



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

LA REVOCAZIONE ORDINARIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

AVV. MARIO GIANNOTTA

[§1] Oggetto e perimetro della relazione

Cosa tratteremo, cosa non tratteremo

- La relazione si concentra sulla revocazione ordinaria nel processo tributario.
- La revocazione straordinaria, oggetto di altro intervento, viene qui richiamata solo per delimitare per contrasto l'istituto ordinario.
- Punto di vista: quello del professionista che assiste il contribuente nelle scelte di impugnazione successive a una sentenza sfavorevole.

[§2] Inquadramento sistematico nel codice di procedura civile

La revocazione come impugnazione a critica vincolata - artt. 395 e 396 c.p.c.

- La revocazione è un mezzo di impugnazione tassativamente limitato ai motivi previsti dalla legge: si può proporre solo per quei motivi e nessun altro.
- Si distingue dall'appello, che è a critica libera, e dal ricorso per cassazione, che investe la sola legittimità.
- L'art. 395 c.p.c. elenca sei motivi (nn. 1–6); l'art. 396 c.p.c. limita la revocazione delle sentenze di primo grado al periodo successivo alla scadenza del termine per l'appello.
- La revocazione investe la “giustizia” della sentenza rispetto a vizi specifici, non la sua legittimità in senso lato.

[§2.1] La distinzione tra revocazione ordinaria e straordinaria

Vizi palesi e vizi occulti - effetti sul giudicato

- ORDINARIA: motivi nn. 4 (errore di fatto risultante dagli atti) e 5 (contrasto con precedente giudicato). Vizi conoscibili dalla sola lettura della sentenza; la proposizione impedisce il passaggio in giudicato.
- STRAORDINARIA: motivi nn. 1, 2, 3 e 6 (dolo della parte, falsità delle prove, ritrovamento di documenti decisivi, dolo del giudice). Vizi "occulti", rivelatisi successivamente; può intaccare anche sentenze passate in giudicato.
- Conseguenza pratica della distinzione: i termini decorrono in modo diverso, e i due rimedi convivono o si succedono nel tempo a seconda del tipo di vizio.

[§3] Il raccordo con il processo tributario

Artt. 64-67 D.Lgs. 546/1992 - le riforme del 2015 e del 2023

- Il D.Lgs. 546/1992 disciplina la revocazione tributaria con rinvio all'art. 395 c.p.c.: non un catalogo autonomo, ma un richiamo integrale al modello civilistico. Ricordiamo anche quanto dispone l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 546/1992 che rinvia al c.p.c.
- Il D.Lgs. 156/2015 ha riscritto l'art. 64, eliminando il limite originario alle sole sentenze "*involgenti accertamenti di fatto e non ulteriormente impugnabili*". Oggi sono impugnabili per revocazione le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado.
- Il D.Lgs. 220/2023 (riforma del processo tributario) non ha toccato la struttura della revocazione, ma ha modificato il contesto: prova testimoniale, giudice monocratico, esecutività immediata delle sentenze, processo telematico.
- Il D.Lgs. 175/2024 (Testo Unico della giustizia tributaria) si applica dal 1° gennaio 2027, per effetto del differimento disposto dal D.L. 200/2025. Fino al 31 dicembre 2026 vige il D.Lgs. 546/1992.

[§4] Le sentenze impugnabili con revocazione ordinaria

Sentenze di appello, sentenze "in unico grado", sentenze di primo grado

- Sono impugnabili con revocazione ordinaria le sentenze delle Corti di giustizia tributaria **di secondo grado**.
- Sono impugnabili anche le sentenze "in unico grado": ipotesi residuale, riferita alle sentenze di primo grado oggetto di accordo per il ricorso "**per saltum**" ex art. 62, comma 2-bis, D.Lgs. 546/1992.
- Le sentenze di primo grado, **finché appellabili**, non sono soggette a revocazione ordinaria: i motivi (errore di fatto, contrasto con giudicato) vanno dedotti con l'appello.
- Solo dopo la scadenza del termine per appellare la sentenza di primo grado può essere oggetto di revocazione, ma straordinaria (motivi nn. 1, 2, 3, 6 art. 395 c.p.c.).

[§5] Primo motivo ordinario: l'errore di fatto (art. 395, n. 4, c.p.c.)

Definizione normativa - natura percettiva del vizio

- L'art. 395, n. 4, c.p.c. richiede che la sentenza sia "**l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa**".
- L'errore sussiste quando la decisione **È FONDATA** sulla supposizione dell'esistenza di un fatto la cui verità è **INCONTRASTABILMENTE** esclusa, oppure sulla supposizione dell'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita (➡ §5.2).
- Condizione ulteriore: il fatto **NON deve costituire un punto controverso fra le parti sul quale la sentenza abbia PRONUNCIATO** (Cass. 27622/2018).
- L'errore cade sulla percezione degli atti, non sul loro apprezzamento. La giurisprudenza parla di «abbaglio dei sensi» del giudice, di «svista percettiva».

[§5.1] Errore di fatto: ciò che non è

I confini negativi dell'istituto

- Non è errore di fatto la **diversa interpretazione di un documento o di una norma**: questo è errore di giudizio, censurabile semmai in cassazione.
- Non è errore di fatto quello che comporterebbe la **rivalutazione delle prove**: la revocazione non è un terzo grado.
- Non è errore di fatto il **vizio di motivazione** (apparente, contraddittoria, illogica): si fa valere con altri rimedi.
- Non è errore di fatto ciò che richiede **attività ermeneutica**: il vizio deve essere immediatamente rilevabile dal raffronto sentenza/atti.
- Cass. sez. trib., ord. n. 21723/2024 e Cass. sez. 2, sent. n. 27897/2024 hanno ribadito di recente questi confini.
- Non è errore di fatto l'errore di scrittura, di calcolo, omissioni o inesattezze formali che non incidono sulla decisione: cd. «errori di penna» (art. 285-288 c.p.c. **Correzione di errori materiali**).

[§5.2] Casistica pratica dell'errore di fatto revocatorio nel tributario

Fattispecie ricorrenti

- Omesso esame di una domanda che il giudice affermi non essere stata proposta (Cass. 30850/2018)
- Erronea individuazione della parte in epigrafe (Cass. 24528/2019)
- Erronea qualificazione del reddito percepito dal contribuente (CGT siciliana n. 1448/2023: contribuente lavoratore autonomo trattato come imprenditore).
- Affermazione dell'esistenza di una notifica in realtà mai documentata in atti.
- Affermazione dell'inesistenza di un documento effettivamente prodotto (es. ricevuta di pagamento già in fascicolo).
- Erronea attribuzione di una produzione documentale alla controparte.
- Travisamento del contenuto di una circolare o atto dell'Agenzia, quando la sentenza ne riporta in modo materialmente difforme il dispositivo.

[§6] Secondo motivo ordinario: il contrasto con precedente giudicato (art. 395, n. 5, c.p.c.)

Presupposti cumulativi - distinzione tra conflitto pratico e teorico

- Tre condizioni cumulative: precedente sentenza passata in giudicato **tra le stesse parti**; contrasto oggettivo tra le due decisioni; **assenza di pronuncia esplicita sull'eccezione di giudicato nella sentenza revocanda**.
- Solo il conflitto "pratico" rileva: contrasto tra dispositivi di sentenze tra le stesse parti su uno stesso rapporto. Il conflitto "teorico" (tra principi di diritto) non integra il motivo n. 5.
- Nel tributario: rilievo nei rapporti periodici (tributi annuali, IMU, C.U.P., accertamenti pluriennali collegati) e nella catena tra atto presupposto e atto consequenziale (quando cade su questione di fatto e di diritto comune a entrambe le cause: Cass. SS.UU. 13916/2006).
- Onere processuale del difensore: produrre copia autentica della sentenza passata in giudicato e documentare il passaggio in giudicato.

[§7] Presupposti di ammissibilità

Tipicità - decisività - tempestività - sottoscrizione e procura

- **Tipicità:** il motivo deve essere riconducibile tassativamente al n. 4 o al n. 5 dell'art. 395 c.p.c. La revocazione non ammette interpretazione analogica.
- **Decisività:** **l'errore o il contrasto con altro giudicato devono essere determinanti.** Eliminato il vizio, la decisione sarebbe stata diversa. Se la sentenza si regge anche su altre rationes decidendi autonome, la revocazione non passa.
- **Tempestività** del ricorso entro il termine di sessanta giorni dalla notifica della sentenza, o sei mesi dalla pubblicazione.
- **Necessità di nuova procura specifica per il giudizio di revocazione** (art. 398, comma 3, c.p.c., applicabile per rinvio): la procura del giudizio precedente non vale.

[§8] Legittimazione attiva e passiva

Chi può agire, contro chi si propone

- Legittimata attiva: la parte soccombente del giudizio di merito rispetto al capo viziato. Se la soccombenza è parziale, la revocazione si estende solo a quel capo.
- Legittimate passive: tutte le altre parti del giudizio originario, contro cui va integrato il contraddittorio.
- Nel tributario: contribuente ed ente impositore. Se nel giudizio era parte anche l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, la revocazione va notificata anche a essa.
- Litisconsorzio necessario quando il capo investito coinvolge inscindibilmente più soggetti: l'omessa notifica determina l'ordine di integrazione del contraddittorio, con rischio di decadenza in caso di inerzia.

[§9] Termini di proposizione

Termine breve, termine lungo, sospensione feriale

- 60 giorni dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte (art. 38 D.Lgs. 546/1992).
- In mancanza di notificazione, 6 mesi dalla pubblicazione (termine lungo ex art. 327 c.p.c.).
- Il termine NON decorre dalla scoperta del vizio: nella revocazione ordinaria il vizio è per definizione già percepibile dalla lettura della sentenza. Diversa la regola per la revocazione straordinaria.
- Si applica la sospensione feriale dei termini (1° agosto - 31 agosto).
- Errore frequente: ritenere che la pendenza del ricorso per cassazione sospenda il termine per revocazione. Non è così: i due termini corrono autonomamente.

[§10] Forma del ricorso e giudice competente

Contenuto a pena di inammissibilità - onere di specificità

- Competente è la stessa Corte di giustizia tributaria (nel senso di Ufficio Giudiziario, non di Collegio) che ha pronunciato la sentenza impugnata (art. 65 D.Lgs. 546/1992). Non c'è incompatibilità per i giudici che abbiano fatto parte del collegio che ha pronunciato la sentenza revocanda.
- Il ricorso deve contenere: gli elementi prescritti per l'atto di appello (indicazione del giudice adito, sentenza revocanda, fatti, motivi, petitum); l'indicazione specifica e autonoma del motivo revocatorio; l'individuazione puntuale del fatto erroneamente percepito o del giudicato contrastante; l'esposizione della decisività.
- Onere di specificità a pena di inammissibilità: non basta richiamare l'art. 395 c.p.c. o scrivere "errore di fatto". Va citato il punto della sentenza, l'atto da cui emerge l'errore, e spiegata la rilevanza decisiva.
- Allegazioni: i documenti che dimostrano il vizio (copia degli atti processuali invocati, copia autentica della sentenza-giudicato per il motivo n. 5) vanno prodotti. La produzione della sentenza revocanda non è prevista a pena di inammissibilità (almeno citarne gli estremi).

[§11] Proposizione, deposito e costituzione

Le scansioni processuali secondo il rinvio all'appello

- Il ricorso si propone secondo le forme dell'appello (art. 65 D.Lgs. 546/1992 che richiama l'art. 53): notifica alle controparti del giudizio originario, deposito telematico nella segreteria della Corte adita.
- Termine per il deposito: 30 giorni dalla notifica (combinato disposto degli artt. 22 e 53 D.Lgs. 546/1992), a pena di inammissibilità.
- Costituzione delle altre parti: nei termini ordinari del giudizio di appello.
- Principio di consumazione dell'impugnazione: una volta proposta la revocazione, non è ammesso un secondo ricorso per gli stessi motivi, salvo il caso di rinnovo entro il termine residuo.
- **Tutela cautelare:** ammessa istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, secondo la disciplina applicabile in via di rinvio.

[§12] Il procedimento: fase rescindente e rescissoria

Le due fasi logiche del giudizio di revocazione

- **Iudicium rescindens**: il giudice verifica la sussistenza del motivo revocatorio dedotto. Se lo ritiene insussistente, rigetta il ricorso e la sentenza originaria resta in piedi.
- **Iudicium rescissorium**: se il motivo è fondato, il giudice revoca la sentenza impugnata e decide nuovamente nel merito, con sentenza sostitutiva.
- Le due fasi si svolgono davanti allo stesso collegio e con un'unica sentenza finale, sono solo logicamente distinte.
- Si applicano in quanto compatibili le regole del procedimento ordinario dinanzi al giudice adito (artt. 66-67 D.Lgs. 546/1992).
- Esito del giudizio: sentenza definitiva, soggetta agli stessi mezzi di impugnazione cui era originariamente soggetta la sentenza revocata.
- Sembra potersi affermare la *revocatio revocationis*: la sentenza di revocazione può essere oggetto di revocazione.

[§13] Rapporti con gli altri mezzi di impugnazione

Concorso con il ricorso per cassazione - autonomia dei rimedi

- **La proposizione della revocazione ordinaria NON sospende di diritto il termine per ricorrere in cassazione, né il giudizio di legittimità già pendente.**
- L'art. 398, comma 4, c.p.c. consente al giudice della revocazione, **su istanza di parte**, di sospendere il termine per il ricorso per cassazione.
- Presupposto della **sospensione**: la revocazione non sia manifestamente infondata. È facoltà, non obbligo del giudice.
- Effetto della sospensione: decorre dal provvedimento del giudice, non dalla richiesta di parte. Alla cessazione, il termine per cassazione riprende **per la sola parte residua**.

[§13.1] Il principio delle Sezioni Unite n. 21874/2019

Notifica della revocazione e decorso del termine breve per cassazione

- Le Sezioni Unite hanno affermato che la notificazione del ricorso per revocazione **equivale alla notificazione della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve di sessanta giorni per il ricorso per cassazione** (art. 326 c.p.c.).
- Logica: la notifica della revocazione costituisce manifestazione di conoscenza legale della sentenza.
- La sospensione ex art. 398, comma 4, c.p.c. produce effetto solo dalla comunicazione del provvedimento del giudice, non dalla richiesta. Tra notifica della revocazione e provvedimento di sospensione, il termine continua a consumarsi.
- Conseguenza operativa: chi propone revocazione confidando nel termine lungo di sei mesi rischia l'inammissibilità del successivo ricorso per cassazione.

[§14] La revocazione delle sentenze della Corte di Cassazione

Art. 391-bis c.p.c. - errore di fatto sugli atti del giudizio di legittimità

- Art. 391-bis c.p.c.: le sentenze, ordinanze e decreti della Cassazione possono essere impugnati per errore di fatto ex art. 395, n. 4, c.p.c. Termine: 60 giorni dalla notifica, 6 mesi dalla pubblicazione.
- Principio: la Corte di legittimità è giudice di diritto, ma quando è giudice del fatto (es. errores in procedendo, ammissibilità del ricorso) può incorrere in errore di fatto revocatorio.
- L'errore deve cadere sugli atti interni al giudizio di legittimità (es. la stessa Corte non si è avveduta della presentazione di un motivo di ricorso).
- Cass. SS.UU. n. 23833/2015: per le sentenze della Cassazione che decidono nel merito sono ammessi anche i motivi di revocazione straordinaria (nn. 1, 2, 3, 6); il motivo n. 5 (contrasto con giudicato) resta escluso anche per quelle pronunce.
- Esclusi dall'area revocatoria: errori di diritto, errori di giudizio, valutazioni delle prove, interpretazioni di norme.

[§14.1] Revocazione in Cassazione: rilievi operativi nel tributario

Quando proporla, come distinguerla dal riesame

- La revocazione ex art. 391-bis c.p.c. è utilizzabile dal contribuente quando la Cassazione abbia deciso ignorando un atto processuale effettivamente acquisito agli atti (es. omessa percezione di un motivo di ricorso, di una memoria, di una produzione documentale).
- Cass. SS.UU. n. 31032/2019: ammessa la revocazione se la Corte non ha deciso su uno o più motivi di ricorso. Esclusa quando la pronuncia, anche se sintetica, sia comunque intervenuta.
- Il ricorso per revocazione in Cassazione è soggetto al rigore formale del ricorso per cassazione (art. 366 c.p.c.): il motivo va indicato con specificità, chiarezza, intellegibilità immediata.
- Nel tributario, la revocazione in Cassazione assume importanza quando la sentenza di legittimità conclude il processo nel merito ai sensi dell'art. 384, secondo comma, c.p.c.: è l'unico residuo rimedio interno.

[§15] Rapporti con il giudicato tributario

Effetto sospensivo del giudicato e proiezione su giudizi paralleli

- La proposizione tempestiva della revocazione ordinaria impedisce il formarsi del giudicato sul capo impugnato.
- In pendenza di giudizio operano le regole sulla riscossione frazionata (art. 68 D.Lgs. 546/1992) e l'eventuale sospensione cautelare.
- L'accoglimento della revocazione comporta la sostituzione della sentenza revocata con la nuova pronuncia, con effetti sostitutivi sul rapporto sostanziale.
- Profilo strategico nel tributario: la pendenza della revocazione blocca l'effetto espansivo del giudicato esterno sui giudizi paralleli pendenti tra le stesse parti su questioni analoghe.

[§16] Errori e insidie ricorrenti per il professionista

Le trappole più frequenti nella pratica

- Confondere errore di fatto e vizio di motivazione: la revocazione non corregge motivazioni carenti o contraddittorie.
- Dedurre come errore di fatto una rivalutazione di prove o documenti: è errore di giudizio, non revocatorio.
- Omettere il rilascio della nuova procura specifica per il giudizio di revocazione: causa frequente di inammissibilità.
- Indicare il motivo in modo generico: l'onere di specificità è stringente, e la sua violazione è sanzionata con l'inammissibilità.
- Confidare nel termine lungo di 6 mesi per il ricorso per cassazione dopo aver notificato la revocazione: la notifica fa decorrere il termine breve di 60 giorni (SS.UU. 21874/2019).
- Proporre revocazione contro sentenza di primo grado ancora appellabile: il motivo va dedotto con l'appello.

[§17] Indicazioni operative - prima parte

Analisi della sentenza e impostazione del ricorso

- Confronto sistematico tra sentenza e atti di causa: il vizio revocatorio si scopre solo con un raffronto puntuale, non leggendo la sola motivazione.
- Test binario: il giudice ha travisato il contenuto materiale di un atto, oppure ha valutato male un atto correttamente percepito? Solo nel primo caso c'è spazio per revocazione.
- Verifica che il fatto supposto o negato non fosse oggetto di pronuncia esplicita nella sentenza: se il giudice si è espressamente pronunciato sul punto, il rimedio è precluso.
- Valutazione della decisività: la decisione, eliminato il vizio, sarebbe stata diversa? Se la sentenza si fonda anche su altre rationes autonome, la revocazione è destinata al rigetto.

[§17.1] Indicazioni operative - seconda parte

Coordinamento con il ricorso per cassazione e tutela cautelare

- Scelta consapevole tra revocazione, ricorso per cassazione, o coordinamento dei due rimedi.
- Se proponete entrambi i rimedi: chiedete contestualmente alla notifica della revocazione la sospensione ex art. 398, comma 4, c.p.c.; monitorate la comunicazione del provvedimento; calcolate i giorni già consumati.
- Termine residuo per cassazione: dopo la sentenza sulla revocazione, sono solo i giorni che mancano al compimento dei 60, non 60 giorni pieni.
- Tutela cautelare: in caso di esecutività immediata (D.Lgs. 220/2023), valutate l'istanza di sospensione davanti al giudice della revocazione.
- Procura: rilascio tempestivo di nuova procura specifica per la revocazione, da inserire negli atti del nuovo giudizio.

...grazie per l'attenzione!

Adv. Mario Giannotta

co-founder and senior partner
Vittorio Emanuele Falsitta & Partners
mariogiannotta@falsitta.it