

Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna

**Dalla verifica tributaria
all'avviso di accertamento:
l'assistenza e l'eventuale utilizzo di uno dei vari ISTITUTI
DEFLATIVI del contenzioso**

Bologna, Convento S. Domenico

Martedì 17 gennaio 2017 - dalle ore 15.00 alle ore 18.00

*a cura di **Roberto Lunelli**,*

dottore commercialista e tributarista in Udine

Presidente della Sezione F.V.G. e Presidente nazionale vicario dell'A.N.T.I.

Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

INDICE

1. Le modalità di svolgimento della verifica: dall'accesso, ai controlli, alla chiusura
2. L'assistenza del contribuente verificato da parte del «commercialista tributarista»
3. Il processo verbale di verifica (o giornaliero) e, poi, di constatazione (o finale): suo rilievo
4. L'esame del P.V.C. e la scelta della strategia difensiva del contribuente (assistito)
5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima (ravvedimento) del P.V.C., ma, di solito, dopo
6. Le «*osservazioni e richieste*» del contribuente sul P.V.C. (dirette all'Organo accertatore)
7. Le «acquiescenze» del contribuente
8. L'istanza per promuovere un'autotutela (parziale o totale)
9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento
10. Due istituti che rientrano nel PROCESSO TRIBUTARIO
 - a. Il reclamo/mediazione negli avvisi di minore entità (art. 17-*bis* del D.Lgs. 546/1992)
 - b. La conciliazione giudiziale (ultima ipotesi endoprocessuale definitoria)

1. Le modalità di svolgimento della verifica

Attività di verifica e controllo da parte dell'A.F.			
Fonti normative	<u>art. 12, L. 212/2000</u> artt. 32 e 33, D.P.R. 600/1973 artt. 51 e 52, D.P.R. 633/1972	Fonti amministrative	Circ. G.d.F. n. 1/2008
Funzione e finalità	• verificare l'adempimento degli obblighi formali e sostanziali del contribuente; • qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto verificato; • prevenire e reprimere la violazione delle norme tributarie.		
Organi	di norma, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, ma anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e gli Enti territoriali		
Co. 1	Gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività economica del contribuente devono essere effettuati solo in presenza di « <i>esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo</i> », durante l'orario di lavoro e con « <i>modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile alle attività stesse</i> ».		

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

Art. 12, L. 212/2000	
Co. 2	All'inizio della verifica, il contribuente deve essere informato delle ragioni che la giustificano, del suo oggetto e della facoltà di farsi assistere da un professionista <i>«abilitato alla difesa di fronte agli organi della giustizia tributaria»</i> , nonché, in generale, degli obblighi cui deve sottostare e dei diritti che gli sono riconosciuti.
Co. 3	E' facoltà del contribuente chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e dei registri e libri contabili venga effettuato <i>«nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta»</i> .
Co. 4	Se il contribuente o il professionista che lo assiste durante la verifica presentano <i>osservazioni e rilievi</i> , i verificatori ne devono dare atto nel P.V.G. (= processo verbale giornaliero).
Co. 5	Salvo casi eccezionali – che vanno adeguatamente motivati – i verificatori non possono rimanere nella sede del contribuente per un periodo superiore a trenta giorni lavorativi, prorogabili <i>«per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine»</i> . Tale periodo è ridotto a <u>quindici giorni</u> – prorogabili di ulteriori 15 giorni – se la verifica riguarda <u>soggetti in regime di contabilità semplificata e lavoratori autonomi</u> .

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

Art. 12, L. 212/2000	
Co. 6	Se il contribuente <i>«ritiene che i verificatori procedono con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi al Garante del contribuente»</i> , che però dispone di poteri poco incisivi.
Co. 7	<i>«Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può»</i> – nel rispetto del principio di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria – <i>«comunicare entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che sono [=debbono essere] valutate dagli uffici impositori»</i> . <i>«L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza»</i> .

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

Art. 12, L. 212/2000	
Modalità e limiti	Gli artt. 51 e 52 del D.P.R. 633/1972 e 32 e 33 del D.P.R. 600/1973 stabiliscono: • le attribuzioni, i poteri e le modalità con le quali procedere ad accessi, ispezioni e verifiche; • le conseguenze dei controlli ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi. Es.: non possono essere reperiti documenti addosso alle persone o custoditi in pieghi sigillati, borse, casaforti, ecc., <u>a meno che</u> essi non siano messi volontariamente a disposizione degli organi inquirenti; si può procedere a perquisizioni personali o accedere a documentazione «riservata» (anche contro la volontà del contribuente) <u>solo previa specifica autorizzazione</u> del Procuratore della Repubblica, che dovrebbe rilasciarla solo in presenza di gravi indizi di violazione e allo scopo di reperirne la prova (cfr. art. 52, D.P.R. 633/1972, richiamato dall'art. 33, D.P.R. 600/1973).

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

1° Fase P.V.V.	Attività di ricerca e di acquisizione di libri, registri, scritture e documenti (anche non obbligatori) oggetto di successiva analisi: con il contributo del soggetto verificato o di un suo delegato: risultanze nel P.V.V. (o P.V.G.).
2° Fase P.V.V.	Ispezione contabile, controllo, rilevazione e acquisizione di dati, informazioni e notizie utili alla verifica: risultanze nel P.V.V. (o P.V.G.).
3° Fase P.V.C.	Nel P.V.C. viene riassunta l'attività svolta e i rilievi dei verificatori. Contiene: • la descrizione del soggetto verificato • la 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.

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

L'accesso	
Definizione	Diritto, riconosciuto dalla legge ai verificatori, di introdursi e soffermarsi nei locali destinati all'esercizio delle attività economiche per effettuare rilevazioni e ricerche che rientrano nell'attività investigativa.
Contenuto	• ricerca di documentazione contabile o extracontabile; • individuazione delle persone presenti nei locali o negli uffici; • «<i>rilevamenti materiali</i>»: constatazione dei beni (strumentali, d'investimento, merce); quantificazione del magazzino; consistenza di cassa. Riscontro delle voci del Bilancio d'esercizio ed esame delle sue tre parti (Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa) e degli allegati (es. Rendiconto finanziario). Confronto fra i documenti rinvenuti e quelli «ufficiali» depositati.

1. Le modalità di svolgimento della verifica (continua)

L'accesso	
Modalità	Salvo casi eccezionali e urgenti (da motivare e documentare), l'accesso va effettuato durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività, con modalità che comportino la minore turbativa possibile.
Obblighi dei verificatori	Presentarsi al contribuente esibendo: • la tessera personale di riconoscimento • l'autorizzazione all'ordine di accesso Informare il contribuente: • delle ragioni che giustificano l'accesso • dello scopo dell'intervento • dei suoi diritti e doveri

1. Le modalità di svolgimento della verifica ■

L'accesso		
Autorizzazioni all'accesso	Locali della impresa	➤ autorizzazione del capo dell'Ufficio tributario o del Comandante della G.d.F..
	Studio professionale	➤ c.s., con la presenza (necessaria) del titolare dello Studio (o di un suo delegato).
	Locali adibiti anche ad abitazione	➤ autorizzazione del Procuratore della Repubblica.
	Locali adibiti <u>solo</u> ad abitazione	➤ c.s. e solo se sussistono gravi indizi di violazione delle norme tributarie.
	• Perquisizioni personali • Apertura di borse, pieghi sigillati, casseforti e simili	➤ autorizzazione del Procuratore della Repubblica, <u>solo</u> in presenza di gravi indizi di violazione delle norme tributarie: allo scopo di reperire le relative prove.

2. L'assistenza del contribuente verificato

Inizio della verifica	I verificatori devono informare il contribuente dei suoi doveri e dei suoi diritti.
Durante la verifica	Il contribuente ➤ deve fornire risposte ponderate alle richieste (ad es. su clienti e fornitori, cicli di lavorazione, individuazione delle merci, ricarico, ecc.) che gli vengono formulate dai verificatori; ➤ può far inserire a verbale proprie considerazioni, precisazioni e richieste nel P.V.V. giornaliero.
	Il P.V.V. è destinato «a descrivere in modo sintetico ma significativo le operazioni giornalmente compiute, comprese le procedure e le metodologie di controllo adottate, nonché a documentare le richieste rivolte al contribuente ... e le risposte ricevute, oltre che le osservazioni, le richieste e le considerazioni spontanee rilasciate dal contribuente stesso» (cfr. G.d.F. Circ. 1/2008).

2. L'assistenza del contribuente verificato ■

Alla **fine**
della verifica

- gli Organi verificatori redigono il P.V.C..
In esso sono riportati i controlli svolti, le metodologie adottate e le relative risultanze; esposte le *«considerazioni e i rilievi formulati dal contribuente»*, le risposte da questi fornite, nonché le sue *«eventuali dichiarazioni ed osservazioni conclusive»* (cfr. G.d.F. Circ. 1/2008).

«Di tutte le richieste (...) avanzate dai verificatori (...) e dei riscontri forniti dal contribuente – anche in caso di inottemperanza – (va) data ampia e dettagliata esposizione (...) nel processo verbale di constatazione, allo scopo di fornire all'Agenzia delle Entrate un quadro completo degli elementi utilizzati per la ricostruzione del reddito e della modalità delle loro acquisizioni (...)» (cfr. G.d.F. Circ. 19.11.2014).

- il contribuente può far inserire a verbale una dichiarazione per (eventualmente) contestare le conclusioni dei verificatori o – come avviene di solito – per riservarsi di produrre le proprie eccezioni o deduzioni nelle sedi competenti (dopo la chiusura della verifica).

3. Il processo verbale di verifica e, poi, di constatazione

Il P.V.C.

- è atto endoprocedimentale privo *ex se* «di effetti tributari e di efficacia lesiva, e, in quanto tale, **non impugnabile** in via diretta e autonoma dinanzi alle Commissioni tributarie (...).
La non immediata impugnabilità (del P.V.C.) non preclude che – eventuali vizi del processo verbale, che infirmino la efficacia probatoria del medesimo, quanto alle modalità dell'accesso e/o all'acquisizione dei documenti – possano comunque essere fatti valere in relazione alla impugnazione dell'atto di accertamento» (cfr. Cons. di Stato, 14.4.2014, n. 1821);
- fa **piena prova**, fino a querela di falso, della provenienza del documento del pubblico ufficiale che lo ha redatto e dei **fatti** che questi dichiara essere avvenuti in sua presenza; **non**, invece, delle **argomentazioni** deduttive o delle riflessioni di ordine giuridico dei verificatori;
- è **sottoscritto** dai verificatori e consegnato al contribuente che, con la propria sottoscrizione, ne conferma la ricezione (ma non il consenso sulle constatazioni).

4. L'esame del P.V.C. e la scelta della strategia difensiva del contribuente

La difesa del contribuente si svolge:

- A. in via preventiva: cura nella stesura degli atti, corretto inquadramento dei negozi, conservazione dei documenti;
- B. valendosi dei vari istituti deflativi (unilaterali o bilaterali) che l'ordinamento gli mette a disposizione;
- C. a posteriori, attraverso la proposizione di un ricorso alla Commissione tributaria provinciale (e, a seguire, Commissione Tributaria Regionale e, se del caso, alla Corte di Cassazione).

4. L'esame del P.V.C. e la scelta della strategia difensiva del contribuente ■

Percorso		
Dichiarazione	Ravvedimento operoso	
P.V.C.	Ravvedimento operoso Osservazione e richieste Istanza di accertamento con adesione (<i>ante</i> avviso)	
Avviso di accertamento*	Istanza di accertamento con adesione (<i>post</i> avviso) Autotutela Acquiescenza Definizione sole sanzioni Ricorso/reclamo (per le controversie minori)	
Ricorso in C.T.P.	Conciliazione giudiziale (anche in appello)	Sentenza
L'accertamento consiste nell'attività del soggetto attivo (Amministrazione finanziaria) diretta a determinare, sia qualitativamente che quantitativamente, il presupposto impositivo e l'imposta dovuta dal contribuente (soggetto passivo); e può riguardare tutte le imposte dell'ordinamento tributario, ossia le imposte sul reddito, sui consumi, sui trasferimenti; sia erariali che locali. L'avviso di accertamento, debitamente motivato, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: ➤ «del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione»; ➤ «del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata», in caso omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla (cfr. artt. 43/600 e 57/633). Dal 1° gennaio 2016, la disposizione sul raddoppio dei termini di accertamento, in presenza di violazioni rilevanti penalmente (ex D.Lgs. 74/2000), è stata eliminata		

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO

Art. 13, D.Lgs. 472/1997

Prassi di riferimento: 77/2001, 28/2011, 41/2011, 67/2011, 27/2013, 6/2015, 23/2015, 42/2016

Definizione	Consiste nella regolarizzazione spontanea, da parte del contribuente, delle violazioni tributarie, sostanziali e formali, attraverso la effettuazione dell' <u>adempimento</u> omesso o irregolarmente eseguito e del <u>pagamento</u> di quanto dovuto a titolo di imposte e di interessi, nonché delle sanzioni ridotte in misura variabile a seconda del termine entro il quale la violazione viene regolarizzata.	
Cause ostative diverse a seconda che i tributi siano amministrati	dall' Agenzia delle Entrate (Irpef, IReS, Irap, Iva, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, ecc.)	la avvenuta <u>notifica</u> dell'atto di imposizione (avviso di accertamento, avviso bonario, avviso di recupero dei crediti d'imposta), dell'atto/avviso di irrogazione sanzioni o dell'avviso di liquidazione
	dall' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	la avvenuta notifica dell'avviso di pagamento o dell'atto di accertamento
	da Agenzie diverse	la constatazione della violazione gli accessi, ispezioni, verifiche le altre attività amministrative di accertamento

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO (continua)

Ambito soggettivo	autore della violazione soggetti solidalmente responsabili	
Ambito oggettivo	Imposte dirette; Imposte indirette Tributi doganali e accise Tributi locali	Violazioni sostanziali , cioè incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi; Violazioni formali , cioè non incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi, ma che possono ostacolare l'attività di controllo
Esclusioni	Violazioni <u>meramente formali</u> , cioè non incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi e che non recano pregiudizio all'attività di controllo Violazioni relative agli obblighi previdenziali (cfr. INPS 140/2016)	

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO (continua)

Art. 13, D.Lgs. 472/1997 – Singole fattispecie

Art. 13	Violazione	Sanzione minima	Termine ravvedimento	Riduzione sanzioni
Lett. a) *	Omesso, insufficiente versamento	30%	30 gg. dalla commissione	1/10 del minimo
* La violazione è sanabile solo se riguarda imposte regolarmente annotate, dichiarate e liquidate. La sanzione ordinaria del 30% è ridotta alla metà nel caso di versamento tardivo effettuato entro 90 giorni dalla scadenza; ed è ulteriormente ridotta a 1/15 - per ciascun giorno di ritardo - se il versamento è effettuato con ritardo non superiore a 15 giorni (cfr. art. 13/471).				
Lett. a-bis)	Errori o omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Variabile	90 gg. dal termine di presentazione della dichiarazione 90 gg. dalla omissione o dall'errore	1/9 del minimo

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO (continua)

Lett. b)	Errori o omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Variabile	Entro presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa violazione, o entro 1 anno dalla omissione o dall'errore	1/8 del minimo
Lett. b-bis)	Errori o omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo solo tributi A.E.	Variabile	Entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo (a quello nel corso del quale è commessa violazione) o entro 2 anni dalla omissione o dall'errore	1/7 del minimo
Lett. b-ter)	Errori o omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo solo tributi A.E.	Variabile	Dopo il termine per la presentazione dichiarazione relativa all'anno successivo (a quello nel corso del quale è commessa violazione) o oltre 2 anni dalla omissione o dall'errore	1/6 del minimo
Lett. b-quater)	Errori o omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (escluse alcune violazioni) solo tributi A.E.	Variabile	Dopo P.V.C. ed entro i termini di accertamento	1/5 del minimo
Lett. c)*	Tardiva dichiarazione	250,00	Presentazione entro 90 gg.	1/10 del minimo

* La dichiarazione presentata oltre il termine di 90 gg. è una **dichiarazione omessa**, che non può essere oggetto di ravvedimento operoso; essa costituisce titolo per la riscossione delle imposte (e ritenute) dovute.

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO (continua)

Modalità	➤ esecuzione dell'adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro il termine stabilito da ciascuna fattispecie; ➤ pagamento delle imposte (se dovute), degli interessi calcolati al tasso legale (dal 1.1.2017, 0,1% annuo) e della sanzione ridotta.	
Pagamento	No rateale, ma possibile in due o più soluzioni che avvengano però (tutte) nei termini	
	Mod. F24 telematico per imposte dirette, Irap e Iva	Sì compensazione
	Mod. F23 per imposte indirette diverse da Iva	No compensazione
	N.B. I contribuenti persone fisiche, non titolari di Partita IVA, possono presentare il Mod. F24 a debito, senza compensazioni, anche in forma cartacea (art. 7- <i>quater</i> , co. 31, D.L. 193/2016 conv. con modif. in L. 225/2016).	

5. L'utilizzo degli Istituti deflativi anche prima del P.V.C.: il RAVVEDIMENTO ■

Art. 13, D.Lgs. 472/1997	
Effetti	Consente di sanare la violazione commessa con il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria (e non fa scattare l'aumento della sanzione da recidiva).
	Non preclude <i>«l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento»</i> .
	Può comportare l'ampliamento dei termini di accertamento.
	Comporta alcuni effetti premiali sul piano penale: le ipotesi di omesso versamento Iva e/o di ritenute certificate, nonché la indebita compensazione di crediti esistenti non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi) sono estinti mediante integrale pagamento – anche mediante ravvedimento operoso – degli importi dovuti (art. 13, co. 1, D.Lgs. 74/2000).
N.B. Il ravvedimento operoso non è «ritrattabile», nel senso che: <i>«il contribuente, una volta perfezionato il ravvedimento operoso, non ha diritto alla restituzione delle sanzioni versate, invocando l'incertezza normativa, atteso che l'istanza di rimborso si pone in contrasto con il riconoscimento della violazione e con la libera scelta di ravvedersi»</i> (cfr. Cass. 6108/2016 e 26545/2016).	

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C.

Art. 12, co. 7, L. 212/2000	
Prassi di riferimento: Circ. G.d.F. 29.12.2008, n. 1/2008	
Definizione	- Consente, al contribuente, che abbia ricevuto un P.V.C. contenente gli esiti dell'attività svolta, di presentare all'Ufficio una memoria contenente «<i>osservazioni e richieste</i>» sul contenuto del P.V.C. nel termine di 60 giorni dalla sua ricezione; - impone all'Ufficio di valutare i rilievi dei verificatori tenendo conto del contenuto della memoria e di astenersi dall'emettere l'avviso di accertamento prima del decorso dei predetti 60 giorni, a meno che non ricorrano casi di particolare e motivata urgenza.
Funzione e finalità	Svolgimento del « <i>contraddittorio anticipato</i> » per permettere alle parti di determinare la corretta pretesa impositiva sulla base di tutti gli elementi utili (non comporta, di per sé, riduzione di sanzioni).

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C. (continua)

Ambito di applicazione: orientamenti della giurisprudenza

*«Per i **tributi non armonizzati**, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena la invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge»;*

*«Nel campo dei **tributi armonizzati** (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato», ma condizionato alla dimostrazione che esso avrebbe avuto effetti sull'accertamento (cfr. Cass. SS.UU., 24823/2015 e, più di recente, Cass. 6966/2016 e 17426/2016).*

MA

*è stata sollevata **questione di legittimità costituzionale** dell'art. 12, co. 7, «nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludono le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi» di verifiche «in loco»: perché ne risulterebbero discriminati «quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali», ma una verifica cd. «**a tavolino**» (cfr. C.T.R. Firenze, Ord. 736/2016 e C.T.P. Siracusa, Ord. 565/2016).*

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C. (continua)

Possibili opzioni dopo la consegna del P.V.C.	Regolarizzazione dei rilievi (tutti o solo alcuni) valendosi del ravvedimento ex art. 13, co. 1, lett. b- <i>quater</i> , D.Lgs. 472/1997.
	Formulazione istanza di accertamento con adesione ex art. 6, co. 1, D.Lgs. 218/1997.
	Presentazione memoria contenente « <i>osservazioni e richieste</i> » nel termine di 60 giorni dalla consegna del P.V.C., senza tenere conto della « sospensione feriale » (ex art. 1, L. 742/1969), attesa « <i>la natura <u>non giurisdizionale</u> del termine dilatorio di cui [all'art.12, co. 7] e la sua finalità, correlata al corretto e razionale svolgimento dell'<u>attività amministrativa</u> alla quale è chiamato a cooperare attivamente il contribuente, proprio attraverso la possibilità di proporre osservazioni all'esito della chiusura delle operazioni di verifica presso i locali del contribuente</i> » (cfr. Cass. ord. 7995/2016).

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C. (continua)

Memoria	
Contenuto	Estremi del P.V.C. Dati anagrafici del contribuente Osservazioni sui rilievi mossi con il P.V.C. Eventuali richieste di approfondimenti Conclusioni, data e firma Eventuale incarico al professionista
Allegati	Documenti giustificativi
Presentazione	Consegna o spedizione con R.A.R.
Termine	60 giorni dal ricevimento del P.V.C.
Effetti	La presentazione della memoria - può indurre i verificatori a tornare nella sede del contribuente; - impone all'Ufficio di esaminarne il contenuto e gli consente di procedere ad una revisione del P.V.C. (se condivide in tutto o in parte le osservazioni del contribuente).

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C. (continua)

L'Ufficio	deve esaminare la memoria e, se non accoglie le osservazioni del contribuente, emette l'avviso di accertamento motivandone le ragioni
	non può emettere l'avviso di accertamento prima del decorso di 60 giorni dalla consegna del P.V.C. al contribuente, pena la illegittimità dell'atto
	può emettere l'avviso prima della scadenza del predetto termine, se dimostra che ricorrono «specifiche» ragioni di urgenza

6. Le osservazioni e richieste del contribuente sul P.V.C. ■

Integrano «ragioni di urgenza»

- secondo la **prassi** (cfr. Nota, 142734/2009), il pericolo di perdita del credito erariale e anche la imminente scadenza del termine per l'azione accertativa;
- secondo la **giurisprudenza**,
 - l'assenza di garanzie patrimoniali (24781/2014; 13296/2016); la presenza di una «Società cartiera» (27911/2013); le reiterate condotte penal-tributarie degli amministratori (14287/2014; 15527/2016);
 - la scadenza dei termini per l'accertamento che fino al 2013 integrava una ragione di urgenza (Sentt. 11944/2012, 20769/2013, 27831/2013), dal 2014 **non** la integra più (Sentt. 1869/2014, 2279/2014, 2592/2014, 6666/2014, 7315/2014, 9424/2014, 5642/2015, 5137/2016, 7598/2016, 7914/2016, 18110/2016).

Integrano «altre valide ragioni»

secondo la giurisprudenza:

- la gravità dei rilievi o la gravità delle irregolarità contabili (15121/2015);
- i fatti gravi emersi da indagini fiscali o procedimenti penali a carico di terzi (9712/2015, 11993/2015);
- il recupero Aiuti di Stato in attuazione della normativa UE (15547/2015).

7. Le «acquiescenze» del contribuente

I - Art. 15, D.Lgs. 218/1997

Prassi di riferimento: 235/1997, 8/1998, 27/2013, 17/2016

Definizione

Si considera ACQUIESCENZA il **comportamento concludente** del contribuente che entro il termine di proposizione del ricorso **versa** le somme dovute a titolo di imposta e di interessi nonché la sanzione ridotta a **1/3**, così **rinunciando** ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione.

Il **perfezionamento** dell'acquiescenza avviene con il versamento dell'**intero** importo dovuto o dell'intero importo della prima rata; è però ammesso il cd. «lieve inadempimento», cioè quando il pagamento è

- insufficiente «*per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a € 10.000,00*»
- tardivo «*ma non superiore a 7 giorni*»

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

A) Atti relativi a violazioni concernenti **imposte dirette e Iva** (comprese le violazioni connesse al contenuto delle dichiarazioni) con **esclusione** degli avvisi bonari di cui all'art. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 nonché 54-*bis*, D.P.R. 633/1972.

B) Violazioni relative a
imposta di registro (cfr. C.A.E. 17/2016, par. 2.2) per
a) insufficiente dichiarazione di valore;
b) occultamento del corrispettivo;
c) decadenza dall'agevolazione «prima casa» e «piccola proprietà contadina».

C) Violazioni relative a
imposta di successione e donazione per
a) omessa dichiarazione;
b) infedele dichiarazione.

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

Ulteriori adempimenti	Deposito presso l'Ufficio, nel termine di 10 giorni dal versamento, della relativa quietanza.	
Modalità di pagamento	Mod. F24 , con possibilità di compensazione	
	Mod. F23 , senza possibilità di compensazione	
	Unica soluzione	
	Rateizzazione	8 rate, se le somme dovute <u>non</u> superano 50.000,00 €
		16 rate, se le somme dovute superano 50.000,00 €
		La scadenza delle rate trimestrali (di pari importo) è fissata nell'ultimo giorno di ciascun trimestre (indipendentemente dalla data in cui la prima rata è stata effettivamente pagata: cfr. C.A.E. 17/2016). Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale (0,1% annuo, dal 1.1.2017).

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

INADEMPIMENTO nei VERSAMENTI	
Rate diverse dalla prima	Il mancato versamento e il versamento di una rata successiva alla prima, eseguito oltre il termine di pagamento di quella successiva non impedisce il perfezionamento della procedura, ma comporta: - la decadenza dal beneficio della rateazione; - la iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e della sanzione <i>ex art. 13/471</i> (30%) aumentata della metà (45%), applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta, salvo che • ricorra l'ipotesi del lieve inadempimento • il tardivo versamento della rata sia effettuato entro il termine di pagamento di quella successiva
N.B. La Corte di Cassazione ha ritenuto che la disciplina del lieve inadempimento non si applichi all'istituto dell'acquiescenza di cui all'art. 15/218 (cfr. Cass. Sent. 6.5.2016, n. 9176).	

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

	Nel caso di violazione sanzionabile ex art. 13 D.Lgs. 471/1997, l'Ufficio procede alla iscrizione a ruolo • della sanzione commisurata all'importo non pagato – e degli interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo – in caso di versamento tardivo; • della frazione non versata dell'importo dovuto, della sanzione del 30% commisurata al medesimo importo e degli interessi calcolati sulla frazione non pagata, in caso di versamento carente.
Tardivo o carente versamento	La iscrizione a ruolo può essere evitata valendosi del ravvedimento • entro 90 giorni dalla scadenza, se il versamento avviene in una unica soluzione o nel caso di versamento dell'ultima rata; • entro il termine di pagamento della rata successiva, nel caso di versamento di una rata diversa dalla prima (e dall'ultima). Per la regolarizzazione si deve pagare • in caso di versamento tardivo, la sanzione (ridotta) commisurata all'importo pagato in ritardo e gli interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo; • in caso di versamento carente, la frazione non versata, la sanzione (ridotta) commisurata al medesimo importo e gli interessi calcolati sulla frazione non pagata.

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

Effetti	Definitività dell'accertamento (salvo eccezioni <i>ex art. 2, co. 4, D.Lgs. 218/1997</i> : vd. accertamento con adesione), con rilevanza anche ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali, senza applicazione di sanzioni e interessi.
	Riduzione delle sanzioni amministrative a 1/3 dell'irrogato e non applicazione delle pene accessorie.
	Rilevanza della definizione sul piano penale <i>ex art. 13-bis, D.Lgs. 74/2000</i> , che prevede la riduzione fino alla metà (e la disapplicazione delle pene accessorie) se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi) sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di acquiescenza.

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

II - Art. 17, D.Lgs. 472/1997	
Prassi di riferimento: 180/1997, 23/1999, 138/2000, 12/2010, 41/2011, 27/2013, 12/2016	
Definizione	Si considera ACQUIESCENZA il comportamento concludente del contribuente che versa, entro il termine di proposizione del ricorso, un importo pari a 1/3 delle sanzioni irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, ferma restando la possibilità di coltivare la lite sul tributo.
Soggetti	Autore materiale della violazione Soggetto solidalmente obbligato
Oggetto	Sanzioni collegate a violazioni sostanziali delle imposte sui redditi, Iva, imposta di registro, tributi locali, ecc.
Esclusioni	- sanzioni per omesso o ritardato versamento dei tributi, comprese quelle derivanti dalla procedura <i>ex artt. 36-bis e 36-ter</i>, D.P.R. 600/1973 (le stesse sanzioni valgono per l'utilizzo di un credito – esistente – in misura superiore a quella spettante); - sanzioni previste in «<i>caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti</i>» (cfr. art. 13, co. 5, D.Lgs. 471/1997).

7. Le «acquiescenze» del contribuente (continua)

Modalità	Versamento, entro il termine di proposizione del ricorso, delle somme dovute, senza possibilità di rateizzazione e di valersi della disciplina del lieve inadempimento di cui all'art. 15-ter, D.P.R. 602/1973, in caso di ritardi di breve durata o di errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute (cfr. C.A.E. 12/2016)	
Modalità di pagamento	Mod. F24 , con possibilità di compensazione	
	Mod. F23 , senza possibilità di compensazione	
	Unica soluzione, senza possibilità di rateizzazione	
Effetti	Riduzione sanzioni a 1/3 dell'irrogato e non irrogazione delle sanzioni accessorie	
	Preclusione della recidiva ex art. 7, D.Lgs. 472/1997	
	Estinzione della controversia limitatamente alle sanzioni	
	NON comporta acquiescenza o riconoscimento della pretesa, MA provoca la SCISSIONE	
	dell'aspetto sanzionatorio: definito con il pagamento	dall'aspetto impositivo: che resta controverso (facoltà di coltivare la lite)
Nel caso il contenzioso si chiuda con esito favorevole al contribuente, NON è possibile chiedere il rimborso di quanto versato a titolo di sanzioni.		
N.B. L'esito negativo del procedimento di accertamento con adesione: - secondo l'A.E. non pregiudica la facoltà di valersi della definizione agevolata delle sole sanzioni ex art. 17, D.Lgs. 472/1997 (cfr. C.A.E. 25/2012); - secondo la Cassazione non consentirebbe detta facoltà (cfr. Cass. 12006/2015).		

7. Le «acquiescenze» del contribuente ■

III - Art. 16, D.Lgs. 472/1997 (per completezza)

Per la irrogazione delle sanzioni relative a violazioni che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cd. **violazioni formali**) è previsto (obbligatoriamente) l'utilizzo del procedimento di cui all'art. **16**, D.Lgs. 472/1997, che inizia con la notifica di un apposito atto di contestazione (motivato, a pena di nullità), a seguito del quale il contribuente, entro il termine di proposizione del ricorso, può:

- **definire** la controversia con il pagamento della **sanzione** ridotta a **1/3**;
- produrre **deduzioni difensive**, per contestare, di fronte all'Ufficio finanziario, le sanzioni irrogate;
- **impugnare** l'atto di fronte alla competente Commissione tributaria (provinciale), cioè in via giurisdizionale (nel caso di atti di valore non superiore a 20.000,00 euro, il contribuente deve formulare un ricorso che produce anche gli effetti del reclamo/mediazione di cui all'art. 17-*bis*, D.Lgs. 546/1992).

8. L'autotutela

Art. 2-*quater*, D.L. 564/1994 e D.M. 37/1997

Prassi di riferimento: 195/1997, 198/1998, 12/2016

Definizione

Consiste nel potere (–dovere) della Pubblica Amministrazione di ritirare un proprio atto che, ad un successivo esame, risulti illegittimo o infondato, se sussiste un concreto interesse pubblico alla eliminazione e non c'è stata soccombenza del contribuente in contenzioso per ragioni di merito

E' **atto unilaterale** dell'Amministrazione finanziaria, per ottenere il quale il contribuente può presentare motivata istanza.

Presupposti

- **illegittimità** dell'atto sotto il profilo giuridico, cioè relativamente agli aspetti procedurali e formali dell'attività amministrativa; o sua **infondatezza** «nel merito», cioè relativamente ai vizi sostanziali nella ricostruzione dei fatti e alla verifica del presupposto di imposta; e
- concreto ed attuale **interesse pubblico** alla eliminazione dell'atto amministrativo, al fine di «*soddisfare l'esigenza di eliminare, per tempo, un contenzioso inutile ed oneroso*», assicurando così «*una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento*».

8. L'autotutela (continua)

Oggetto	• avvisi di accertamento • avvisi di liquidazione • atti di irrogazione sanzioni • avvisi bonari • qualsiasi atto che incida negativamente nella sfera giuridica del contribuente
Art. 2 D.M. 37/97	Casistica (non esaustiva) di atti illegittimi o infondati: ✓ errore di persona ✓ evidente errore logico o di calcolo ✓ errore sul presupposto di imposta ✓ doppia imposizione giuridica ✓ mancata considerazione di pagamenti eseguiti ✓ mancata documentazione sanata non oltre i termini di decadenza ✓ sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolati, negati ✓ errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'A.F.

8. L'autotutela (continua)

L'Ufficio

A) può/**deve** procedere all'autotutela, in presenza dei presupposti:

- *«anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere;*
- *anche se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc);*
- *anche se vi è pendenza di giudizio;*
- *anche se non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente»*

B) **non può** procedere all'autotutela se c'è stata pronuncia giurisdizionale *«favorevole all'Amministrazione finanziaria che abbia valutato i **motivi di merito** adottati dalla parte e, quindi, respinto le relative censure mosse all'atto (...): relativamente, però, ai **solì rilievi contestati** e sui quali si è consolidato il giudicato, (mentre) **motivi diversi** da quelli prospettati in sede giurisdizionale (e che non sono stati oggetto di esame specifico da parte dell'organo giudicante), possono (...) determinare l'annullamento dei rispettivi rilievi, ove siano riconosciuti idonei dall'ufficio accertatore che ha emanato l'atto»* (cfr. D.R.E. Lombardia, 16.11.1999).

8. L'autotutela (continua)

L'autotutela può essere:

- totale: se riguarda l'intero contenuto dell'atto, che, pertanto, viene eliminato;
- parziale: se riguarda solo una sua parte, nel quale caso la parte non annullata continua a produrre i suoi effetti.

Autotutela parziale

Al contribuente è riconosciuta la facoltà – per la parte di atto non annullata – di *«avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso»*; ed esclusa la definizione ex art. 17, co. 2, D.lgs. 472/1997 (cfr. art. 2, commi 1-*sexies*/1-*octies*).

In sostanza, se l'Ufficio ridetermina la pretesa con un provvedimento di autotutela parziale, il contribuente può definire la pretesa residua versando oltre alle imposte e agli interessi (nonché a eventuali contributi) *«la sanzione, rideterminata in base al tributo rettificato in autotutela, nella misura prevista in caso di acquiescenza»* (cfr. C.A.E. 12/2016).

8. L'autotutela ■

Istanza del contribuente per sollecitare l'Ufficio ad una autotutela

L'istanza

- va redatta in carta semplice
 - è rivolta all'Ufficio che ha emanato l'atto di cui si chiede l'annullamento
 - deve indicare gli estremi dell'atto e i **motivi** per i quali lo si reputa illegittimo o infondato
 - deve essere sottoscritta
 - deve recare, in allegato, la documentazione di supporto
 - può essere presentata direttamente o spedita R.A.R.
-
- ha natura meramente sollecitatoria, per cui NON sospende né il termine per proporre ricorso, né quello di pagamento di quanto dovuto in base all'atto;
 - comporta l'obbligo, per l'Ufficio, di esaminarne il contenuto e di comunicare l'esito al contribuente, con provvedimento motivato

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento

Art. 2 (e 3), D.Lgs. 218/1997

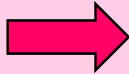
Prassi di riferimento: 235/1997, 65/2001, 31/2012, 1/2013, 29/2015, 17/2016

Definizione	Consiste nel tentativo di definire le (potenziali) controversie nella fase precontenziosa, attraverso lo svolgimento di un contraddittorio tra Ufficio e contribuente finalizzato alla revisione degli imponibili e, di conseguenza, delle imposte e relativi interessi, usufruendo del beneficio della riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo.	
Ambito soggettivo	Tutti i contribuenti	- persone fisiche; - società di persone e soggetti assimilati ex art. 5 T.U.II.RR.; - società di capitali ed enti di cui all'art. 73 T.U.II.RR.; - soggetti di cui al titolo III del D.P.R. 600/1973, quali i sostituti di imposta.
Ambito oggettivo	- imposte sui redditi (IRPEF, IRES, IRAP) e loro imposte sostitutive; - imposta sul valore aggiunto (IVA).	In relazione a fattispecie rilevanti: ➤ ai soli fini delle IIDD o ai soli fini IVA; ➤ ai fini delle II.RR. con effetto anche per l'IVA.
	Altre imposte indirette (tipo registro) Tributi locali (es. IMU, IUC)	

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Oggetto	Tutte le categorie di reddito Tutte le tipologie di accertamento: analitico, analitico-induttivo, induttivo puro, sintetico Sia le fattispecie di natura accertativa che estimativa (altre imposte indirette)
Esclusioni	Avvisi di liquidazione delle imposte ex artt. 36- <i>bis</i> , 36- <i>ter</i> , D.P.R. 600/1973 e 54- <i>bis</i> , D.P.R. 633/1972
Ufficio competente	Direzione Provinciale (o Regionale) dell'A.E. nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale
	Diversificato (altre imposte indirette)

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Utilizzabilità	prima dell'amissione dell'avviso di accertamento, dopo la consegna di un P.V.C. (art. 6, co. 1)	
	dopo la emissione dell' avviso di accertamento (art. 6, co. 2)	
Fasi del procedimento	avvio 	su proposta dell'Ufficio
		con istanza del contribuente
	svolgimento del contraddittorio tra le parti	
	definizione dell'accordo con conseguente redazione dell'atto di adesione	
	perfezionamento dell'accordo a seguito di pagamento	

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Proposta dell'Ufficio		
REGOLA: Facoltà	ECCEZIONE: obbligo per:	• Studi di settore (cfr. art. 10, L. 146/1998) • Accertamento sintetico (cfr. art. 38, D.P.R. 600/1973 e Cass. 13227/2016) • Abuso del diritto (cfr. art. 10-bis, L. 212/2000)
Procedura		
L'Ufficio invia al contribuente (con raccomandata o mediante notifica) un invito a comparire, contenente la data fissata per l'incontro, nel corso del quale si svolge il contraddittorio.		
Il contribuente	Si presenta → si svolge il contraddittorio	
	Non si presenta	No sanzioni
		No successiva istanza di accertamento ex art. 6, co. 2
N.B. Non è più prevista la possibilità di definire l'invito, aderendo al suo contenuto integrale con riduzione delle sanzioni a 1/6 (un sesto): il relativo istituto è stato abrogato con effetto dal 2016.		

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Iniziativa del contribuente

Il contribuente può presentare una **istanza** di accertamento con adesione

→dopo la consegna del P.V.C.

art. 6, **co. 1**

Non c'è un termine, salvo la emissione dell'avviso di accertamento

→dopo l'avviso di accertamento *
(non preceduto da invito dell'Ufficio)

art. 6, **co. 2**

Entro **60 giorni** dalla notifica dell'atto

* La presentazione della istanza di accertamento:

- non fa venir meno la efficacia dell'atto impositivo;
- comporta la **sospensione** per 90 giorni del termine di impugnazione e pagamento dell'atto



con la conseguenza che, decorso il predetto periodo di sospensione senza che la procedura sia stata perfezionata, il contribuente deve impugnare l'atto impositivo – con ricorso avanti al Commissione tributaria provinciale – se vuole evitare che diventi «definitivo».

N.B. Alla sospensione dei termini di impugnazione per 90 giorni si aggiunge la **sospensione feriale** dei termini (dal 1° al 31 agosto di ciascun anno: cfr. art. 7-*quater*, co. 18, D.L. 193/2016). Il precedente orientamento della Cassazione (11632/2015 e 7995/2016), secondo il quale la sospensione dei termini per il periodo feriale non sarebbe applicabile ai procedimenti non giurisdizionali, compreso l'accertamento con adesione, è stato superato *ex lege*, con valore retroattivo per le vertenze che non si sono concluse.

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Istanza del contribuente

- va redatta in carta semplice;
- deve contenere il recapito (anche telefonico) del contribuente;
- può contenere la procura a farsi rappresentare;
- deve essere sottoscritta;
- va consegnata o spedita con R.A.R. senza busta all'Ufficio competente;

➤ comporta l'onere (non l'obbligo, ma solo la facoltà: cfr., da ultimo Cass. 11348/2016 e 11438/2016) dell'Ufficio di invitare il contribuente al contraddittorio

MA

- non comporta l'obbligo di definizione
- impedisce al contribuente la possibilità di prestare acquiescenza ex art. 15, D.Lgs. 218/1997
- dovrebbe consentire al contribuente di valersi della definizione delle sole sanzioni ex art. 17, D.Lgs. 472/1997 (cfr. però, Cass. 12006/2015, secondo la quale l'esito negativo dell'accertamento con adesione non consentirebbe di beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni).

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Contraddittorio	
Il contribuente può	partecipare personalmente o a mezzo di rappresentante
	esporre e documentare fatti e circostanze non considerate dall'ufficio e idonee a contrastarne o limitarne le pretese
	redigere una memoria contenente le osservazioni difensive, corredandola della documentazione di supporto
N.B. In sede di contraddittorio è possibile definire (anche) le controversie originate dalle rettifiche fondate sulla violazione del principio di competenza (ex art. 109, T.U.II.RR.), rispetto alle quali la giurisprudenza ha riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso dell'imposta indebitamente versata nel periodo di imposta di errata imputazione del componente di reddito. Secondo l'Agenzia delle Entrate, il contraddittorio può costituire «<i>la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente</i>» (cfr. C.A.E. 2.8.2012, n. 31). In sostanza, nel caso di rilievi sulla competenza ex art. 109 T.U.II.RR., il contribuente può formulare, nel corso del contraddittorio, una richiesta di compensazione dell'imposta dovuta, a seguito della corretta imputazione del componente di reddito, con quella rimborsabile.	
Il contenuto degli incontri tra contribuente e Ufficio viene verbalizzato	

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

A seguito del contraddittorio

a) se l'Ufficio rigetta le difese del contribuente → emette l'avviso di accertamento e il contribuente può proporre **ricorso** alla C.T.P. [che, nel caso di atti di valore non superiore a 20.000,00 euro, produce anche gli effetti del **reclamo** (cfr. art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992) diretto ad ottenere l'annullamento o la rideterminazione della pretesa erariale in via amministrativa];

b) se l'Ufficio accoglie *in toto* le ragioni del contribuente → archiviazione;

c) se le parti raggiungono un accordo → redazione dell'«*atto di adesione*» **sottoscritto**, che deve rappresentare sinteticamente i fatti, motivare le posizioni delle parti, contenere la liquidazione delle imposte, sanzioni, interessi (e altre somme eventualmente dovute), nonché le modalità di pagamento (che deve avvenire nel termine perentorio di **20 giorni** dalla redazione dell'atto di adesione per l'intero importo dovuto o per la sola prima rata).

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Definizione		
Ulteriori adempimenti	Deposito presso l'Ufficio, nel termine di 10 giorni dal versamento della relativa quietanza; solo a seguito di tale consegna il contribuente ha diritto a ricevere l'atto di accertamento con adesione.	
Modalità di pagamento	Mod. F24 , con possibilità di compensazione	
	Mod. F23 , senza possibilità di compensazione	
	Unica soluzione	
	Rateizzazione	8 rate, se le somme dovute non superano 50.000,00 euro
		16 rate, se le somme dovute superano 50.000,00 euro
		• La scadenza delle rate trimestrali di pari importo è fissata entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre (vd. sopra). • Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale (0,1% annuo, dal 1.1.2017).

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

INADEMPIMENTO nei VERSAMENTI

La definizione si perfeziona solo con il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata, salvo che ricorra l'ipotesi del «lieve inadempimento», cioè se il pagamento è

- insufficiente «*per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a € 10.000,00*»
- tardivo «*ma non superiore a 7 giorni*»

Rate diverse dalla prima

Il mancato versamento e il versamento della rata eseguito oltre il termine di pagamento di quella successiva non impedisce il perfezionamento della procedura, ma comporta:

- la decadenza dal beneficio della rateazione;
- la iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e della sanzione ex art. 13/471 (30%) aumentata della metà (45%), applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta,

salvo che

- ricorra l'ipotesi del lieve inadempimento
- il tardivo versamento della rata sia effettuato entro il termine di pagamento di quella successiva

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Tardivo o carente versamento	Nel caso di violazione sanzionabile ex art. 13 D.Lgs. 471/1997, l'Ufficio procede alla iscrizione a ruolo • della sanzione commisurata all'importo non pagato – e degli interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo – in caso di versamento tardivo; • della frazione non versata dell'importo dovuto, della sanzione del 30% commisurata al medesimo importo e degli interessi calcolati sulla frazione non pagata, in caso di versamento carente.
	La iscrizione a ruolo può essere evitata valendosi del ravvedimento • entro 90 giorni dalla scadenza, se il versamento avviene in una unica soluzione o nel caso di versamento dell'ultima rata; • entro il termine di pagamento della rata successiva, nel caso di versamento di una rata diversa dalla prima (e dall'ultima). Per la regolarizzazione si deve pagare • in caso di versamento tardivo, la sanzione (ridotta) commisurata all'importo pagato in ritardo e gli interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo; • in caso di versamento carente, la frazione non versata, la sanzione (ridotta) commisurata al medesimo importo e gli interessi calcolati sulla frazione non pagata.

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

A seguito della introduzione del c.d. «**accertamento esecutivo**» (ex art. 29, D.L. 78/2010),

- se il procedimento di adesione non si perfeziona, l'avviso di accertamento costituisce titolo esecutivo, senza la necessità di formare il ruolo e la cartella;
- se il procedimento di adesione si perfeziona con il versamento della prima rata, ma il contribuente non versa le rate successive, l'Ufficio gli notifica un atto di rideterminazione delle somme ancora dovute, che costituisce titolo per la riscossione coattiva.

Tali modalità di riscossione non si applicano se l'accertamento con adesione si basa su un P.V.C., ovvero se è effettuato ai sensi dell'art. 11, D.Lgs. 218/1997.

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Modalità di adesione dei soggetti collettivi

- Soggetti che producono redditi in forma associata
- Soggetti che optano per la trasparenza fiscale



Unica definizione per la società e i soci

MA

Autonomia nella definizione del reddito di partecipazione dei soci rispetto alla adesione da parte della società ... anche se i soci che non aderiscono alla definizione riceveranno la notifica di un accertamento parziale basato sul maggior reddito definito dalla società (e i soci dissenzianti non beneficeranno degli effetti premiali previsti per l'accertamento con adesione).

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Modalità di adesione dei soggetti collettivi

Soggetti aderenti al **consolidato** fiscale nazionale



Definizione **unitaria** in capo alla consolidante e alla consolidata

Possibilità (della consolidante) di chiedere all'Ufficio, mediante apposita istanza, «*che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo*».

La sottoscrizione dell'adesione e il suo perfezionamento possono essere effettuati anche da una sola delle parti interessate (la consolidante o la consolidata).

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento (continua)

Effetti	Riduzione delle sanzioni amministrative a 1/3 del minimo edittale o dell'irrogato.
	Rideterminazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali correlati agli imponibili tributari, senza applicazione di sanzioni e interessi.
	Rilevanza della definizione sul piano penale <i>ex art. 13-bis</i> , D.Lgs. 74/2000: riduzione fino alla metà e disapplicazione delle pene accessorie, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi) sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di adesione all'accertamento.

9. L'accertamento con adesione prima o dopo l'avviso di accertamento ■

EFFETTI	REGOLA: definitività del rapporto di imposta, che non è integrabile né modificabile né da parte del contribuente né da parte dell'Ufficio (anche Cass. 5138/2016).
	ECCEZIONI: - l'Ufficio viene a conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e, comunque, non inferiore a 77.468,53 euro; - la definizione riguarda «accertamenti parziali», cioè operati sulla base di elementi risultanti da accessi, ispezioni o verifiche, o da segnalazioni di redditi non dichiarati (in tutto o in parte: cfr. art. 41-<i>bis</i>, D.P.R. 600/1973); - la definizione riguarda i redditi derivanti dalla partecipazione in società o associazioni indicate nell'art. 5 del D.P.R. 917/1986, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; - l'azione accertatrice viene esercitata nei confronti dei soggetti indicati al punto precedente, ai quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione (cfr. art. 2, co. 4, 218/1997).
Restano inalterati: ■ l'obbligo contabile e di conservazione delle scritture e documenti; ■ la possibilità che l'Ufficio proceda al controllo formale delle dichiarazioni.	

10. Due ISTITUTI che rientrano nel PROCESSO TRIBUTARIO

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità

Art. 17- <i>bis</i> , D.Lgs. 546/1992	
Prassi di riferimento: C.A.E. 9/2012, 12/2012, 33/2012, 1/2014; R.A.E. 37/2012; C.A.T. 1/2014; C.A.E. 38/2015, 12/2016, 17/2016	
Definizione	Istituto deflativo obbligatorio diretto a definire le controversie minori con l'Agenzia delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli, con gli Enti locali, attraverso il riesame e/o un tentativo di mediazione. N.B. Le disposizioni sul reclamo/mediazione si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie con l'Agente della riscossione.
Natura	Condizione di procedibilità del successivo ricorso per gli atti di valore non superiore a € 20.000,00.
Oggetto	- controversie di <u>valore non superiore</u> a 20.000,00 euro (valore determinato ex art. 12, co. 2, D.Lgs. 546/1992) - relative ad <u>atti emessi</u> dalle Agenzie fiscali di cui sopra e anche dagli Agenti della riscossione (nel caso. ad es., di vizi propri delle cartelle di pagamento)

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Esclusioni	• controversie di valore superiore a 20.000,00 euro • controversie di valore indeterminabile, come ad es. il provvedimento di cancellazione di una Onlus dall'Anagrafe Unica, ma con la eccezione delle controversie «catastali» (classamento, rendite, ecc.) • atti non autonomamente impugnabili, come ad es. il P.V.C. • controversie relative ad Aiuti di Stato ex art. 47-bis/546 N.B.: l'art. 47-bis è stato abrogato dall'art. 61, L. 234/2012, per cui la relativa procedura rimane efficace solo per i procedimenti ancora in corso
Il valore della controversia va individuato in base all'art. 12, D.Lgs 546/1992, per cui si considera: ➤ nel caso di avvisi di accertamento: l'importo del solo tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni; ➤ nel caso di avvisi di irrogazione sanzioni: l'importo delle sole sanzioni. N.B. Se un atto comprende <u>più tributi</u>, il valore della lite si calcola con riferimento al <u>totale</u> delle imposte pretese; se la controversia riguarda il rigetto della istanza di rimborso dei tributi, il valore cui riferirsi è l'importo dei tributi chiesti a rimborso. ☞ Per la determinazione del valore della lite in materia di fermo e ipoteca, si veda la C.A.E. 12/2016, par. 19.2.6.	

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Atti oggetto di reclamo	▪ avviso di accertamento ▪ avviso di liquidazione ▪ provvedimento di irrogazione sanzioni ▪ ruolo ▪ rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni e interessi o altri accessori non dovuti ▪ diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari ▪ altri atti emanati dall'A.E. per i quali è prevista l'autonoma impugnazione N.B. Sono compresi tra gli atti oggetto di reclamo anche: - la irrogazione di sanzioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni; - la iscrizione a ruolo a seguito di mancato pagamento degli avvisi bonari.
☞ La cartella di pagamento può essere oggetto di reclamo nei confronti sia dell'Agenzia delle Entrate che dell'Agente della riscossione, a seconda del vizio che si fa valere e nei limiti di compatibilità della disposizione di cui sopra; se non è chiaro, l'atto ricevuto va impugnato nei confronti di chi lo ha emesso, cioè dell'Agente della riscossione.	

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Atti esclusi	Atti non autonomamente impugnabili, come, ad es.: ▪ il P.V.C. ▪ il questionario inviato al contribuente ▪ l'accordo scaturente dall'accertamento con adesione nonché gli Atti di valore indeterminabile, tra cui la irrogazione della sanzione per mancata emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale.
---------------------	--

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Contenuto del ricorso- reclamo

Il reclamo non è più un atto separato rispetto al ricorso, ma «il ricorso proposto nelle forme di rito» produce «*anche gli effetti del reclamo*» (cfr. Relazione al D.Lgs. 156/2015) e può contenere anche una proposta di mediazione.

Deve contenere i seguenti requisiti essenziali (a pena di inammissibilità):

- Commissione tributaria adita
 - Dati identificativi del contribuente, compreso C.F. e indirizzo PEC (se lo possiede); generalità del difensore compreso C.F. e indirizzo PEC, con relativa procura
 - Destinatario del reclamo
 - Estremi e tipologia dell'atto oggetto di contestazione
 - Oggetto della domanda (*petitum*)
 - Motivi di impugnazione (*causa petendi*)
- } intero programma difensivo



Sottoscrizione

➤ All'atto deve essere allegata la relativa documentazione.

N.B. Il ricorso/reclamo deve indicare anche il **valore della lite** e può indicare la richiesta

- di condanna alle spese processuali

- di restituzione di quanto versato sulla base delle disposizioni sulla riscossione frazionata.

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Procedimento

L'atto va presentato – con consegna diretta, spedizione a mezzo posta RAR senza busta o con notifica a mezzo U.G. – all'Ufficio dell'A.E. che ha emanato l'atto contestato
➡ entro il **termine perentorio di 60 giorni** dalla notifica dell'atto impositivo (tenendo conto della sospensione feriale dei termini: dal 1° al 31 agosto)

- fino alla scadenza dei 90 giorni per l'esperimento della procedura, il ricorso non è procedibile, con la conseguenza che se la costituzione avviene prima del predetto termine, la C.T.P. rinvia la trattazione della causa per consentire lo svolgimento della procedura;
- per lo stesso periodo è sospesa la esecutività dell'atto contestato;
- il termine di 90 giorni utili per la trattazione della istanza va computato dalla data di notifica del ricorso/reclamo, tenendo presente che se la notifica è effettuata mezzo posta, il termine, per chi lo riceve decorre dalla data della ricezione stessa.

Una volta presentato, il reclamo viene esaminato da una **apposita struttura** dell'Ufficio destinatario, diversa e autonoma rispetto a quella che ha emanato l'atto contestato; la quale, dopo aver verificato che sussistano i presupposti e i requisiti per la proposizione del reclamo, può:

- annullare totalmente o parzialmente l'atto (una sorta di autotutela);
- mantenere ferme le sue pretese spiegandone le ragioni, in fatto e di diritto, per cui le ritiene legittime e fondate.

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Mediazione	Pur essendo diretta a concludere una motivata mediazione (cioè un ridimensionamento della pretesa impositiva) tale proposta non è obbligatoria.
Procedura	Normalmente, * se l'Ufficio ritiene possibile esperire la mediazione, invita il contribuente al contraddittorio; * se <u>l'Ufficio</u> ritiene di accogliere la proposta di mediazione, può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo; * se <u>il contribuente</u> non ha formulato la proposta, può essere l'Ufficio a farla (completa della rideterminazione della pretesa tributaria). In esito al contraddittorio viene redatto apposito verbale sottoscritto dalle parti.

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Perfezionamento	La mediazione si perfeziona: a. nel caso di controversie sugli atti impositivi, con il versamento, entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, dell'intero importo dovuto o della prima rata; b. nel caso di controversie sui rimborsi, con la sottoscrizione dell'accordo contenente la indicazione delle somme dovute, dei termini e modalità di pagamento.
Modalità di pagamento	<i>Sub a.</i> Il versamento – nel termine di 20 giorni – di quanto dovuto a seguito della sottoscrizione può essere effettuato: • in una unica soluzione; • in forma rateale, in un massimo di 8 o 16 rate, a seconda che le somme dovute non superino o superino 50.000,00 €; utilizzando il Mod.: F24: IIDD, Iva, Irap, ecc. con possibilità di compensazione (a certe condizioni) F23: imposte di tipo registro, senza possibilità di compensazione ☞ In caso di rateizzazione: • la scadenza delle rate trimestrali di pari importo è fissata entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre (vd. sopra); • sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale (0,1% annuo, dal 1.1.2017).

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Inadempimento nei versamenti	Il mancato pagamento dell'intero importo o della prima rata impedisce il perfezionamento della procedura, a meno che ricorra una ipotesi di «lieve inadempimento», cioè se il versamento è: ▪ insufficiente <i>«per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 €»</i>; ▪ tardivo, ma <i>«non superiore a sette giorni»</i> (cfr. art. 15-ter, D.P.R. 602/1973).
	Il mancato pagamento <i>«di una sola delle rate diversa dalla prima»</i> entro la scadenza di versamento di quella successiva, non incide sul perfezionamento della procedura, ma comporta la decadenza del beneficio della rateazione e la iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione (del 30%) <i>«aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta»</i> (cfr. art. 15-ter, D.P.R. 602/1973), <u>a meno che</u> non ricorra una ipotesi di inadempimento carente nella misura sopra indicata (3%/10,000,00 €), ovvero di adempimento tardivo (pagamento della rata effettuato entro il termine di pagamento di quella successiva o, nel caso di ultima rata, entro 90 gg. dalla scadenza ordinaria).

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità (continua)

Effetti	Se la procedura di mediazione si conclude con l'accordo, ▪ le sanzioni amministrative vengono applicate nella misura del 35% (valgono le «<i>regole di determinazione di una sanzione unica in caso di progressione previste per l'accertamento con adesione (ossia l'applicazione separata per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta)</i>» (cfr. Assonime Cir. 25/2015 e C.A.E. 12/2016); ▪ viene meno la rilevanza delle violazioni definite ai fini della «<i>recidiva</i>» (ex art. 7, D.Lgs. 472/1997); ▪ essa rileva anche ai fini dei contributi previdenziali, senza (per questi) sanzioni e interessi (cfr. Circ. INPS, 2.8.2016, n. 140).
----------------	---

a. Il reclamo / mediazione negli avvisi di minore entità ■

Se, invece, la controversia **non** viene **definita**, per incardinare la causa di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale, il contribuente deve **costituirsi in giudizio** – depositando l'atto conforme a quello consegnato o spedito, con la fotocopia della ricevuta di spedizione o di avvenuta consegna, i documenti e il fascicolo di parte presso la segreteria della C.T.P. – nel termine perentorio di **30 giorni**, decorrenti dal novantesimo giorno dalla notifica dell'atto.

Dopo di che il processo tributario prosegue secondo le regole ordinarie, con la particolarità che la parte soccombente è condannata a rimborsare all'altra parte, in aggiunta alle **spese di giudizio**, una somma pari al 50% delle stesse (cfr. art. 15, co. 2-*septies*, D.Lgs. 546/1992).

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria

Artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, D.Lgs. 546/1992

Prassi di riferimento: C.A.E. 98/1996, 38/2015, 12/2016, 17/2016

Definizione

Istituto endoprocessuale e incidentale che consente di estinguere, totalmente o parzialmente, una lite già instaurata tra contribuente e A.F., attraverso un atto di natura transattiva, diretto a ridefinire le pretese impositive e le conseguenti sanzioni, ricalcolate sull'imposta conciliata.

Soggetti

- Ricorrente
- Resistente

N.B. non è più previsto che la Commissione tributaria esperisca d'ufficio un tentativo di conciliazione.

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria (continua)

Oggetto	Tutte le controversie devolute alla giurisdizione tributaria pendenti in primo e in secondo grado , comprese quelle oggetto di procedimento di reclamo/mediazione (<i>ex art. 17-bis</i> , D.Lgs. 546/1992), quelle riguardanti gli atti catastali e quelle aventi ad oggetto il diniego, espresso o tacito, alla richiesta di agevolazioni.
Ambito oggettivo	Tributi di ogni genere e specie (I.I.D.D., IVA, altre imposte indirette, tributi locali, ecc.)
Ambito di riferimento	Il giudizio di merito e, quindi, prima della decisione, 1) davanti alla C.T.P. (con sanzioni ridotte al 40% del minimo) 2) davanti alla C.T.R. (con sanzioni ridotte al 50% del minimo)

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria (continua)

Conciliazione **FUORI UDIENZA** - Art. 48, D.Lgs. 546/1992

Se le parti raggiungono l'accordo, presentano **istanza congiunta** contenente i termini dell'accordo (anche se la legge non lo precisa) per la definizione totale o parziale della controversia.

Accertate le condizioni di ammissibilità della conciliazione

- se la data della **udienza** è già **fissata**, la C.T.P. o la C.T.R. pronuncia:
 - sentenza di cessazione della materia del contendere, se la conciliazione è totale;
 - ordinanza di cessazione parziale, per cui il processo prosegue per la parte non conciliata;
- se la data della **udienza non è fissata**, il Presidente provvede con decreto.

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria (continua)

Conciliazione IN UDIENZA - Art. 48-*bis*, D.Lgs. 546/1992

Ciascuna delle parti, fino a **10** giorni liberi prima della data di trattazione, può presentare alla Commissione tributaria istanza di conciliazione totale o parziale.

Se sussistono le condizioni di ammissibilità, la Commissione tributaria può invitare le parti alla conciliazione nel corso della stessa udienza, o, se lo ritiene opportuno, rinvia la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria (continua)

Disposizioni comuni - Art. 48-ter, D.Lgs. 546/1992

Modalità di pagamento	Entro 20 giorni	dalla data di sottoscrizione dell'accordo (fuori udienza)
		dalla redazione del processo verbale (in udienza)
	Unica soluzione	
	Rateizzazione *	8 rate, se le somme dovute non superano 50.000,00 €
		16 rate, se le somme dovute superano 50.000,00 €
	Mod. F24 per IIDD, IVA, IRAP, ecc., con possibilità di compensazione	
	Mod. F23 per imposte di tipo registro, senza possibilità di compensazione	
* In caso di rateizzazione, la scadenza delle rate trimestrali (di pari importo) è fissata entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre (vd. sopra). Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale (0,1% annuo, dal 1.1.2017).		

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitoria (continua)

Perfezionamento	• Nel caso di conciliazione fuori udienza, la procedura si conclude con la sottoscrizione dell'accordo, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento di quelle dovute al contribuente.
	• Nel caso di conciliazione in udienza, la procedura si conclude con la redazione del processo verbale di conciliazione, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento di quelle dovute al contribuente.
NON rileva più, ai fini del perfezionamento, il versamento delle somme dovute, per cui • nel caso di pagamento in unica soluzione, il ritardo non superiore a 90 giorni o il pagamento carente entro il 3% (e, comunque, entro 10.000,00 euro) non comporta la iscrizione a ruolo della sanzione aggiuntiva del 30% aumentata della metà; • nel caso di pagamento rateale, il pagamento della rata entro il termine di pagamento della rata successiva o in misura carente (non superiore al 3% e, comunque, a 10.000,00 euro) non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.	
N.B. Qualora, invece, l'inadempimento comporti la decadenza della rateazione (ad es., perché il contribuente non esegue il versamento della rata entro la scadenza di quella successiva o va al di là del cd. «lieve inadempimento»), l'Ufficio procede alla iscrizione a ruolo del «dovuto».	

b. La conciliazione giudiziale, ultima ipotesi definitiva ■

Artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, D.Lgs. 546/1992

Effetti	Riduzione delle sanzioni	al 40% del minimo di legge, nel 1° grado di giudizio
		al 50% del minimo di legge, nel 2° grado di giudizio (appello)
	N.B. Si devono ritenere estese anche alla conciliazione le <i>«regole di determinazione di una sanzione unica in caso di progressione previste per l'accertamento con adesione, ossia l'applicazione separata per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta»</i> (cfr. Assonime Circ. 25/2015 e C.A.E. 12/2016).	
	Preclusione della «recidiva» ex art. 7, D.Lgs. 472/1997.	
	Rilevanza della definizione sul piano penale ex art. 13- <i>bis</i> , D.Lgs. 74/2000: riduzione fino alla metà della pena e disapplicazione delle pene accessorie, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi) sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di conciliazione giudiziale.	

☞ *«Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le **spese del processo** ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione»* (cfr. nuovo art. 15, co. 2-*octies*, D.Lgs. 546/1992).