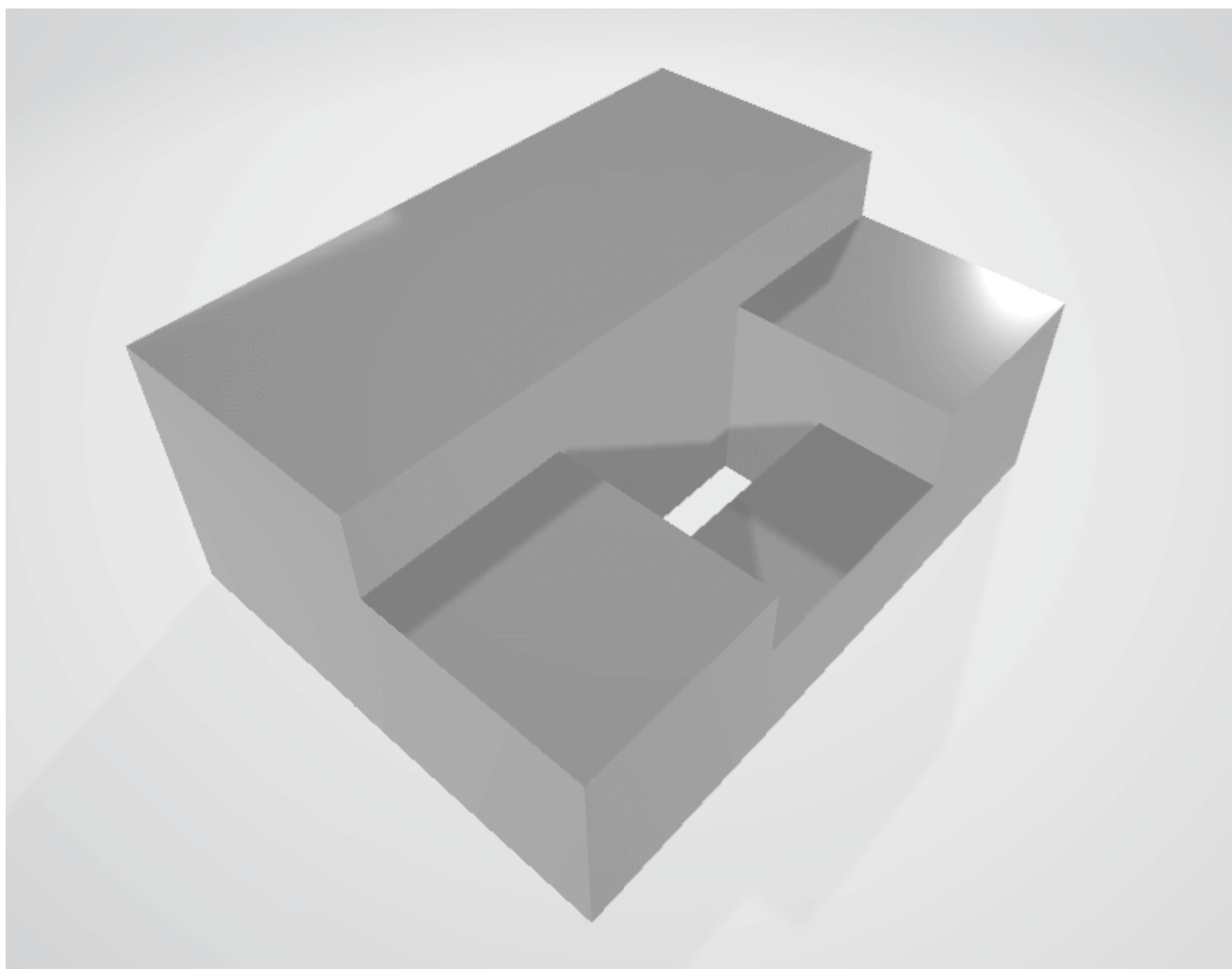
Pertanto, la formulazione della circolare induce ad attribuire rilievo al **concetto di “visibilità”** esclusivamente con riferimento alle **facciate interne**, ovvero non riconducibili al concetto di **“perimetro esterno”**.

Si ritiene, invece, che interventi effettuati sul **perimetro esterno dell'edificio** debbano essere ricompresi nell'ambito applicativo nella disposizione in esame, anche se, ad esempio, **un'alta siepe rende non visibile la facciata dalla strada**. A stesse conclusioni potrebbe giungersi nel caso di presenza di un **muro di recinzione**.

Paiono non esservi dubbi anche con riferimento al caso in cui l'edificio si affacci su una **strada privata che lo divide da un altro edificio di eguale altezza**, posto che, comunque, gli interventi sarebbero effettuati sul **perimetro esterno dell'edificio**.

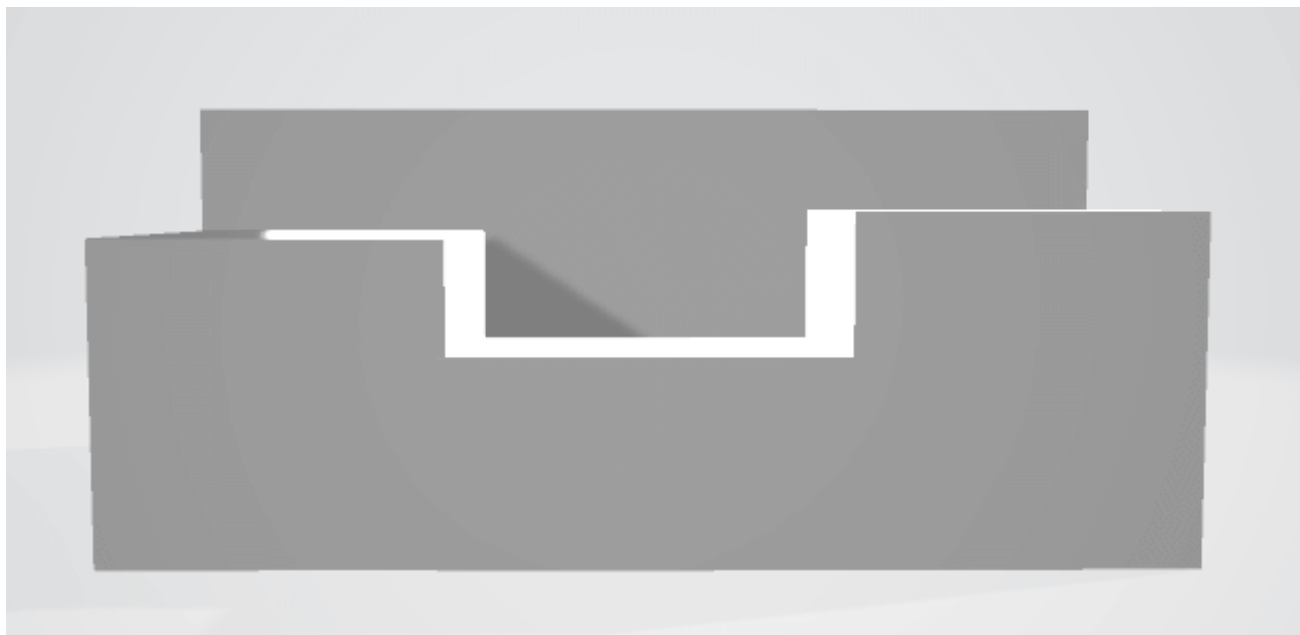
Al contrario, nel caso in cui l'edificio presenti una **corte interna**, il rifacimento della facciata confinante **non consente di fruire della detrazione in esame**.

Tutto quanto appena premesso, però, **dubbi** permangono con riferimento ad alcuni specifici casi.



Si pensi al caso di un **edificio** che presenta una struttura come quella prospettata nella figura appena richiamata. È evidente la presenza di una **corte interna**, con riferimento alla quale, dunque, eventuali **interventi di rifacimento della facciata non paiono essere ammessi al beneficio della detrazione**, ma v'è da dire che **anche la facciata interna è parzialmente visibile dalla strada**, essendo, in alcuni punti, di **altezza maggiore di quella che la copre**.

L'edificio, infatti, **si presenta dalla strada come nell'immagine che segue**.



Sul punto **non sono stati forniti chiarimenti ufficiali**, ma, volendo aderire perfettamente alla lettera della [circolare 2/E/2020](#) dell'Agenzia delle entrate, deve ritenersi che la detrazione **non spetti** *“per gli interventi effettuati sulle **facciate interne** dell'edificio **fatte salve quelle visibili** dalla strada o da suolo ad uso pubblico”*.

Essendo la **facciata interna più alta** comunque **visibile** dalla strada o da altro suolo pubblico, può quindi ritenersi che **l'intervento possa beneficiare appieno della detrazione del 90%** (e non limitatamente alla porzione di facciata visibile), sussistendo ovviamente gli altri requisiti. **Non spetta, invece, alcuna detrazione per il rifacimento della facciata interna non visibile dalla strada**, in quanto completamente sovrastata dalla parte di edificio più alta.

AGEVOLAZIONI

Cessione del credito d'imposta per canoni di locazione

di **Alessandro Carlesimo**



Nel quadro degli interventi volti a contenere gli effetti negativi dell'emergenza epidemiologica, particolare attenzione va rivolta **al tax credit-locazioni, previsto a copertura parziale dei canoni dovuti dai conduttori di immobili.**

Tale bonus, altro non è che una promanazione del "bonus affitti" contenuto nel **Decreto Cura Italia** a beneficio degli esercenti (negozi e botteghe) sottoposti alle rigide restrizioni da Covid-19.

Il più recente Decreto Rilancio ha **riscritto la misura agevolativa concedendo il credito ad una platea più ampia di soggetti**, con la possibilità di estensione dello **sgravio fino a 3 mensilità.**

Prima di entrare nel merito delle **modalità di smobilizzo del credito**, si enunciano alcuni **preamboli che regolano l'accesso all'agevolazione.**

In base all'[articolo 28 D.L. 34/2020](#), il credito è riconosciuto ai **contribuenti che esercitano attività imprenditoriale (industriale, agricola, artigianale, commerciale, di interesse turistico) e professionale, indipendentemente dalla veste giuridica del locatario.** A questi si aggiungono i soggetti non esercenti attività economiche (**enti non commerciali**).

A differenza di quanto previsto nella prima versione dell'agevolazione, il beneficio è riconosciuto **a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile locato.** A rilevare è infatti la destinazione dell'immobile, il quale deve essere adibito **ad uso non abitativo.**

La norma, inoltre, prevede una **differenziazione della disciplina in funzione della tipologia di contratto e dell'identità del locatario.** Con espresso riferimento alle attività economiche, il **legislatore concentra il sostegno agli operatori più "piccoli" ed alle strutture turistico ricettive che abbiano registrato una significativa contrazione del fatturato rispetto all' anno precedente.**

Misura e condizioni di utilizzo del bonus sono riepilogate nella seguente **tabella che espone,**

per ciascun conduttore, requisiti di accesso ed entità del beneficio:

LOCATARIO	FATTURATO 2019	RIDUZIONE FATTURATO MENSILE	MENSILITA' DI SPETTANZA 2020	PERCENTUALE CREDITO
IMPRESE INDUSTRIALI, COMMERCIALI, AGRICOLE E LIBERI PROFESSIONISTI	≤5 mln €	≥50% rispetto all'anno precedente	Marzo, Aprile, Maggio	60% del canone
STRUTTURE ALBERGHIERE E AGRITURISTICHE	Nessun limite	≥50% rispetto all'anno precedente	Marzo, Aprile, Maggio	60% del canone
AGENZIE DI VIAGGIO E TOUR OPERATOR	Nessun limite	≥50% rispetto all'anno precedente	Marzo, Aprile, Maggio	60% del canone
STRUTTURE ALBERGHIERE E AGRITURISTICHE STAGIONALI	Nessun limite	≥50% rispetto all'anno precedente	Aprile, Maggio, Giugno	60% del canone
ENTI NON COMMERCIALI ESERCENTI ATTIVITA' ISTITUZIONALE	Nessun limite	Nessuna	Marzo, Aprile, Maggio	60% del canone
COMMERCianti AL DETTAGLIO NON PICCOLI	Nessun limite	≥50% rispetto all'anno precedente	Marzo, Aprile, Maggio	20% del canone
COMMERCianti AL DETTAGLIO PICCOLI	≤5 mln €	≥50% rispetto all'anno precedente	Marzo, Aprile, Maggio	60% del canone

Ai fini del calcolo della **soglia di fatturato dell'anno precedente**, si ricorda che occorre tener conto dei criteri "fiscali" di determinazione definiti per la particolare tipologia di reddito prodotto dal conduttore ([circolare 8/E/2020](#)).

In ordine alla rilevazione della diminuzione del fatturato mensile confrontato con il dato dell'anno precedente, la comparazione va eseguita prendendo a riferimento i **ricavi delle operazioni effettuate** che hanno partecipato alle liquidazioni periodiche ([circolare 9/E/2020](#)).

Ciò premesso, il credito di imposta può essere:

- **utilizzato in compensazione** con F24, indicando il codice tributo 6920 (6914 in caso di credito "botteghe e negozi");
- **utilizzato a scomputo dalle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi** dell'anno di sostenimento della spesa;
- **ceduto a terzi**, ivi inclusi locatore, banche ed altri intermediari finanziari, entro il 31 dicembre 2021 ([articolo 122, comma 1, D.L. 34/2020](#)).

Il credito è fruibile a partire dal giorno successivo a quello del pagamento del canone e non può in alcun modo sovrapporsi al precedente credito previsto per i soli negozi e botteghe, stante l'espresso divieto di cumulo delle due misure.

L'opzione per la cessione, in questo contesto, appare la soluzione più vantaggiosa per il conduttore poiché consente di limitare l'impegno finanziario **recuperando liquidità da impiegare nello svolgimento dell'attività**. Il cessionario, dal suo canto, può utilizzare il credito di imposta alla stregua di quanto farebbe il cedente, oppure, cederlo a sua volta a soggetti terzi entro il 31 dicembre 2021.

Nel caso di cessione al locatore, come chiarito dalla [circolare 14/E/2020](#), è “*possibile cedere il credito di imposta a titolo di pagamento del canone*”. In tale ipotesi, dunque, **il conduttore ottiene uno sconto corrispondente al credito di imposta e versa, al locatore, il canone decurtato del bonus trasferito a in seno a quest’ultimo.**

Nell’ambito della cessione a terzi, invece, **il conduttore deve pagare il canone e successivamente monetizzare il credito mediante la sua alienazione.**

Il cessionario, sia esso locatore o altro soggetto, qualora opti per la compensazione in F24, dovrà indicare il credito con il **codice tributo 6931** (6930 in caso di utilizzo del credito “*botteghe e negozi*”, cfr. [risoluzione 39/E/2020](#)).

Ad ogni modo, il corrispettivo da tenere in considerazione per la determinazione del credito d’imposta (da utilizzare o da cedere) è quello dovuto contrattualmente.

Conseguentemente, **in caso di rinegoziazioni del contratto con riduzione del corrispettivo, la base di calcolo rilevante per la determinazione del credito – i.e. importo sul quale applicare la percentuale – corrisponde al canone mensile aggiornato (e pagato) all’esito della modifica contrattuale.**

Con il **Provvedimento n. 250739/2020**, il Direttore dell’Agenzia delle Entrate ha stabilito le **modalità attuative della cessione del credito di imposta.**

In particolare, è prevista una **procedura obbligatoria idonea a consentire l’espressione del consenso trilaterale dei soggetti coinvolti:** cedente (conduttore), cessionario e ceduto (Erario).

A tale scopo, è stato istituito uno specifico **modello di comunicazione che il cedente adotta per “notificare” la cessione del credito all’Agenzia delle Entrate.** In parallelo, **viene resa disponibile un’apposita “piattaforma cessione crediti”, con cui il cessionario dichiara di accettare la cessione del titolo,** perfezionando così il passaggio del credito.

L’amministrazione finanziaria verifica, in capo al beneficiario-cedente, l’esistenza dei presupposti e delle condizioni previste dalla legge per usufruire del bonus. Quest’ultimo è **responsabile** in caso di insussistenza del credito ceduto, è quindi tenuto a **conservare** la prova di avvenuto versamento del canone (quietanza di pagamento della somma corrisposta) nonché gli altri documenti comprovanti la legittimità del credito.

Il cessionario, di converso, è esonerato da responsabilità connesse alla spettanza del credito ma risponde dell’utilizzo irregolare o eccedente del credito acquisito.

Si osserva, infine, che **non trovano applicazione i limiti di utilizzo in compensazione annuale previsti all’[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#) e [articolo 34 L. 388/2000](#),** pari, rispettivamente, a 700.000 e 250.000 euro.

AGEVOLAZIONI

Superbonus: asseverazioni e visto di conformità. Uno schema di sintesi

di Euroconference Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE IN AZIENDA E NELLO STUDIO PROFESSIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Per poter beneficiare del c.d. **superbonus del 110%** si rende necessario rispettare gli adempimenti ordinariamente previsti per le **detrazioni riconosciute a fronte degli interventi di efficientamento energetico e antisismici**.

Sono **inoltre** richiesti i seguenti **adempimenti**:

- ai fini sia dell'**utilizzo diretto in dichiarazione del superbonus** che dell'opzione per la **cessione o lo sconto** è necessario richiedere **l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato** (in caso di **interventi di efficientamento energetico**), ovvero **l'asseverazione da parte dei professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico**, secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza (**in caso di interventi antisismici**),
- ai fini dell'**opzione per la cessione o lo sconto riferiti al superbonus**, è necessario richiedere il visto di conformità, il quale può essere rilasciato dai **soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni** (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai **responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF**.

Nello specifico, le **asseverazioni** di cui al primo punto **devono attestare quanto segue**:

- per gli **interventi di efficientamento energetico**, l'asseverazione deve dimostrare che l'intervento realizzato è **conforme ai requisiti tecnici richiesti** e che le **spese sostenute sono congrue in relazione agli interventi agevolati effettuati**,
- per gli **interventi antisismici** l'asseverazione deve attestare **l'efficacia degli interventi, in base alle disposizioni di cui al D.M. 28.02.2017 n. 58**, nonché la **congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati**.

Fermo restando quanto appena esposto, dunque, è affidato all'**Agenzia delle entrate** il compito di disciplinare le modalità per **effettuare l'opzione per la cessione o lo sconto sul corrispettivo**, mentre il **Ministero dello Sviluppo Economico** è chiamato ad emanare **due provvedimenti**:

- il **primo** (c.d. "**Decreto Requisiti tecnici**"), previsto dall'[articolo 14, comma 3-ter, D.L. 63/2013](#), è relativo alla **definizione dei requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi** che beneficiano delle agevolazioni, nonché dei **massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento**. Con lo stesso decreto sono poi individuate le procedure e le modalità di esecuzione di controlli a campione che saranno eseguiti dall'Enea;
- il **secondo** (c.d. "**Decreto Asseverazioni**"), previsto dal **Decreto Rilancio**, definisce le modalità di trasmissione e il relativo modulo delle asseverazioni da inviare ai vari organi competenti, tra cui l'Enea.

Quest'ultimo decreto, "**Decreto Asseverazioni**", è stato **firmato dal Ministro dello Sviluppo Economico, Stefano Patuanelli, nella giornata di martedì 5 agosto**.

Il **Decreto Asseverazioni** riporta, in allegato, i **modelli di asseverazione** che dovranno essere redatti dai **tecnici**.

Più precisamente, il decreto in esame prevede **due allegati**:

- all'**allegato 1** viene fornito il **modulo tipo dell'asseverazione da rilasciare alla conclusione dei lavori**,
- all'**allegato 2** vengono richiamati gli **elementi essenziali dell'asseverazione da rilasciare con riferimento a singoli stati di avanzamento lavori**. L'asseverazione, infatti, lo si ricorda, può avere ad oggetto gli **interventi conclusi o uno stato di avanzamento** delle opere per la loro realizzazione, nella misura minima del **30% del valore economico complessivo dei lavori preventivato**. Gli stati avanzamento lavori **non possono essere più di due per ciascun intervento**: l'asseverazione di cui all'allegato 2, pertanto, può essere presentata **non più di due volte per ciascun intervento**, e deve comunque essere seguita, dopo il termine dei lavori, dall'**asseverazione relativa ai lavori conclusi**.

Entrambi i modelli sono **sviluppati nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** e dovranno essere **compilati dai tecnici abilitati** accedendo alla **pagina web dell'Enea**.

Nella giornata di ieri, **6 agosto**, infine, è stata **annunciata** la **sottoscrizione** e la **pubblicazione** anche del decreto ministeriale sui requisiti del superbonus 110% (c.d. "[Decreto Requisiti Tecnici](#)").

REDDITO IMPRESA E IRAP

Participation exemption: le partecipazioni a cui si applica l'esenzione

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE IMPRESE:
INQUADRAMENTO NORMATIVO E PROCEDURE OPERATIVE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 87 Tuir](#) disciplina l'istituto delle plusvalenze esenti (la c.d. "*participation exemption*" o più semplicemente "pex") in base al quale viene prevista la **parziale irrilevanza fiscale delle plusvalenze relative alle cessioni di partecipazioni che presentano determinati requisiti**.

Il legislatore, mutuando tale istituto da altri Paesi europei, ha inteso agevolare **la circolazione di compendi aziendali detassando (parzialmente) le plusvalenze maturate sui beni di secondo grado**.

Ai sensi del combinato disposto dei **commi 1 e 3** dell'[articolo 87 Tuir](#), l'emersione di una plusvalenza avente i requisiti per l'esenzione può avvenire dalla cessione dei seguenti strumenti finanziari:

- partecipazioni in **società di capitali** (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a.);
- partecipazioni in **società di persone** (S.n.c., S.a.s.) o in società di fatto commerciali;
- partecipazioni in **società di mutua assicurazione e cooperative**;
- partecipazioni in **società di armamento**;
- partecipazioni in **enti commerciali**;
- **strumenti partecipativi emessi a favore dei soci o di terzi**, a seguito dell'apporto di opere e servizi;
- **strumenti che prevedono il rimborso in base all'andamento economico della società**;
- **contratti di associazione in partecipazione** e di cointeressenza agli utili con apporto di solo capitale o misto.

Restano escluse, in base all'esplicito riferimento operato dall'[articolo 87, comma 1, Tuir](#), le plusvalenze realizzate sulle quote di partecipazione:

- in **società semplici** ed enti ad esse equiparati, come le società di fatto che non abbiano

- per oggetto l'esercizio di attività commerciali;
- in **associazioni professionali senza personalità giuridica**.

La **circolare AdE 6/E/2006** ha escluso che il regime dell'[articolo 87 Tuir](#) possa operare nel caso in cui **le partecipazioni siano cedute nell'ambito di una cessione d'azienda**. Infatti ad avviso dell'Amministrazione finanziaria:

- *“il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni **da cui origina una plusvalenza che non si può identificare con quella relativa alla cessione delle partecipazioni che ne fanno parte**”;*
- (conseguentemente a quanto sopra, dunque) *“l'eventuale plusvalenza relativa alle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione ai sensi dell'articolo 87 del Tuir **non può essere estrapolata**, ma concorrerà a determinare la componente straordinaria di reddito riferibile all'intero complesso aziendale e sarà assoggettata a tassazione secondo le ordinarie regole previste dall'articolo 86 del Tuir”.*

In relazione all'**ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 87 Tuir**, esaminando alcune fattispecie particolari, l'Amministrazione finanziaria, con [circolare 36/E/2004](#), ha avuto modo di precisare che:

- in tema di **azioni proprie**, che *“le plusvalenze relative al realizzo di azioni proprie sono ammesse al regime della participation exemption, a condizione che ricorrano tutti i requisiti previsti dall'articolo 87”* in quanto esso *“non prevede, per le azioni proprie, **disposizioni derogatorie rispetto al regime generale della participation exemption**”* (paragrafo n. 2.2.3.1);
- in materia di **diritti di usufrutto e di diritti d'opzione**, che la cessione di tali diritti *“può realizzare una **plusvalenza qualificabile per il regime di esenzione a condizione che tali diritti siano ceduti dallo stesso proprietario della relativa partecipazione**”* (paragrafo n. 2.2.3.2);
- in riferimento alle **quote di fondi comuni e S.I.C.A.V.**, che *“il dato letterale dell'articolo 87, comma 1, del Tuir induce a ritenere che siano **escluse dal regime di participation exemption le quote dei Fondi comuni di investimento mobiliare**, anche se iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, in quanto non rientranti tra le azioni e quote di partecipazione in società ed enti. Esigenze di uniformità dei criteri impositivi inducono, inoltre, ad escludere dal regime di esenzione anche le quote di partecipazione nelle Sicav”* (paragrafo n. 2.2.3.3);
- in tema di **pronti contro termine**, che le relative cessioni non *“realizzano plusvalenze e quindi non può trovare applicazione il regime previsto dall'articolo 87”* e *“le medesime considerazioni valgono per le operazioni di prestito titoli alle quali, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, del D.L. 6/1996, si applicano anche le **disposizioni contenute nell'articolo 94, comma 2, Tuir**”* (paragrafo n. 2.2.3.4).
- in riferimento ai **soggetti non residenti**, che *“l'istituto della participation exemption previsto dal comma 1 dell'articolo 87 si applica anche alle **plusvalenze realizzate a seguito della cessione di azioni o quote di partecipazione**, comprese quelle **non rappresentate da***

***titoli, relative alle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del nuovo Tuir, ossia alle società ed enti, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato"** (paragrafo n. 2.2.3.5).*

Infine, si rammenta che il regime dell'**articolo 87 Tuir** opera **indipendentemente dalla percentuale di diritti patrimoniali o amministrativi detenuti, non essendo richiesto alcuno specifico rapporto di controllo o di collegamento della partecipata.**

CONTENZIOSO

Revocazione: ammissibile il ricorso in caso di mancata allegazione della sentenza

di **Angelo Ginex**



Nel processo tributario è sempre previsto che, in sede di **costituzione in giudizio**, il contribuente debba **depositare l'atto impugnato** (a seconda dei casi, può trattarsi di un atto impositivo o della riscossione, oppure di una sentenza).

Appare evidente come dalla previsione **a pena di inammissibilità o meno** di tale adempimento discendano **conseguenze** di gran lunga **differenti** per il contribuente.

Di tale *vexata quaestio*, in relazione al **giudizio di revocazione**, si è recentemente occupata la Corte di Cassazione, che ha offerto importanti chiarimenti circa l'inapplicabilità dell'[articolo 399 c.p.c.](#) al processo tributario.

Sul punto, si rammenta innanzitutto che l'[articolo 64 D.Lgs. 546/1992](#) richiama espressamente l'[articolo 395 c.p.c.](#) per quanto concerne i **motivi di revocazione**, mentre l'[articolo 65](#) del medesimo decreto legislativo riproduce, adattandolo al rito tributario, l'[articolo 398 c.p.c.](#).

Il **secondo comma** dell'[articolo 65 D.Lgs. 546/1992](#) prevede, **a pena di inammissibilità**, che il ricorso per revocazione debba contenere tutti gli elementi previsti dall'[articolo 53, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) per il ricorso in appello, e precisamente:

- a) l'indicazione della Commissione tributaria a cui è diretto;
- b) l'indicazione delle altre parti che hanno partecipato al giudizio e nei cui confronti è proposto;
- c) gli estremi della sentenza impugnata;
- d) l'esposizione sommaria dei fatti;

- e) l'oggetto della domanda; nonché
- f) la specifica indicazione del motivo di revocazione;
- g) la prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'[articolo 395 c.p.c.](#); e
- h) il giorno della **scoperta del dolo o della falsità dichiarata o del recupero del documento**.

Il successivo **comma 3** dell'[articolo 65](#) citato stabilisce, inoltre, che «*il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2*», **D.Lgs. 546/1992**, e quindi, tenendo conto di quanto previsto per l'appello, ciò implica che la domanda di revocazione si propone con **ricorso** che deve essere notificato alle parti in giudizio e deve essere **depositato** presso la segreteria della Commissione tributaria adita secondo le **modalità** di cui all'[articolo 22, commi 1, 2 e 3, D.Lgs. 546/1992](#).

Sulla scorta delle disposizioni normative richiamate, così come evidenziato dalla stessa **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 1233 del 21.01.2020](#), appare evidente che queste «*non contemplano, dunque, l'onere a carico del contribuente che propone ricorso per revocazione di allegare copia della sentenza impugnata, essendo sufficiente l'indicazione in ricorso degli estremi della sentenza, e, peraltro, il terzo comma dell'articolo 53 del d. lgs. n. 546/1992, da intendersi richiamato dall'articolo 66 dello stesso decreto legislativo, pone a carico della segreteria della Commissione tributaria regionale l'onere di richiedere alla segreteria della Commissione tributaria provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza*».

Conseguentemente, l'[articolo 399 c.p.c.](#), che opera in caso di **revocazione** proposta con atto di citazione nel **processo civile**, non può trovare applicazione nel processo tributario, per il quale il **D.Lgs. 546/1992** detta una autonoma regolamentazione incompatibile con la prima, ma soprattutto speciale, anche in virtù di quanto previsto dall'**articolo 1** di quest'ultimo decreto.

La **soluzione** rassegnata dai giudici di vertice appare pienamente **condivisibile**, anche alla luce di quello che è l'orientamento giurisprudenziale relativo ai **giudizi di primo e secondo grado** per il mancato deposito dell'atto impugnato o della sentenza di primo grado.

A tal proposito, infatti, sembrerebbe consolidarsi il principio per cui la **mancata produzione** dell'atto impugnato **non causi l'inammissibilità del ricorso**, dacché è possibile produrre l'atto in un momento successivo ed eventualmente anche su impulso del giudice tributario ex [articolo 22, comma 5, D.Lgs. 546/1992](#) (cfr., **Cassazione, sentenza n. 26560/2014**).

D'altronde, secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale (cfr., **Corte Cost., sentenze nn. 189/2000 e 520/2002**), le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità, per cui tali **previsioni di inammissibilità**, proprio per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate **in senso restrittivo**, limitandone cioè l'operatività ai

solì casi nei quali il rigore estremo è davvero giustificato.

Peraltro, si è addirittura affermato che *«se il p.v.c. è parte integrante dell'atto impugnato, l'onere di produrre tale atto grava sull'ente impositore che deve dimostrare la fondatezza del proprio assunto, sulla base delle constatazioni effettuate dagli organi di controllo; tant'è vero che frequentemente i contribuenti impugnano gli atti impositivi proprio perché non sono corredati del p.v.c. richiamato e/o non notificato»* (cfr., **Cass. sent. n. 21509/2010**).

Tuttavia, è d'uopo evidenziare che recentemente si è anche affermato che *«la **notificazione** dell'atto impositivo tende allo **scopo** (immediato) di provocare il **decorso** del **termine di impugnazione** dell'atto, funzionale al conseguimento dello scopo (mediato) di provocare, in mancanza di tempestività dell'impugnazione, la definitività dello stesso ... lo scopo della notifica è quello di stabilire, con effetto di **certezza legale**, il **dies a quo** del termine per l'impugnazione»* (cfr., [Cassazione, ordinanza n. 10209/2018](#)).

In definitiva, preso atto del positivo orientamento della giurisprudenza di legittimità, onde evitare inutili declaratorie di inammissibilità, quando possibile è **opportuno** procedere sempre al **deposito** dell'**atto impugnato** unitamente al ricorso, in modo che il giudice sia in grado di verificare la tempestività dell'impugnazione.

RASSEGNA RIVISTE

La recente giurisprudenza di legittimità sull'azione revocatoria di Sergio Pellegrino



PATRIMONI, FINANZA E INTERNAZIONALIZZAZIONE
Strumenti di gestione e protezione per privati ed imprese

IN OFFERTA PER TE € 123,50 + IVA 4% anziché € 190,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Articolo tratto da “Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 27/2020?”

Una serie di recenti pronunce della Cassazione hanno affrontato alcune tematiche “particolari” legate all'azione revocatoria: si tratta della fattispecie del credito litigioso, della possibilità di esperire l'azione nei confronti di un fallimento, della presenza di eventuali ipoteche sul bene oggetto dell'atto dispositivo. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di “Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 27/2020?”](#)

Patrimonio

Gli effetti dell'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario *di Angelo Ginex*

Donazioni indirette: recenti chiarimenti di prassi e giurisprudenza *di Lucia Recchioni*

La recente giurisprudenza di legittimità sull'azione revocatoria *di Sergio Pellegrino*

Fiscalità

Gli accertamenti da indagini finanziarie *di Marco Ligrani*

Il superbonus 110% *di Debora Reverberi*

Caso operativo

La procedura di composizione della crisi del consumatore: dagli atti preliminari alla relazione particolareggiata del gestore con l'attestazione di fattibilità *di Giulio Pennisi*

Fiscalità internazionale

La “frode castello” quale nuovo meccanismo di frode fiscale transnazionale *di Marco Bargagli, Alberta Gavasso, Marco Thione*

La creazione della *holding* estera *di Ennio Vial*

Finanza

Le modifiche apportate al Decreto “Liquidità” in sede di conversione: come cambia il c.d. “bazooka di liquidità” *di Giuseppe Rodighiero*

Osservatorio giurisprudenziale

Osservatorio di giurisprudenza sul *trust* *di Sergio Pellegrino*