



Unione Giovani  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di  
**Roma**

---

# Simulazione dell'Esame di Stato per la professione di Dottore Commercialista

Roma 10 novembre 2021

Dott. Davide Zanzarella  
Dottore Commercialista e Revisore Legale

---



Traccia:

Il candidato, esaminate le principali caratteristiche degli strumenti deflattivi del contenzioso, ed in particolare l'autotutela e l'accertamento con adesione, ipotizzi un caso pratico di presentazione di un ricorso tributario avverso l'atto di cui si è tentata la deflazione, illustrandone i passaggi ed esplicandone le motivazioni poste alla base della impugnazione.

---



## **Strumenti deflattivi del contenzioso tributario**

Il contribuente che riceve un accertamento fiscale dispone di tutta una serie di strumenti, normativamente previsti, per evitare di instaurare un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria o incorrere nella riscossione coattiva dei tributi.

In particolare, gli strumenti deflattivi permettono al contribuente di raggiungere un accordo con l'ufficio senza intraprendere alcuna azione giudiziaria (o senza attenderne la conclusione, in alcuni casi), prima e dopo l'emissione di un avviso di accertamento.

Essi sono solitamente distinti in strumenti giudiziali e stragiudiziali.

---



Gli strumenti stragiudiziali sono:

- l'autotutela;
- l'acquiescenza;
- la definizione agevolata delle sanzioni;
- l'accertamento con adesione.

Gli strumenti giudiziali sono:

- il ricorso/reclamo per le controversie minori;
  - la conciliazione giudiziale in primo grado;
  - la conciliazione giudiziale in appello.
-



---

Gli strumenti deflattivi possono essere utilizzati anche prima dell'emissione del Processo Verbale di Contestazione (P.V.C.) che è un atto endoprocedimentale privo di effetti tributari e di efficacia lesiva e, in quanto tale, non impugnabile in via diretta e autonoma dinanzi alle Commissioni Tributarie. Nel PVC, che precede l'emissione di un avviso di accertamento nei casi di verifiche sul campo (es. accessi, ispezioni e verifiche), viene riportata l'attività svolta e i rilievi dei verificatori. L'atto contiene:

- la descrizione del soggetto verificato;
- l'indicazione dei fatti contestati;
- il richiamo delle norme (ritenute) violate;
- le contestazioni dei verificatori e le proposte/pretese impositive e sanzionatorie;
- eventuali dichiarazioni del contribuente o del suo difensore. In tale fase infatti il contribuente può farsi assistere da un professionista o persona di fiducia al quale conferirà procura amministrativa.

Gli strumenti deflattivi da utilizzare in questa fase ante avviso di accertamento sono il ravvedimento operoso e l'istanza di accertamento con adesione.

---



---

## AUTOTUTELA

L'autotutela è il potere dell'Amministrazione finanziaria di procedere al ritiro della pretesa fiscale annullando propri atti riconosciuti illegittimi o infondati (art. 2-quater, D.L. n. 564/1994).

È un istituto che dà attuazione ai principi di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.) e di capacità contributiva del contribuente (art. 53 Cost.), richiamati dall'art. 1, L. 212/2000 (sullo Statuto dei diritti del contribuente).

L'autotutela non sospende il termine per ricorrere e pertanto, al fine di impedire la definitività dell'atto, è necessario proporre ricorso entro i termini di cadenza dello stesso, nonostante la domanda sia sotto esame da parte dell'Amministrazione.

---



---

### Iniziativa

L'annullamento dell'atto illegittimo o infondato può avvenire su iniziativa:

- dello stesso Ufficio che ha emanato l'atto o, in via sostitutiva, della Direzione Regionale delle Entrate da cui dipende l'Ufficio;
- del contribuente (persona fisica, giuridica o Ente), con istanza non soggetta al rispetto di forme particolari;
- del Garante del contribuente (art. 13, c. 6, Legge n. 212/2000), in relazione ad atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

### Competenza degli Uffici

Il potere di esercizio dell'autotutela spetta all'Ufficio che ha emanato l'atto o che è competente per gli accertamenti (art. 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37). In via sostitutiva è previsto che in caso di "grave inerzia" il potere è attribuito alla Direzione regionale o compartimentale da cui l'Ufficio dipende (autotutela mediata).

---



---

### Oggetto

L'annullamento può riguardare:

- gli atti caratterizzati da una pretesa impositiva;
- gli atti destinati ad incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente (comunicazione di irregolarità, avviso di accertamento, atto di contestazione, rigetto di istanza di rimborso, ecc.).

L'annullamento dell'atto travolge necessariamente tutti gli altri ad esso consequenziali e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse (circ. 5 agosto 1998, n. 198/S).

### Decadenza

Non è ravvisabile un limite temporale per il ritiro della pretesa da parte dell'Ufficio. Pertanto, il ritiro può avvenire anche successivamente allo spirare dei termini per l'accertamento. Il potere di autotutela può essere esercitato anche in caso di "non impugnabilità" dell'atto (art. 2-quater, D.L. n. 564/1994).

---





---

### Autotutela dell'Amministrazione finanziaria

L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o di non impugnabilità, nei casi di:

- errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione (art. 2, D.M. n. 37/1997).

Il potere di autotutela non può invece essere esercitato per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

---



---

### Autotutela parziale

L'annullamento in autotutela può essere anche parziale ed esercitato in pendenza di un giudizio innanzi alle commissioni tributarie. A fronte di una rideterminazione della pretesa erariale il contribuente potrebbe non avere più interesse a proseguire il contenzioso oppure potrebbe ritenere più vantaggiosa l'ipotesi di una definizione del giudizio.

#### CASO 1 - Rischio dell'autotutela parziale

Viene impugnato un avviso di accertamento contenente due rilievi: il primo palesemente infondato ed il secondo per il quale si ritiene corretta la pretesa impositiva.

Se il medesimo atto avesse contenuto solo il secondo rilievo il contribuente avrebbe magari evitato l'impugnazione dell'avviso di accertamento, avvenuta per contestare il primo rilievo.

---



Nel momento in cui quest'ultimo viene annullato in autotutela, il ricorrente si troverebbe nella situazione di dover continuare un contenzioso che non avrebbe instaurato se l'Ufficio avesse operato in modo corretto sin dall'inizio.

Questa situazione comporta che il contribuente, in caso di rigetto del ricorso dovrebbe far fronte ad esborsi più elevati, non potendo più fruire dei benefici previsti da alcuni istituti (riduzione sanzioni, interessi ridotti, ecc.).

---



---

Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto impositivo, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni:

- acquiescenza (art. 15, D.Lgs. n. 218/1997);
  - definizione delle sanzioni (art. 16, D.Lgs. n. 472/1997);
- alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto stesso e a condizione che rinunci al ricorso proposto.

In tal caso le spese del relativo procedimento restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

Non è applicabile invece l'istituto della definizione delle sanzioni irrogate contestualmente al recupero del tributo (ex art. 17, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997) che prevede il pagamento in misura ridotta delle sanzioni con la possibilità comunque di presentare ricorso, in quanto la rinuncia a quest'ultimo è condizione di applicabilità della nuova normativa.

---



### Impugnabilità

L'atto di autotutela parziale non è autonomamente impugnabile, poiché si tratta di una rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto, sostitutivo di quello precedente annullato (art. 2-quater, c. 1-octies, D.L. n. 564/1994).

---



---

### Autotutela a processo pendente

L'autotutela può intervenire anche quando il processo tributario è già stato instaurato. In questo caso occorre distinguere due ipotesi:

1. autotutela parziale. Il contenzioso, senza necessità di istanze particolari, prosegue per la "porzione" di provvedimento ancora in essere (Cass. 23 luglio 2007, n. 16252 e Cass. 12 luglio 2006, n. 15825). Il contribuente, se rinuncia al ricorso, può fruire degli istituti che consentono la definizione della pretesa, con la consequenziale riduzione delle sanzioni;

2. autotutela totale. All'annullamento d'ufficio dell'intero atto impugnato, il processo si estingue per cessazione della materia del contendere (art. 46, D.Lgs. n. 546/1992). In tal caso, il giudice deve effettuare un giudizio virtuale sull'esito della controversia, e, a seconda delle ipotesi, condannare il soccombente al pagamento delle spese oppure disporre la compensazione (Cass. 15 ottobre 2007, n. 21530 e Cass. 21 settembre 2010, n. 19947).

---



---

### CASO 2 - Diniego di autotutela

Una Srl, presenta alcune dichiarazioni integrative, dalle quali emerge un credito d'imposta in luogo del debito originario. Nelle more, l'Amministrazione finanziaria procede all'iscrizione a ruolo, cui segue la notifica della relativa cartella di pagamento, rimasta incontestata. La società chiede l'annullamento in autotutela al fine di ottenere lo sgravio da parte dell'ufficio, il quale, tuttavia, opponeva il proprio diniego, motivato dalla definitività della cartella.

Il diniego di autotutela non rientra tra gli atti autonomamente impugnabili in commissione tributaria, non essendo compreso nell'elenco contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ancorché non tassativo.

---



---

CASO 2 - Diniego di autotutela

Secondo l'orientamento consolidato delle Sezioni Unite (sent. n. 6788/2007), il sindacato giurisdizionale non può mai sostituirsi alla discrezionalità della PA, unica titolare del potere di annullamento in autotutela. Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di autotutela, dunque, il giudice potrà valutare unicamente la legittimità del rifiuto e giammai la fondatezza della pretesa tributaria.

Diversamente opinando, si realizzerebbe un'inammissibile rimessione in termini nei confronti di atti divenuti definitivi, che consentirebbe l'impugnazione, ora per allora, della cartella di pagamento non contestata (CTR Milano 16 novembre 2018, n. 4979).

---





---

### Sgravio

Il potere di autotutela può essere sollecitato anche nella fase di riscossione, mediante apposita domanda di sgravio nei confronti dell'ente che ha formato il ruolo. L'annullamento in autotutela della cartella di pagamento deve essere chiesto all'Agenzia delle Entrate-Riscossione ove il vizio concerne questioni non di merito ma proprie della cartella, come quello di notifica o di mancato rispetto dei termini di decadenza.

### Responsabilità amministrativa

L'ingiustificato annullamento d'ufficio di un atto di accertamento, così come l'ingiustificato diniego di annullamento del suddetto atto, possono integrare gli estremi della colpa grave, requisito legittimante una condanna al risarcimento a favore dello Stato per "danno erariale".

---



---

### Autotutela sostitutiva

Costituisce esercizio del potere di autotutela sostitutiva il ritiro di un atto impositivo e l'emanazione di un nuovo avviso di accertamento con il quale vengono corretti vizi del primo.

L'istituto va distinto dal c.d. accertamento integrativo (art. 43, c. 3, D.P.R. n. 600/1973), basato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

L'autotutela sostitutiva è ammessa per sanare vizi formali dell'atto (ad esempio, il difetto di sottoscrizione, l'omessa indicazione dell'aliquota o il vizio di notifica), mentre non è concessa nel caso in cui riguardi questioni di merito (ad esempio la determinazione dell'imponibile o l'identificazione dei soggetti passivi).

### Condizioni di applicabilità dell'autotutela sostitutiva - Occorre:

- la presenza di vizi formali nell'atto sostituito;
  - il rispetto dei termini decadenziali per l'accertamento;
  - il rispetto di quanto statuito dall'eventuale giudicato formatosi;
  - l'annullamento del precedente atto impositivo (Cass. n. 21719/2011).
-



---

Se l'Ufficio ha esercitato il potere di "autotutela sostitutiva" il processo relativo all'atto annullato si estingue, e il contribuente ha l'onere di impugnare il nuovo atto. Invece, ove l'annullamento fosse avvenuto dopo la notifica del ricorso ma prima della costituzione in giudizio, quest'ultimo adempimento può essere omissivo, visto che non esisterebbe più l'oggetto del processo.

*CASO 3 - Modifica in aumento in luogo dell'accertamento integrativo*

In assenza delle condizioni necessarie per l'emissione di un accertamento integrativo (art. 43, D.P.R. n. 600/1973 e art. 57, D.P.R. n. 633/1972) l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad esercitare l'autotutela sostitutiva per modificare statuizioni favorevoli al contribuente risultate erronee, anche in caso di assenza di elementi sopravvenuti.

L'esercizio di tale potere è consentito a condizione che vi sia la pendenza dei termini decadenziali dell'accertamento e nel rispetto del giudicato eventualmente formatosi sull'atto viziato (Cass., ord. 3 dicembre 2019, n. 31476).

---



---

### Diniego di autotutela

La giurisprudenza non è uniforme nel considerare il diniego all'autotutela atto impugnabile. È necessario stabilire in che termini si pone l'atto di diniego con il principio di tassatività degli atti impugnabili.

L'accesso al contenzioso tributario è subordinato alla presenza di un atto espressamente previsto come impugnabile (art. 19, D.Lgs. n. 546/1992), ma ciò non è previsto nel caso del diniego di autotutela.

In relazione a tale questione è stato stabilito (Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388) che:

- per ciò che riguarda la riconducibilità del provvedimento alle categorie espressamente previste come impugnabili (art. 19, D.Lgs. n. 546/1992), è compito del giudice di merito valutare se l'atto in contestazione possa o meno ritenersi impugnabile;
  - la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo di quelli espressamente impugnabili (art. 19, D.Lgs. n. 546/1992) comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione.
-



L'impugnabilità del diniego di autotutela è stata ribadita dalla giurisprudenza di legittimità (per tutte: Cass. 23 aprile 2009, n. 9669).

In base al principio di separazione dei poteri, il Giudice non può sindacare il merito delle scelte effettuate dagli Uffici: di conseguenza egli non è, in linea di principio, legittimato ad annullare il diniego di autotutela, se non per questioni di legittimità. Sebbene il sindacato giudiziale possa concernere solo la legittimità del diniego, ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia.

Alla luce di ciò, è possibile sostenere che il diniego di autotutela deve ritenersi un provvedimento autonomamente impugnabile, ma i motivi del relativo ricorso possono riguardare solo i profili di illegittimità dell'atto e non il merito della pretesa; se infatti si ritenesse diversamente, verrebbero di fatto aggirati i termini decadenziali per l'impugnazione dell'atto di cui appunto si chiede l'annullamento.

---



---

### Definitività dell'atto impugnato

Gli atti impositivi, se non impugnati entro il termine decadenziale di 60 giorni dalla notifica, diventano definitivi.

La definitività dell'atto comporta la cristallizzazione della pretesa che non può più essere messa in discussione né mediante il diniego di autotutela né in sede di ricorso contro la cartella di pagamento.

In questo senso è stato sostenuto che il ricorso contro il diniego di annullamento di un accertamento rimasto inoppugnato non è legittimo, in quanto, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

---



La Cassazione (sent. n. 10020/2012), ha precisato che il contribuente, che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

Giacché fuori da detta situazione, l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo, stante la relativa discrezionalità, non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie.

---



---

## **ACCERTAMENTO CON ADESIONE**

L'accertamento con adesione (D.Lgs. n. 218/1997) è un istituto deflattivo del contenzioso che consente al contribuente di definire la controversia nella fase precontenziosa, in contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria (D.Lgs. n. 218/1997) (101.2.).

L'istituto consiste in un accordo tra contribuente e Ufficio (nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale) che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento (su iniziativa del contribuente o dell'Ufficio), sia successivamente all'avvenuta notifica dell'avviso, su istanza del contribuente e sempreché quest'ultimo non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, ridotte in misura pari ad un terzo del minimo edittale (art. 2, c. 5, D.Lgs. n. 218/1997) e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

---





---

### Procedimento

Il modello procedimentale può essere così delineato:

- instaurazione del contraddittorio con il contribuente. Può scaturire da:
    - invito dell'Amministrazione Finanziaria;
    - istanza del contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi ispezioni o verifiche;
    - istanza del contribuente prodotta all'atto della ricezione dell'avviso di accertamento;
  - comparizione del contribuente nella data fissata per il primo contraddittorio avanti l'Amministrazione Finanziaria;
  - eventuale secondo contraddittorio con presentazione di memorie difensive;
  - eventuale stesura dell'atto di accertamento con adesione;
  - versamento delle somme dovute ovvero della prima rata;
  - rilascio dell'atto di accertamento con adesione da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
-



---

### Ambito soggettivo

L'accertamento con adesione trova applicazione, in linea di massima, per tutti i contribuenti e tutte le categorie reddituali, ivi compresi i sostituti d'imposta.

L'Ufficio delle entrate competente alla definizione per adesione dell'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio (art. 4, D.Lgs. n. 218/1997).

Anche con riferimento alle imposte indirette diverse dall'IVA (art. 1, c. 2, D.Lgs. n. 218/1997) l'accertamento può essere definito con l'adesione anche di uno solo degli obbligati, con la conseguenza che la definizione chiesta e ottenuta da uno degli obbligati estingue l'obbligazione tributaria nei confronti di tutti.

---



---

Ambito oggettivo

Rientrano nell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione:

- imposte sui redditi;
- IVA;
- IRAP;
- imposte sostitutive;
- addizionali delle predette imposte;
- tutte le ulteriori imposte per le quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso" (C.M. 8 agosto 1997, n. 235/E/855/SP

Non possono formare oggetto di adesione gli esiti derivanti dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni, in quanto non sono accertamenti in senso tecnico. Alle stesse conclusioni si dovrebbe giungere per il controllo formale. In quest'ultima ipotesi il contribuente, per fruire della riduzione delle sanzioni ad un terzo o ai due terzi deve versare le somme entro 30 giorni dalla ricezione del c.d. avviso bonario

---



---

*Procedimento ai fini delle imposte sui redditi ed IVA*

Competente alla definizione dell'accertamento con adesione ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA è l'Ufficio delle entrate nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale. Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni l'Ufficio competente all'accertamento effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio.

Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa e nei loro confronti non si applica la riduzione delle sanzioni.

*Il procedimento di accertamento con adesione può essere attivato:*

- d'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, previo invito al contribuente (art. 5, c. 1, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
  - su istanza del contribuente, dopo l'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito dell'Ufficio (art. 6, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218).
-



---

### Avvio del procedimento a cura dell'Ufficio

L'innescò del procedimento di adesione da parte dell'Ufficio delle entrate si realizza mediante l'invio al contribuente di uno specifico invito nel quale, per espressa previsione della norma, devono essere indicati (art. 5 c.1 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) :

- periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata dell'invito;
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

### Scopo

Consentire la definizione dell'invito al contraddittorio mediante il pagamento integrale delle somme dovute, comprensive delle sanzioni ridotte ad 1/3 del minimo.

---



### Eccezione

L'invito a comparire rappresenta un preciso obbligo giuridico in caso di:

- accertamenti basati sugli studi di settore (art. 10, c.3-bis , Legge n. 146/1988);
- accertamento c.d sintetico (art. 38, c.7, DPR n. 600/1973)

### Possibilità del contribuente

Il contribuente ha di fronte una duplice possibilità:

- rispondere all'invito, presentandosi presso l'ufficio nel giorno e nell'ora indicati, dando così inizio all'ordinaria procedura di accertamento con adesione (ovviamente, l'Ufficio potrà valutare eventuali motivate richieste di differimento in ordine alla data indicata nell'invito);
  - non rispondere all'invito. In tal caso resta ferma la potestà dell'Ufficio di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento o di rettifica
-



---

### Avvio del procedimento a cura del contribuente

L'innesco del procedimento di adesione a cura del contribuente può avvenire:

- in caso di notifica di avviso di accertamento o di rettifica (non preceduto dall'invito al contraddittorio di cui al caso precedente), il contribuente, entro i termini di presentazione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale, può presentare istanza di accertamento con adesione. In questo caso, i termini per la proposizione del ricorso sono sospesi per 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza;
  - in caso di accessi, ispezioni e verifiche (art. 6, D.Lgs. n.218/1997);
-



---

### Formulazione dell'istanza

Non sono previsti modelli particolari o schemi predefiniti.

Può essere redatta in carta libera e senza particolare formalismi, purché risulti chiara la volontà del soggetto di intraprendere la procedura di accertamento con adesione.

Deve essere inoltrata all'Ufficio delle Entrate competente ad eseguire gli accertamenti con riferimento agli specifici periodi d'imposta interessati dal controllo, relativamente ai quali il contribuente chiede la formulazione della proposta di accertamento.

La presentazione dell'istanza è finalizzata ad accelerare i tempi in quanto il contribuente potrebbe anche attendere la notifica dell'avviso di accertamento e presentare l'adesione dopo tale atto.

---





---

Gli eventuali vantaggi di presentazione dell'istanza prima della notifica dell'avviso di accertamento risiedono nella circostanza che ove l'Ufficio delle entrate, a seguito dell'istanza, invitasse il contribuente al contraddittorio per avviare la ordinaria procedura di accertamento con adesione, le parti potrebbero concludere, positivamente o negativamente, la procedura, senza l'incombere della scadenza dei termini per impugnare l'avviso (gg. 60 + 90 + eventuale sospensione feriale).

Prima di attivare il procedimento di definizione con l'invio al contribuente dell'invito al contraddittorio, l'ufficio valuterà gli elementi contenuti nel processo verbale di constatazione redatto a seguito degli accessi, ispezioni o verifiche effettuati nei confronti del contribuente che ha presentato l'istanza, nonché gli altri eventuali elementi disponibili.

Le istanze di adesione all'accertamento possono essere presentate via PEC alla Direzione provinciale che ha emesso l'atto impositivo, purché firmate digitalmente o sottoscritte con firma autografa ed accompagnata da una copia del documento di identità (risposte dell'AF del 24 maggio 2018).

---



---

### Invito a comparire

Quando il contribuente formula un'istanza di accertamento con adesione, sia a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica sia a seguito di accessi, ispezioni o verifiche l'ufficio, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, formula al contribuente un invito a comparire, senza particolari formalità, a un qualsiasi recapito indicato dallo stesso contribuente nell'istanza di accertamento con adesione.

### CASO 2 - Ammissibilità della domanda "in bianco"

È ammissibile l'istanza di accertamento con adesione "in bianco", mentre non è considerata ammissibile una istanza di adesione che, sebbene denominata tale, è strutturata come una richiesta di autotutela.

Se l'istanza è considerata non sorretta dalla reale volontà di pervenire ad un accordo, l'AF non ritiene operante la sospensione del termine di 90 giorni per la proposizione del ricorso.

---



---

### Contraddittorio tra Ufficio e contribuente

La fase del contraddittorio con il contribuente assume particolare rilevanza essendo finalizzata al raggiungimento dell'accordo in ordine alla quantificazione delle maggiori imposte dovute e, quindi, delle conseguenti sanzioni in misura ridotta.

L'accordo può riguardare unicamente il quantum (sia pure integralmente), restando precluso alle parti l'esame relativo all'an, eventualmente risolvibile in via stragiudiziale tramite ricorso allo strumento dell'autotutela.

Il raggiungimento o meno dell'accordo può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale (art. 7, c. 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997).

Per ciascun incontro, viene redatto un sintetico verbale con il quale viene dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte.

---



---

*In sintesi:*

- il procedimento viene attivato, di norma, dall'ufficio tributario, tramite l'invio, a tutti i soggetti obbligati, di un invito a comparire nel quale vengono indicati gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce il rapporto tributario suscettibile di adesione nonché il giorno ed il luogo della comparizione;
  - l'invito a comparire deve indicare:
    - le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata dell'invito al contraddittorio;
    - i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte.
-



È riconosciuto al contribuente un potere di iniziativa:

- può avvalersi dell'istituto formulando apposita istanza in carta libera all'Ufficio tributario, indicando il proprio recapito, anche telefonico;
  - l'istanza dovrà essere prodotta entro i termini previsti per l'eventuale impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale, con applicazione della sospensione dei termini per 90 giorni ed applicazione della ulteriore sospensione dei termini per il periodo feriale;
  - dopo aver prodotto l'istanza in argomento, il richiedente può impugnare l'atto di accertamento, ciò comporta rinuncia all'accertamento con adesione (art. 12, c. 2, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218).
-



---

Gli Uffici, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza presentata dal contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, formulano allo stesso un invito a comparire.

Poiché gli elementi costitutivi dell'accertamento sono contenuti nell'avviso notificato, nell'invito l'ufficio deve limitarsi ad indicare il giorno e il luogo in cui il contribuente o il suo rappresentante deve presentarsi per l'instaurazione del contraddittorio.

Ovviamente, la formulazione dell'invito non comporta alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'Ufficio, che dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'idoneità degli elementi forniti dal contribuente a ridimensionare l'accertamento effettuato.

---



---

### Sospensione feriale

Il decorso dei termini processuali è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, con la conseguenza che nel calcolo del termine non vanno considerati i giorni compresi in questo arco temporale. La sospensione ha valenza sia per la notifica dell'atto alla controparte, sia per il deposito presso le segreterie delle commissioni tributarie (art. 1, Legge n. 742/1969).

La sospensione feriale dei termini processuali, si applica anche al termine di sospensione di 90 giorni previsto per la redazione dell'atto di accertamento con adesione.

Il periodo di sospensione feriale (1° agosto - 31 agosto) è applicabile ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale, nell'arco temporale che va dal 1° al 31 agosto, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia ricompreso nel periodo dei 90 giorni.

---



---

CASO 3 - Atto di irrogazione delle sanzioni

L'AF potrebbe notificare un avviso di accertamento ed un conseguente, separato, atto di irrogazione sanzioni. In tal caso, quest'ultimo, poiché collegato all'avviso accertamento per il quale è stato esperito il procedimento di adesione, dovrebbe anch'esso beneficiare della sospensione di 90 giorni per la presentazione del ricorso. È irrilevante che i due atti siano stati notificati separatamente (Cass. 18 settembre 2015, n. 18377). In tal caso infatti sussiste una relazione di pregiudizialità necessaria tra l'accertamento dell'obbligazione dell'imposta e la fattispecie illecita correlata all'imposta evasa. Tale rapporto deve essere verificato in concreto. È necessario che la condotta illecita, e quindi la sanzione irrogata, sia strumentale all'inadempimento dell'obbligazione tributaria, come avviene per le violazioni c.d. "sostanziali". Tale tesi è contraria a quanto sostenuto dall'AF, la quale ritiene che i provvedimenti sanzionatori non possono beneficiare della sospensione prevista per il procedimento di adesione ancorché tali sanzioni siano collegate a maggiori tributi.

---





---

### Conclusione e versamento

In caso di raggiungimento dell'accordo tra Ufficio e contribuente, deve essere redatto l'atto di accertamento con adesione, in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo:

- elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda;
  - liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale (art. 7, D.Lgs. n. 218/1997);
  - ammontare delle somme da versare, ivi comprese le sanzioni ridotte.
-



---

La riduzione delle sanzioni riguarda, per quanto concerne l'IVA, l'IRAP, e le imposte sui redditi, le violazioni relative:

- ai tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta;
  - al contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo;
  - alle altre violazioni collegate al tributo, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenersi prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento (cfr. C.M. 8 agosto 1997, n. 235/E/855/SP)
-



---

Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto (artt. 8 e 13, D.Lgs. n. 218/1997).

### Modalità di pagamento

Il contribuente può scegliere di effettuare il pagamento:

- in unica soluzione, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto;
- in forma rateale in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000,00 euro, delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto e le altre da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Salvo lo specifico regime dei lievi inadempimenti, l'omesso/tardivo/insufficiente versamento di tutte le somme o della prima rata impedisce l'adesione (riemergono dunque le sanzioni e le imposte come contestate nell'accertamento).

---



---

CASO 4 - Mancato pagamento di una rata successiva alla prima

Un contribuente sottoscrive un accertamento con adesione e opta per il versamento rateale. Non riesce a pagare la terza rata. L'Agente della riscossione notificherà una cartella di pagamento contenente le imposte derivanti dall'accordo non ancora pagate (incluse le sanzioni ridotte al terzo del minimo e gli interessi), più gli aggi e una sanzione pari al 45% delle somme ancora dovute a titolo di tributo.

Anche in questo caso è possibile chiedere la dilazione ai sensi dell'art. 19, D.P.R. n. 602/1973.

---



---

### Effetti

L'accertamento con adesione produce i seguenti ulteriori effetti:

- la riduzione delle sanzioni;
- non è soggetto ad impugnazione;
- non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio;
- non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

L'accertamento con adesione esplica il proprio effetto anche in riferimento ai contributi previdenziali determinati nella dichiarazione dei redditi (art. 2, D.Lgs. n. 218/1997). Su di essi non sono dovuti sanzioni e interessi. È ammesso il pagamento rateale.

---



---

### Mancato perfezionamento dell'adesione

L'accertamento con adesione si perfeziona con il versamento delle somme definite in adesione ovvero della prima rata.

L'AF ha specificato (circ. 28 giugno 2001, n. 65) che, in caso di mancato perfezionamento dell'adesione, l'Ufficio è legittimato:

- alla notifica dell'avviso di accertamento qualora:
    - a. l'atto di adesione sia stato stipulato su invito dell'Ufficio;
    - b. l'istanza sia stata presentata dal contribuente nelle more della verifica;
  
  - al recupero delle somme, a titolo provvisorio o definitivo, degli importi scaturenti dall'atto già notificato con riferimento al quale il contribuente abbia già prodotto l'istanza.
-



---

## IL RICORSO TRIBUTARIO

### Proposizione del ricorso

Il giudizio è introdotto con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 18, D.Lgs. n° 546/92).

Il ricorso può essere proposto avverso (art. 19, D.Lgs. n° 546/92):

- l'avviso di accertamento del tributo;
  - l'avviso di liquidazione del tributo;
  - il provvedimento che irroga le sanzioni;
  - il ruolo e la cartella di pagamento;
  - l'avviso di mora;
  - l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni;
-



---

### Proposizione del ricorso

Il giudizio è introdotto con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 18, D.Lgs. n° 546/92).

Il ricorso può essere proposto avverso (art. 19, D.Lgs. n° 546/92):

- l'avviso di accertamento del tributo;
  - l'avviso di liquidazione del tributo;
  - il provvedimento che irroga le sanzioni;
  - il ruolo e la cartella di pagamento;
  - l'avviso di mora;
  - l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni;
-





- il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni;
  - gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;
  - il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
  - il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
  - ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni Tributarie.
-



---

### Reclamo e mediazione

Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. La procedura di reclamo/mediazione deve essere conclusa, a pena di improcedibilità del ricorso, entro il termine di novanta giorni dalla data di notifica di quest'ultimo (art. 17 bis, D.Lgs. N° 546/92).

L'istituto del reclamo/mediazione si applica agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n° 300 e dagli Enti locali (art. 9, D.Lgs. 156/2015). Si applica inoltre, in quanto compatibili, anche agli atti emessi dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n° 446/97.

---



---

L'istituto non si applica alle controversie di valore indeterminabile (ad eccezione di quelle in materia catastale, di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo) e alle controversie di cui all'art. 47 bis, relative al recupero degli aiuti di Stato.

L'istanza di reclamo/mediazione, se non diversamente specificato nell'atto impugnato, va inoltrato alla Direzione dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e, più in generale all'ente che ha emanato l'atto o ha omesso quello richiesto. La proposizione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto da impugnare, o novanta giorni dal rifiuto tacito dell'atto richiesto. La descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, costituisce condizione di procedibilità del ricorso, che diviene esperibile decorsi novanta giorni fissati per la conclusione della stessa. Da tale termine riprendono a decorrere i trenta giorni per la costituzione in giudizio davanti alla Commissione Tributaria e, in quella sede, all'atto del deposito del fascicolo di parte, andrà allegato il pagamento del contributo unificato. E' espressamente prevista l'applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali (dal 1 al 31 agosto).

---



---

In seguito all' esame istruttorio dell'istanza di reclamo/mediazione, l'ente interessato può:

- ritenere la proposta di mediazione completa nell'ammontare della pretesa e, per l'effetto accogliere l'istanza del ricorrente, invitando quest'ultimo a sottoscrivere l'accordo di mediazione senza formalità;
  - ritenere non accoglibile il reclamo in tutto o in parte; in tal caso la procedura può concludersi con un provvedimento motivato espresso di rigetto ovvero con un silenzio-rifiuto che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo. Nell'ipotesi di provvedimento espresso di diniego o di accoglimento parziale, il ricorrente può accettare la decisione della controparte oppure decidere di costituirsi in giudizio dinanzi al giudice tributario. La costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsti per la definizione della procedura di reclamo-mediazione, anche se il provvedimento di rigetto del reclamo-mediazione è notificato al contribuente prima dei predetti 90 giorni (Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate)
-



---

### Requisiti del ricorso

Il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale deve contenere l'indicazione (art 18, D. Lgs. n° 546/1992 e art. 14, comma 3 bis, D.P.R. n° 115/2002):

- della Commissione Tributaria cui è diretto;
  - del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
  - dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
  - dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
  - dei motivi;
-



---

Il ricorso deve indicare il valore della lite e contenere la procura a un difensore o a un soggetto abilitato all'assistenza tecnica (obbligatoria quando il valore della controversia supera 3.000,00 euro a partire dal 1° gennaio 2016, con l'obbligo anche di indicare la categoria di appartenenza del difensore ai sensi dell'articolo 12 del medesimo D. Lgs. n° 546/92, che consenta al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa professionale).

Il difensore, o il ricorrente in caso di valore della controversia inferiore a euro 3.000,00, deve sottoscrivere sia l'originale sia le copie destinate alle controparti. L'art. 47 del D. Lgs. n° 546/92 riconosce, inoltre, al ricorrente la possibilità di chiedere alla Commissione Tributaria Provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, con istanza inserita nel ricorso o formulata con atto separato, debitamente notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

La sospensione può essere anche parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D. Lgs. n° 546/92)

---



---

### Modalità di presentazione del ricorso

Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto. In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione (art. 21, D. Lgs. n° 546/92).

La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire a mezzo pec (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92) secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT) dettate dal D. M. 23/12/2013 n° 163e dai successivi decreti attuativi.

L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti (art. 16 bis, comma 4, D. Lgs. n° 546/92).

La notifica del ricorso a mezzo PEC è diventata obbligatoria dal 1° luglio 2019 - a seguito delle modifiche dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 apportate con il D.L. n° 119/2018, convertito nella legge 17 dicembre 2018, n° 136.

---



---

L'obbligo della notifica del ricorso a mezzo PEC non sussiste per i soggetti che non si avvalgono della difesa tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro. In tale ipotesi le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92.

Le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92 anche nei casi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte; qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile nei pubblici elenchi e infine nell'ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. N° 546/92).

In tale ipotesi, le notificazioni si possono fare a mezzo ufficiale giudiziario secondo le norme degli articoli 137 c.p.c e seguenti (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 2) o con spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto o mediante consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 3).

---





---

### Costituzione in giudizio del ricorrente

La costituzione in giudizio del ricorrente, a pena di inammissibilità, si effettua esclusivamente mediante deposito del ricorso, previamente notificato a mezzo pec, attraverso il Sistema informativo della Giustizia Tributaria - SIGIT (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92), secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23/12/2013, n° 163 e dai successivi decreti attuativi.

L'art. 16 del D. L. n° 119/2018, modificando il comma 3 dell'art. 16 bis del D. Lgs. n° 546/92, ha infatti disposto l'obbligo della costituzione in giudizio in primo e secondo grado con modalità telematica relativamente ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2019.

---



L'obbligo del deposito con modalità telematiche non vale:

a) per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (articolo 16-bis, comma 3-bis del D. Lgs. n° 546/92). Tuttavia se intendono avvalersi della modalità telematica ai fini della costituzione in giudizio devono avere un indirizzo di posta elettronica certificata da indicare nel ricorso.

b) qualora il giudice, con provvedimento motivato, autorizzi il deposito con modalità diversa da quella telematica. Nello specifico tale autorizzazione spetta:

- al Presidente della Commissione tributaria nella fase antecedente all'iscrizione a ruolo del ricorso/appello (esempio blocco giornaliero della funzionalità del Sigit non programmato);
  - al Presidente di Sezione nel caso di un ricorso/appello già iscritto a ruolo;
  - al Collegio nell'ipotesi in cui la questione sia sollevata in udienza.
-



---

Ne deriva che, in tali casi, il deposito del ricorso notificato può essere effettuato con la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento o direttamente presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, entro 30 giorni dalla data di notifica (art. 22, D.Lgs. n° 546/92).

In tale ipotesi resta comunque l'obbligo per l'ente impositore resistente o appellante del deposito telematico degli atti.

Contestualmente alla costituzione, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione a (NIR), scaricabile in pdf – doc NIR CTP, NIR CTR, contenente l'indicazione delle parti, del difensore, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data della notificazione. Unitamente a quanto già indicato, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, e i documenti che produce in originale o fotocopia.

---



---

### Costituzione in giudizio del resistente

La costituzione in giudizio della parte resistente può avvenire, entro sessanta giorni dalla avvenuta notifica del ricorso, con il deposito delle controdeduzioni e degli altri documenti offerti in comunicazione, mediante il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23/12/2013, n.° 163 e dai successivi decreti attuativi. Per la costituzione in giudizio del resistente valgono le stesse regole per il deposito del ricorso, ovvero l'obbligo a partire dal 1° luglio 2019 del deposito delle controdeduzioni con modalità telematiche (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92). Nelle controdeduzioni sono esposte le proprie difese, le prove di cui intende valersi, le eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio e l'eventuale chiamata in causa di terzi.

---



---

Il giudice tributario può tuttavia autorizzare, con provvedimento motivato, il deposito con modalità diverse da quelle telematiche.

L'obbligo del deposito del ricorso in modalità telematica non sussiste per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (articolo 16-bis, comma 3-bis del D. Lgs. n° 546/92).

Per cui la costituzione in giudizio per tali soggetti avviene mediante il deposito presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, del fascicolo cartaceo contenente le controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio, e i documenti offerti in comunicazione (art. 23, D. Lgs. n° 546/92).

Tuttavia, qualora intendano avvalersi della modalità telematica devono avere un indirizzo di posta elettronica certificata da indicare nel ricorso e osservare le disposizioni sul PTT.

---



---

### Termini processuali

- Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato (art. 21, D. Lgs. N° 546/92);
  - nel caso di rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, il ricorso può essere proposto decorsi novanta giorni dalla domanda di restituzione, presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino ad intervenuta prescrizione. In mancanza di disposizioni specifiche, la domanda per la restituzione non può essere presentata oltre i due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione;
  - I termine per l'impugnazione della sentenza emessa dalla Commissione Tributaria è di sessanta giorni dalla sua notificazione, effettuata su istanza di parte. In caso di mancata notificazione, il termine è di sei mesi dalla data del deposito in segreteria della sentenza (art. 327 c.p.c.);
-



- il ricorso per Cassazione, esperibile per i motivi indicati nell'art. 360, comma 1, c.p.c. (numeri da uno a cinque), deve essere proposto entro sessanta giorni dalla notificazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale. In caso di mancata notificazione, il termine è di sei mesi dalla data del deposito in segreteria della sentenza (art. 327 c.p.c.). Previo accordo fra le parti, il ricorso per Cassazione è esperibile anche nei confronti delle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, per il motivo di cui al n° 3, comma 1, dell'art. 360 c.p.c. (art. 62, D. Lgs. n° 546/92);
  - in caso di rinvio della causa da parte della Corte di Cassazione alla Commissione Tributaria Provinciale o Regionale, la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza. In caso di inosservanza del termine anzidetto, o del successivo verificarsi di una causa di estinzione del giudizio di rinvio, l'intero processo si estingue (art. 63, comma 1 e 2, D. Lgs. n° 546/92).
-



Per il computo dei termini processuali valgono le disposizioni civilistiche contenute nell'art. 2963 c.c. (computo dei termini di prescrizione) e nell'art. 155 c.p.c.: sito esterno banca dati CERDEF (computo dei termini).

### Sospensione feriale

La decorrenza dei termini processuali è sospesa di diritto ogni anno dal 1° agosto al 31 agosto (art. 1 della L. 742/69, così come modificato dall'art. 16 del D. L. n° 132/2014) e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Quando la decorrenza ha inizio durante tale periodo, l'inizio della stessa è differito alla fine della sospensione. La sospensione feriale opera anche in caso di interruzione del processo (art. 40, comma 4, D. Lgs. n° 546/92).

---





Unione Giovani  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di  
**Roma**

---

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

Dott. Davide Zanzarella  
Dottore Commercialista  
Revisore Legale

Mail: [davidezanzarella@libero.it](mailto:davidezanzarella@libero.it)

---