

# 2. LA STRATEGIA DIFENSIVA PRIMA E DOPO LA NOTIFICA DELL'ACCERTAMENTO

## 2.1. La difesa del contribuente prima dell'accertamento:

- La "fonte di innesco" delle indagini - le banche dati - le anomalie reddituali
- Le informazioni propedeutiche per i privati e per le imprese
- il "primo impatto": la comunicazione delle banche - l'invito - il questionario
- l'accesso -

## 2.1.1.le "best practices" per arrivare pronti all'accertamento

- La condotta del contribuente **prima** della notifica dell'inizio delle indagini - la conservazione dei documenti e della contabilità - gli strumenti di anticipo della difesa
- La condotta del contribuente **durante** l'attività istruttoria - le operazioni giornaliere - la collaborazione con l'Af - l'obbligo di risposta
- La condotta del contribuente alla **conclusione** dell'attività istruttoria - il Pvc finale
- La condotta del contribuente **fra la conclusione delle indagini e l'inizio della attività giurisdizionale** - dal Pvc all'avviso di accertamento

## 2.1.2.gli strumenti giuridici di anticipazione della difesa: l'interpello e ruling internazionale

- La riforma dell'interpello: il Dlgs 156/2015 e la CM n. 9/E del 2016 - l'art. 11 della Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente) - 1.1.2016
- Le tipologie di interpello: ordinario - probatorio - antiabuso - disapplicativo - sui nuovi investimenti (superiori a 30 milioni di euro) e l'incertezza delle ricadute occupazionali
- Impugnabilità dell'interpello: esclusione ma ammissione per interpello disapplicativo unitamente all'atto impositivo - Cassazione 17010/2012
- Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: il Dlgs 147/2015 - il Provvedimento attuativo Direttore AE n. 42295 del 21.3.2016 - L'art. 31-ter del Dpr 600/73

## 2.1.3. il difensore tributario nella fase istruttoria

- La narrazione dei fatti e delle notizie: **The fairy tale**
- La ricerca dei documenti: **The treasure hunt**
- La presenza durante le operazioni giornaliere e la verbalizzazione di essere informati: **The big brother**
- Le dichiarazioni dei soci e dei dipendenti: **The guardian**
- Le perquisizioni e i fatti penalmente rilevanti: la Circolare 1/2008 della GdF - **The suspect**
- Le dichiarazioni conclusive e la consegna dei verbali e dei documenti: **The equilibrist**

## 2.1.3.1. il PVC e le attività di verifica

- La Legge n. 4 del 7.1.1929 articolo 4: Obbligo di verbalizzare la violazione di norme finanziarie
- L'articolo 52 del Dpr 633/72 e l'art. 33 del Dpr 600/73: Accessi, ispezioni e verifiche
- Le Circolari "storiche" la n. 7/1977 e la n. 9/1977: istruzioni di servizio in materia di accertamenti fiscali ed in materia di verifiche contabili - maggiori poteri alla Af e maggiori obblighi per i contribuenti
- L'articolo 12 della L. 212/2000: lo Statuto del Contribuente
- La Circolare n. 1/2008 della Gdf: il percorso della verifica nel rispetto del contribuente e della trasparenza dell'azione amministrativa

## 2.1.3.2. gli accessi e gli "accertamenti a tavolino"

- Accessi, ispezioni e verifiche: l'art. 33 del Dpr 600/73 e l'art. 52 del Dpr 600/73
- Gli altri strumenti: l'invito, il questionario, l'invito al contraddittorio in adesione: l'art. 32 del Dpr 600/73 e il comma 637 dell'art. 1 della L. 190/2014 - soppresso dal 1.1.2016
- Il cd. "**accertamento a tavolino**": invasività e difesa - la sentenza 24823 della Corte di Cassazione a SS.UU. del 2015 - la sentenza n. 4/2012 della

## 2.1.3.3. l'invito a comparire e il questionario

- L'**invito a comparire** è disciplinato dal Dlgs 218/97: ante-accertamento - art. 6 co. 1 di iniziativa dell'ufficio, art. 5 co. 1 di iniziativa del contribuente(dopo accesso/ispezione/verifica) ; post-accertamento - art. 6 co. 2 - procedimento di adesione
- Si applica a tutte le imposte ma valido solo per ogni singola definizione;
- Non impugnabile da contribuente
- Non rettificabile nè revocabile da ufficio, che però può sempre attivare l'accertamento parziale ex art. 41bis Dpr 600/73
- Il **questionario**: art. 32 co. 4 Dpr 600/73 e art. 51 co. 3 Dpr 633/72
- Il questionario: utilizzabile solo in funzione ispettiva e non in funzione di monitoraggio o analisi - Circolare GdF del 29.12.2011
- Mancata restituzione - sanzione da 258 a 2.065 euro art. 11 co. 1 Dlgs 471/97
- Mancata restituzione - parificato a omessa esibizione di documenti e scritture contabili di cui all'art. 25 Legge n. 28/99 con le conseguenze su accertamento



## 2.1.3.4. le memorie difensive prima dell'accertamento

- Le memorie difensive possono essere presentate dal contribuente o dal suo difensore prima della notifica di avvisi di accertamento e dopo la notifica del primo atto di indagine o della conclusione della fase istruttoria
- Il termine di 60 giorni fra una attività amministrativa e l'altra è stabilito dall'art. 12 co. 7 della L. n. 212/2000, in detto periodo è possibile presentare memorie
- La opportunità di presentazione della memoria è contenuta fra due limiti opposti: da una parte può consentire l'emissione di un accertamento meno "pesante", dall'altra può però anche "scoprire" la strategia difensiva prima della predisposizione dell'avviso di accertamento
- L'obbligo di "motivazione rinforzata" a carico dell'ufficio: un motivo a favore della presentazione della memoria

## 2.1.3.5. l'invito all'adesione prima dell'accertamento

- Su iniziativa ufficio: se non si raggiunge accordo **ATTENZIONE** in caso di emissione di accertamento **NON** sarà più possibile presentare istanza di adesione da parte del contribuente
- Su iniziativa contribuente: solo se a seguito atti esclusi inviti (accessi ispezioni verifiche)
- In caso di accordo: sanzioni ridotte ad 1/3 - pagamento prima rata o totale entro 20 giorni da sottoscrizione accordo - massimo 8 rate trimestrali (16 se le somme superano euro 50.000,00)
- Cenno Dl 35/2013 - possibilità di utilizzare in compensazione i crediti verso le pubbliche amministrazioni, non prescritti, certi, liquidi ed esigibili

## 2.1.3.6. il ravvedimento operoso

<b>TIPOLOGIA DI RAVVEDIMENTO</b>	<b>entro quanto tempo</b>	<b>BENEFICI</b>
<b>SPRINT</b>	entro 15 giorni dalla scadenza ordinaria	nessuna sanzione si pagano solo gli interessi dello 0,1% per ogni giorno di ritardo sino al 14°
<b>SEMPLIFICATO entro 30 giorni</b>	dal 15° al 30° giorno dopo la scadenza ordinaria	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/10</b> del minimo
<b>SEMPLIFICATO entro 90 giorni</b>	dal 31° al 90° giorno dopo la scadenza originaria	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/9</b> del minimo
<b>ORDINARIO entro 1 anno</b>	entro un anno dalla data di scadenza originaria/entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno a cui si riferisce l'errore	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/8</b> del minimo
<b>ORDINARIO entro 2 anni</b>	entro due anni dalla data di scadenza originaria/entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello a cui si riferisce l'errore	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/7</b> del minimo
<b>ORDINARIO oltre 2 anni</b>	oltre i due anni dalla scadenza originaria/oltre la data di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello a cui si riferisce l'errore	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/6</b> del minimo
<b>ORDINARIO DOPO P.V.C.</b>	dopo la notifica del PVC e prima della notifica dell'accertamento	la sanzione ordinaria è ridotta ad <b>1/5</b> del minimo

## 2.2. La difesa del contribuente dopo l'accertamento

Con la notifica dell'avviso di accertamento o degli atti equipollenti viene cristallizzata e resa nota al contribuente in via definitiva la pretesa erariale, in termini di tributi richiesti e sanzioni.

Il ruolo del consulente in questa fase diviene decisivo in quanto occorre:

- ✓ valutare con il cliente quali siano le più opportune contromisure da adottare
- ✓ valutare le “carte” di cui il contribuente dispone e decidere come giocarle;
- ✓ valutare l'opportunità di strategie difensive che mirino a “limitare i danni” in caso di rigetto delle argomentazioni del contribuente.

## 2.2.1. L'ACQUIESCENZA

**Cos'è:** L'acquiescenza consiste nel **pagamento integrale** di tutto l'avviso di accertamento (imposte evase+sanzioni+interessi)

**Termini:** il pagamento deve intervenire entro il termine del ricorso ossia **60 gg. dalla notifica** (escludendo dal calcolo i giorni tra il 01 e il 31 agosto - “sospensione feriale”)

**Effetti/benefici:** le sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento vengono **ridotte ad 1/3**

## 2.2.2. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

**Cos'è:** Il contribuente presenta un'istanza di accertamento con adesione all'Ufficio che ha emesso l'accertamento al fine di far valere la propria difesa e con l'obiettivo di ridurre la pretesa impositiva

**Termini:** l'istanza deve essere effettuata entro il termine per il ricorso ossia 60 gg. dalla notifica (escludendo dal calcolo i giorni tra il 01 e il 31 agosto - “sospensione feriale”)

**Effetti/benefici:** la proposizione dell'istanza **SOSPENDE** per 90 giorni il termine per il ricorso (e del pagamento). Se a seguito del contraddittorio che si apre con l'istanza il contribuente e l'Ufficio raggiungono un accordo le sanzioni irrogate seguito di accordo vengono ridotte ad 1/3 del minimo

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti. **L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso che può avvenire:**

- **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** (16 rate trimestrali se le somme dovute superano 50.000 euro), delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto.

Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Entro i 10 giorni successivi al pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza.

## 2.2.3. L'IMPUGNAZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON DEFINIZIONE DELLE SOLE SANZIONI

**Cos'è:** il contribuente decide di saldare le sole sanzioni (al fine di evitarne l'aumento) e di contestare la pretesa impositiva, proponendo ricorso per le sole imposte contestate

**Termini:** il **pagamento ed il ricorso** devono intervenire entro il termine di 60 gg. dalla notifica (escludendo dal calcolo i giorni tra il 01 e il 31 agosto - "sospensione feriale")

**Effetti/benefici:** le sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento vengono **ridotte ad 1/3**



## 2.2.4. LE MEMORIE DIFENSIVE NEGLI ATTI DI CONTESTAZIONE (ART. 16 D. LGS. 472/97)

Se all'esito della fase istruttoria l'Ufficio accerta solo sanzioni amministrative e sanzioni accessorie queste sono irrogate con un **atto di contestazione**

Anche tale atto deve essere notificato al contribuente con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

## AVVERSO QUESTO TIPO DI ATTO NON E' PREVISTO L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE.

Il contribuente, ha solo **tre alternative**:

- a) l'**acquiescenza** (definizione agevolata): trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (in questo caso non si applicano le eventuali sanzioni accessorie)
- b) il **ricorso**
- c) la **presentazione di deduzioni difensive** (in alternativa al ricorso: se si presentano entrambi il ricorso è improcedibile)

Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità **anche in ordine alle deduzioni medesime**.

Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

## 2.2.5 IL RICORSO

**Cos'è:** il contribuente decide di impugnare davanti alla Commissione Tributaria Provinciale competente l'avviso di accertamento

**Termini:** il termine per la proposizione del ricorso è di 60 giorni decorrenti dalla notifica. In caso di sospensione feriale (1-31 agosto) il computo dei giorni viene interrotto al 31 luglio e riprende dal 01 settembre (compreso). In caso di avvenuta presentazione di istanza di accertamento con adesione il termine è altresì sospeso per 90 giorni.

**Effetti:** la proposizione del ricorso **NON** sospende di per sé l'esecutività dell'accertamento. Tuttavia in caso di ricorso la riscossione non è possibile per l'intero importo dell'avviso, ma solo, a **TITOLO PROVVISORIO** nella misura di **1/3 delle IMPOSTE e degli interessi** (SALVO sospensiva giudiziale)

## 2.2.5.1. EFFETTI DEL RICORSO SULL'ESAZIONE DEL TRIBUTO E DELLE SANZIONI

- ✓ La presentazione del ricorso “**congela**” automaticamente l'applicazione delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento
- ✓ non sospende la riscossione parziale dei tributi.
- ✓ **PER OTTENERE LA SOSPENSIONE TOTALE DELLA RISCOSSIONE DELLE SOMME E' NECESSARIO, IN SEDE DI RICORSO, PROPORRE ISTANZA MOTIVATA DI SOSPENSIONE.**

**Se l'istanza non viene presentata o viene respinta dalla Commissione Tributaria, il contribuente è tenuto a pagare:**

➤ **dopo il ricorso e sino alla sentenza di 1° = 1/3 del tributo contestato e degli interessi (NO SANZIONI)**

➤ **dopo la sentenza di primo grado:**

→ **se la sentenza respinge il ricorso = 2/3 del tributo contestato (NO SANZIONI);**

→ **se la sentenza accoglie parzialmente il ricorso = ammontare risultante dalla sentenza, ma non oltre i 2/3 della pretesa iniziale (NO SANZIONI)**

➤ **dopo la sentenza di secondo grado:**

→ **per il residuo ammontare determinato dalla sentenza della CTR**

➤ **se vi è annullamento della sentenza CTR con rinvio:**

→ **ammontare dovuto come in primo grado**

**IL RESIDUO DI IMPOSTA E LE SANZIONI SONO ESIGIBILI DOPO IL PASSAGGIO IN GIUDICATO DELLA SENTENZA (ovviamente se e nella misura in cui sia sfavorevole al contribuente)**

## 2.2.5.2. IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce **anche** gli effetti di un reclamo e può contenere una **proposta di mediazione** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. In questi casi il ricorso **non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni** dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione (alla quale si applica la sospensione feriale)

### Effetti del ricorso-reclamo:

- **il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo** e se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.
- **riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di 90 (ma gli interessi maturano)**

- Il resistente provvede all'esame del reclamo e della proposta di mediazione **mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili**: se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, **formula d'ufficio una propria proposta** avuto riguardo all'eventuale **incertezza delle questioni controverse**, al **grado di sostenibilità della pretesa** e al **principio di economicità dell'azione amministrativa**.
- L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.
- Le **sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento** del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali **non si applicano sanzioni e interessi**.



→la mediazione si perfeziona **con il versamento**, entro il termine di **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

→**Reclamo e mediazione si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie con gli agenti della riscossione. (novità 2016!)**

→non si applica alle controversie per la restituzione di aiuti di Stato dichiarati illegittimi.

## CIRCOLARE 19.03.2012 n. 9/E

Quando la questione controversa **può considerarsi incerta?**

- *Quando l'A.F. NON si è espressa sul punto controverso con un apposito documento di prassi (circolare, nota, risoluzione ecc.)*
- *Quando NON vi è un orientamento giurisprudenziale consolidato della Cassazione che avalli l'interpretazione data dalla A.F. nell'atto impugnato;*
- *Quando, in mancanza di un consolidato orientamento di legittimità, le corti di merito competenti nella circoscrizione in cui l'Ufficio ha sede NON hanno avallato l'interpretazione data dalla A.F. nell'atto impugnato in precedenti sentenze.*

## Quando la pretesa può considerarsi non sostenibile?

- *Quando, sulla base degli elementi fattuali e probatori indicati dal ricorrente, è prevedibile un esito sfavorevole del giudizio (es. un'accertamento basato su presunzioni semplici in presenza di una prova più qualificata in senso contrario);*
- *Quando è presumibile che il quadro probatorio proposto dal ricorrente sia considerato sufficiente a convincere la Commissione anche sulla base di precedenti di merito*

Entrambi i criteri vanno valutati alla luce del **principio di economicità** = ottimizzazione delle risorse amministrative al fine di evitare procedimenti onerosi, inutili e/o dispendiosi, per raggiungere una conclusione in modo rapido ed efficace (valutando anche il rischio di soccombenza)

## 2.2.5.3. LA CONCILIAZIONE STRAGIUDIZIALE E GIUDIZIALE

Reclamo e mediazione **non sono l'ultima spiaggia** per trovare un'intesa con l'Ufficio!

**A. Conciliazione stragiudiziale (art. 48):** Contribuente e AF possono “trattare” fuori udienza e magari raggiungere un accordo conciliativo. In questo caso presentano istanza congiunta alla CT che in udienza, se sussistono le condizioni di ammissibilità, dichiara la cessazione totale o parziale della materia del contendere. L'accordo, che contiene la specifica delle somme dovute e dei termini e modalità di pagamento **si perfeziona con la sottoscrizione e costituisce titolo per la riscossione** (o per il pagamento delle somme dovute al contribuente)

**B. Conciliazione in udienza (art. 48-bis):** si forma a seguito di istanza formulata da una delle parti in causa almeno 10 giorni prima della discussione finale. All'udienza la CT invita le parti alla conciliazione e, se riesce, si forma un verbale di accordo con l'indicazione delle somme dovute e dei termini di pagamento. Anche in questo caso l'accordo si perfeziona con la sottoscrizione e il verbale costituisce titolo esecutivo.

### **LO “SCONTO” CONCILIATIVO**

**In caso di conclusione di un accordo conciliativo le sanzioni tributarie sono applicate:**

**a) nella misura del 40% del minimo, per la conciliazione in primo grado**

**b) nella misura del 50% del minimo per la conciliazione in secondo grado**

# MA ALLORA, COSA MI CONVIENE FARE?

**E' la domanda che tutti si pongono... ma la risposta non è quasi mai univoca!**

- ✓ Se presto acquiescenza ho le sanzioni ridotte ad 1/3, ma il tributo lo pago integralmente.
- ✓ Se chiedo l'accertamento con adesione ed ho documenti di supporto alle mie tesi è possibile ridurre la pretesa erariale in termini di tributi, ed ottenere quindi un ricalcolo delle sanzioni che, in caso di adesione si pagano nella misura di 1/3
- ✓ Se sono in possesso di documenti che possono far modificare la posizione dell'Agenzia delle Entrate, l'esperimento del accertamento con adesione è sicuramente preferibile al ricorso immediato, sia nel caso in cui vi sia la mediazione obbligatoria, sia nel caso in cui non vi sia: l'accordo con il fisco in sede di adesione, infatti, è più conveniente rispetto alla mediazione o alla conciliazione giudiziale/stragiudiziale
- ✓ se il ricorso è "a rischio", una buona strategia potrebbe essere quella di definire le sole sanzioni ed impugnare il tributo, in modo che, se il ricorso fosse respinto, il cliente possa comunque beneficiare della riduzione al terzo del minimo della sanzione

Nell'ordine ho **maggior convenienza** a definire le pendenze con il fisco:

- ✓ **in sede di ravvedimento operoso** (sanzioni da **1/10** a **1/5** del minimo, ma **non è più possibile una volta che interviene la notifica dell'accertamento!**)
- ✓ **in sede di accertamento con adesione** (sanzione ridotta ad **1/3** del minimo eventualmente rideterminata in diminuzione a seguito del contraddittorio)
- ✓ **in sede di definizione delle sole sanzioni** (sanzione ridotta ad **1/3** del minimo calcolato da A.F.)
- ✓ **in sede di mediazione/conciliazione** (sanzione ridotta al **35%** del minimo)
- ✓ **in sede di conciliazione (giudiziale o stragiudiziale) in primo grado** (sanzione ridotta al **40%** del minimo)
- ✓ **in sede di conciliazione (giudiziale o stragiudiziale) in secondo grado** (sanzione ridotta al **50%** del minimo)

## 2.3. l'estremo tentativo: l'istanza di annullamento in autotutela

Per autotutela si intende il potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di procedere, d'ufficio o a seguito di iniziativa del contribuente, al ritiro della pretesa fiscale annullando propri atti riconosciuti illegittimi o infondati.

E' un rimedio teoricamente esperibile in qualsiasi fase dell'accertamento o successivamente ad esso, ma non ha effetti di sospensione o di preclusione di altre attività istruttorie o difensive (ad esempio non sospende i termini per il ricorso). 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**, con istanza non soggetta al rispetto di forme particolari;
- ✓ del **Garante del contribuente** (art. 13 co. 6 della L. 212/2000), in relazione ad atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.



## QUANDO SI PUO' ESPERIRE?

L'annullamento o la rinuncia all'imposizione possono avvenire **in ogni caso in cui si riscontri l'illegittimità dell'atto**. A titolo esemplificativo:

- **errori dell'Amministrazione:** di persona; errori logici o di calcolo; errori 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 del DM 11.2.97 n. 37 e CM 5.8.98 n. 198/S).

**N.B.:** nel potere di annullamento o revoca deve intendersi compreso anche il “potere di sospensione degli effetti dell'atto” che appare illegittimo o infondato (art. 2-*quater* co. 1-bis del DL 564/94).

- ✓ Può riguardare gli atti caratterizzati da una pretesa impositiva, nonché quelli 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** (CM 5.8.98 n. 198/S).
- ✓ 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 del DL 564/94).
- ✓ 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 ad Equitalia ove il vizio concerne questioni non di merito ma “proprie” della cartella, come il quello di notifica o di mancato rispetto dei termini di decadenza.

Con l'ultima riforma della riscossione (D.Lgs. n. 159/2015) è stato **previsto che nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto impositivo**, in corso di procedimento il contribuente può avvalersi degli **istituti di definizione agevolata delle sanzioni** previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca:

- alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto stesso;
- a condizione che rinunci al ricorso proposto.

“istituti di definizione agevolata delle sanzioni” = acquiescenza e definizione agevolata delle sanzioni

**N.B.** Il rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela è **ricorribile davanti alla giurisdizione tributaria.**