

NOTIZIARIO FLASH

DEL CENTRO SERVIZI DI DOMENICO

N° 1/2011

La Legge di Stabilità, l'atto normativo che ha sostituito l'annuale Legge Finanziaria a seguito dell'entrata in vigore della legge di riforma della contabilità e finanza pubblica (L. 196/2009), per l'anno 2011 (L. 13/12/2010 Nr 220) si compone di un unico articolo suddiviso in 171 commi contenente un limitato numero di disposizioni fiscali poiché i più rilevanti interventi in materia sono contenuti nella c.d. "manovra correttiva".

Si illustrano le principali novità riguardanti l'anno di imposta in corso.

1. Proroga Bonus 55% con ripartizione decennale

L'approvazione della legge di bilancio per il 2011 ha confermato il beneficio introdotto per la prima volta dalla Legge n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007) e consistente in una detrazione ai fini dell'imposizione diretta (Irpef e/o Ires) del 55% delle spese sostenute per interventi diretti al risparmio energetico, destinati ad aumentare l'efficienza energetica delle costruzioni esistenti. Tale bonus, a differenza di quello relativo alle ristrutturazioni, è destinato a un'ampia platea (persone fisiche, società di persone e di capitali, enti pubblici e privati, lavoratori autonomi e associazioni professionali), nel rispetto dei tetti massimi di spesa.

Per l'ottenimento del bonus si rendono applicabili le disposizioni precedenti, in particolare quelle inserite nel comma 24, dell'articolo 1, della Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008) e quanto disposto dal comma 6, dell'articolo 29, del D.L. 29 novembre 2008 n. 185 (c.d. "decreto anticrisi"). Detta agevolazione spetta, inoltre, per l'installazione di pannelli fotovoltaici e degli infissi: in tal caso, non è necessario ottenere l'attestato di certificazione o di qualificazione energetica, risultando sufficiente essere in possesso dei dati relativi all'intervento da indicare nell'apposito allegato (Allegato "F") del D.M. 19 febbraio 2009.

Si rende invece necessario trasmettere all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione ad hoc, approvata con il provvedimento dirigenziale del 6 maggio 2009, in via telematica (direttamente o per il tramite di intermediari abilitati) **entro i 90 giorni dalla fine del periodo d'imposta** in cui le spese, cui si vuol far valere la detrazione del 55%, sono state sostenute.

La detrazione dovrà essere ripartita in dieci anni che, restando inalterati i tetti di spesa, spetta nel limite:

- a. di 100 mila euro per le spese destinate alla riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento dell'edificio;
- b. di 60 mila euro per le spese destinate al miglioramento termico dell'edificio o delle singole unità immobiliari (pavimenti, pareti, finestre, infissi, ecc..);
- c. di 60 mila euro per le spese sostenute per l'installazione di pannelli fotovoltaici per la produzione di acqua calda per usi domestici e/o industriali e per la copertura del fabbisogno di strutture sportive e piscine, strutture scolastiche e di ricovero e cura;
- d. di 30 mila euro per le spese sostenute per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernali con caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza o con impianti geotermici a bassa entalpia.

2. Interventi per il recupero del patrimonio edilizio ancora in vigore

Il comma 10 lett. a), b) e c) dell'art. 2 L. 191/2009 (Legge Finanziaria 2010) aveva prorogato ulteriormente i termini per godere della detrazione IRPEF del 36% per le cc.dd. spese di recupero del patrimonio edilizio. Vi riproponiamo, in breve, le caratteristiche di tale disciplina.

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente che danno diritto alla detrazione sono :

a) interventi di **manutenzione ordinaria**, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) interventi di **manutenzione straordinaria**, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

c) interventi di **restauro e di risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili (tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio);

d) interventi di **ristrutturazione edilizia**, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente (tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti).

Gli interventi possono essere effettuati sulle parti comuni¹ di edifici residenziali² o effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute, e sulle loro pertinenze³. Ai fini dell'IRPEF, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, *una quota*, pari al **36%**, delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, tra le quali si comprendono quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici⁴, nei **limiti di 48.000 euro** per unità immobiliare.

La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, alla eliminazione delle barriere architettoniche, alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di risparmi energetici⁵, nonché all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

Il **periodo agevolabile**, quindi, va dall'1.01.2008 al 31.12.2012. L'agevolazione spetta a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura. La **ripartizione** della detrazione andrà effettuata in quote costanti per un totale di **10 rate**.

E' stata, infine, prorogata al 2012 anche la detrazione del 36% di un quarto (25%) delle spese sostenute per l'**acquisto di unità immobiliari abitative** (e relative pertinenze) site in fabbricati interamente recuperati da imprese di costruzione o ristrutturazione, mediante interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, nel solito limite di € 48.000 per unità immobiliare, a condizione che l'acquisizione o l'assegnazione dell'immobile avvenga entro il 30.06.2013.

Si ricorda che dal 1° luglio dello scorso anno le banche e le Poste Italiane S.p.a. operano una ritenuta del 10% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dai beneficiari, con obbligo di rivalsa, all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti per:

a) spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modificazioni (c.d. 36%);

¹ Ex art 1117 c.c., n. 1), vale a dire il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e in genere tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune.

² Quelli di cui alle lettere a), b), c) e d).

³ Quelli di cui alle lettere b), c) e d).

⁴ Ai sensi della Legge 5.03.1990, Nr 46 per quanto riguarda gli impianti elettrici, e delle norme UNI-CIG, di cui alla Legge 6.12.1971, Nr 1083, per gli impianti a metano.

⁵ Con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia.

b) spese per interventi di risparmio energetico ai sensi dell'articolo 1, commi 344, 345, 346 e 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successive modificazioni (c.d. 55%).

All'impresa beneficiaria verrà conseguentemente accreditato il 90% dell'importo richiesto. La stessa riceverà dalla banca incaricata al bonifico una certificazione dell'ammontare delle somme erogate e delle ritenute effettuate.

Si ricorda, infine, che il comma 11 dell'art. 2 L. 191 citata ha reso **strutturale** l'applicazione dell'**IVA ridotta al 10%** per le prestazioni di servizi rese nell'ambito di interventi di manutenzione edilizia (ordinaria o straordinaria) eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

In precedenza l'aliquota ridotta si era resa applicabile di anno in anno a seguito di specifica autorizzazione rilasciata dal Consiglio della UE⁶.

Dal 5.05.2009, l'emanazione della Direttiva 2009/47/CE ha modificato l'allegato III alla Direttiva 2006/12/CE contenente l'elenco di beni e servizi per i quali è consentita l'applicazione di una aliquota ridotta, includendovi anche le prestazioni di servizi ad alta intensità di lavoro, fra le quali sono da annoverare le ristrutturazioni edilizie.

3. Premi di produttività ancora detassati

La manovra 2011 ha confermato la possibilità, per i lavoratori subordinati, di accedere alla tassazione sostitutiva dei premi, come previsto negli anni precedenti.

Per il settore privato è stato elevato il limite di reddito conseguito nell'anno precedente che consente l'accesso alla disciplina, reddito che passa da € 35.000 ad € 40.000, fino ad un importo massimo detassabile di € 6000.

Resta fermo il requisito che si tratti di premi e straordinari ancorati alla produttività aziendale e che tale finalità trovi riscontro in un'esplicita dichiarazione del datore di lavoro da apporre nello spazio riservato alle annotazioni del modello CUD⁷. E' esclusa l'applicazione della disciplina per i soggetti che percepiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente (Co.Co.Co. e Co.Co.Pro.).

Prevista anche l'ulteriore agevolazione ancorata al cosiddetto "contratto di produttività", previsto dal D.L. n. 78 del 2010, con il quale si duplicano gli effetti positivi: in presenza di un salario ancorato a detta produttività e, in ogni caso, al 5% della retribuzione annua del dipendente, anche il datore di lavoro ottiene uno sgravio contributivo di circa il 25%, che si somma a quello ulteriore e destinato al lavoratore pari al 100⁸%.

Nel settore pubblico la detassazione è prevista per i soli dipendenti del comparto sicurezza, difesa e soccorso pubblico ed è limitata solo ai titolari, per il 2010, di un reddito complessivo di € 35.000.

4. Immobili abitativi : esenzione dopo 5 anni

La legge di stabilità interviene sulla disciplina degli immobili abitativi allungando di 1 anno il termine per l'imponibilità della cessione

Ricordiamo che per le imprese costruttrici o che eseguono ristrutturazioni edilizie, era stato previsto dal c.d. Decreto Bersani (DL 223/2006) un limite che, in caso di cessione dell'immobile a destinazione abitativa posta in essere da imprese di costruzione o di ristrutturazione effettuate oltre i quattro anni dalla ultimazione dei lavori, l'operazione sarebbe ai fini IVA sarebbe stata esente e non più imponibile, con conseguenze per l'azienda venditrice in tema di pro-rata di detraibilità e rettifica della detrazione dei beni mobili strumentali acquistati o costruiti in economia.

Il comma 86 dell'art. 1 L. 220/2010 ha modificato i contenuti del punto 8-bis, comma 1, dell'articolo 10, D.P.R. n. 633/1972 e prevedendo che l'esenzione da IVA della cessione scatti dopo il quinto anno.

Una modifica era comunque attesa perché preannunciata da varie dichiarazioni d'intento da parte del Governo, come il passaggio da 4 a 10 dieci degli anni in cui le cessioni potessero essere ritenute sempre imponibili o la possibilità di applicare anche a tali operazione il regime dell'inversione contabile (*reverse charge*).

⁶ Nel corso del 2006, ad esempio, il ritardo nell'ottenimento della autorizzazione comportò l'applicazione dell'aliquota ridotta per una parte limitata dell'anno.

⁷ Risoluzione Agenzia Entrate Nr 130/2010.

⁸ Lo sgravio contributivo si applica nella misura del 100% per il lavoratore e 25% per il datore fino ad un importo massimo pari al 50% del salario.

Il legislatore ha infine optato per un piccolo ritocco al periodo, stabilendo un termine quinquennale conforme a quanto disposto dalla Direttiva 2006/112/CE in materia di imponibilità IVA delle cessioni di immobili di nuova costruzione.

È opportuno ricordare che la disciplina si applica solo in presenza di immobili posseduti da costruttori o ristrutturatori, ferma restando la disciplina per le società di compravendita (trading) e di godimento. La modifica interessa solo gli immobili a destinazione abitativa e non anche quelli strumentali, indicati nel punto 8-ter, del comma 1, dell'articolo 10, D.P.R. n. 633/1972, per i quali la lettera d), del medesimo punto rende salvi gli stessi dall'impatto relativo all'applicazione dell'esenzione, per effetto dell'eventuale opzione per l'applicazione del tributo esercitata dal cedente.

Di conseguenza, se alla data della cessione **non sono decorsi i 5 anni** dalla data di ultimazione della costruzione stessa o dall'intervento di recupero, il contribuente potrà:

1. effettuare la cessione dell'immobile in imponibilità applicando le relative aliquote (4% prima casa, 10% le altre case e 20% le case di lusso, di cui D.M. 2 agosto 1969);
2. non operare la rettifica della detrazione, di cui all'articolo 19-bis2 per i decimi residui relativamente al periodo di osservazione (10 anni) previsto dal comma 8, dell'articolo 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972.

Al contrario, **dal 2011** la cessione impatterà su pro-rata e rettifica detrazione e dovrà avvenire:

1. al momento della prima operazione (locazione e/o cessione) posta in essere in regime di esenzione successivamente al decorso del quinquennio;
2. utilizzando l'ammontare dell'Iva complessivamente assolta a monte e portata in detrazione per la costruzione o per il recupero edilizio;
3. con riferimento all'Iva sostenuta per l'acquisto dell'area fabbricabile o del fabbricato, per le prestazioni di servizi rese da professionisti (progettisti, direttori di cantiere, consulenti tecnici e amministrativi, ecc..), per le prestazioni di servizi rese dagli appaltatori (imprese edili, di impiantistica, idraulici, elettricisti, ecc..) e per l'acquisto di materie prime, semilavorati o prodotti finiti;
4. in quota parte rispetto all'intero fabbricato, se lo stesso è costituito da più unità, determinata con dati oggettivi (superficie, cubatura, ecc..), ai sensi del comma 8, dell'articolo 19-bis2 del decreto Iva.

5. Leasing immobiliari : che cosa cambia

Rilevanti le modifiche introdotte nella disciplina relativa con riferimento alle imposte sui trasferimenti. I contratti di leasing immobiliare in senso stretto sono soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" : ne consegue che non sarà più obbligatorio precedere alla registrazione entro il termine di 30 giorni dalla stipula.

Nei contratti con i quali la società di leasing acquista un immobile da concedere in leasing il pagamento delle imposte indirette (IVA, Registro ipotecarie e catastali) avverrà in misura integrale.

Nei contratti in cui sono invece parte i fondi immobiliari chiusi le imposte ipocatastali saranno dimezzate.

Novità rilevante è la creazione di una nuova figura del c.d. Responsabile d'imposta : l'utilizzatore dell'immobile concesso in leasing, infatti, sarà obbligato in solido al pagamento di registro e ipocatastali dovute dalla società di leasing per l'acquisto dell'immobile anche da costruire o in corso di costruzione.

In caso di riscatto del bene da parte dell'utilizzatore, registro e ipocatastali sono dovute in misura fissa.

Per tutti i contratti di leasing immobiliare in corso alla data dell'1.01.2011, le parti sono state tenute a versare un'imposta sostitutiva delle ipocatastali da corrispondersi in un'unica soluzione⁹ entro il 31.03.2011. L'imposta sostitutiva doveva essere corrisposta anche in relazione ai contratti di locazione finanziaria per i quali, entro il 31 dicembre 2010, era stato esercitato il diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore, ma non era stato ancora stipulato il relativo contratto di compravendita. L'imposta sostitutiva non era, invece, dovuta per i contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili rispetto ai quali, entro il 31 dicembre 2010, la società di leasing non abbia ancora acquisito la proprietà. La misura dell'imposta sostitutiva è stata determinata applicando all'importo corrispondente al valore del bene immobile finanziato l'aliquota nella misura rispettivamente del 2 per cento per i fabbricati strumentali e del 3 per cento per i fabbricati abitativi e successivamente scomputando le imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , corrisposte in relazione al contratto di locazione finanziaria dell'immobile, ed infine,

⁹ L'imposta è versata in unica soluzione entro il 31 marzo 2011, esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, secondo le disposizioni e con le modalità di cui al capo III del decreto dirigenziale 31 luglio 1998 e successive modifiche.

riducendo l'importo risultante di una percentuale forfetaria pari al 4 per cento moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

Come indicato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, "...le modifiche sono volte a concentrare il prelievo delle imposte ipotecarie e catastali nella fase dell'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing. In tale fase, per le cessioni di beni immobili strumentali, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero del 2 per cento e dell'1 per cento se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; per le cessioni di fabbricati abitativi, le imposte ipotecarie e catastali sono, invece, dovute nella misura del 2 per cento e dell'1 per cento, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto o venga effettuata in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le modifiche hanno interessato anche la fase del trasferimento dei beni immobili, derivanti dall'esercizio del riscatto da parte dell'utilizzatore, ovvero, le cessioni di immobili rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore; in tali casi, infatti, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa".

6. Modifiche in tema di accertamento

La manovra 2011 interviene estendendo le modalità per procedere negli accertamenti parziali in tema di imposizione diretta e IVA : l'accertamento parziale potrà essere basato anche su attività derivanti dall'utilizzo di inviti a comparire o di trasmissione documentale, nonché dall'utilizzo di questionari inviati ai contribuenti e dagli stessi restituiti.

L'intenzione del legislatore, pertanto, è fin troppo evidente e si basa sulla necessità di dotare l'Amministrazione Finanziaria di strumenti di accertamento ancora più incisivi, dovendo prendere atto della volontà di ottenere maggiori informazioni anche con l'aiuto degli stessi contribuenti accertati o di chi ha avuto rapporti con gli stessi.

Di conseguenza, a decorrere dal prossimo anno, gli accertamenti di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, oltre alla verifica formale delle dichiarazioni, si baseranno anche su **specifiche analisi di rischio**¹⁰ e l'accertamento parziale potrà essere notificato anche in presenza di notizie fornite (o non fornite) dai contribuenti.

Gli accertamenti, quindi, potranno scattare anche in seguito ad attività istruttorie disposte dall'articolo 32, D.P.R. n. 600/1973 (poteri degli uffici) e dall'articolo 51, D.P.R. n. 633/1972 (attribuzione e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto).

In sostanza, quindi, gli uffici potranno così procedere a notificare accertamenti parziali a seguito di espletamento di qualsivoglia attività istruttoria e/o di segnalazione di cui agli artt. 32 DPR 600/73 e 54 DPR 633/72.

7. Incremento sanzioni tributarie

La legge di stabilità, ai commi da 18 a 22 dell'articolo unico, ha modificato, in senso sfavorevole al contribuente, le sanzioni previste a seguito dell'applicazione dei diversi istituti deflativi previsti dall'ordinamento :

- 1) ravvedimento operoso,
- 2) adesione ai processi verbali di constatazione,
- 3) adesione agli inviti al contraddittorio,
- 4) accertamento con adesione,
- 5) acquiescenza e c.d. acquiescenza rinforzata¹¹,
- 6) definizione agevolata delle sanzioni
- 7) conciliazione giudiziale.

¹⁰ Rinviamo al nostro Notiziario sulla c.d. "Campagna controlli 2011" per un quadro di massima.

¹¹ Lo strumento, introdotto dal DL 185/2008, comporta la riduzione ad 1/8 delle sanzioni, ed è applicabile qualora il contribuente non abbia ricevuto né un PVC definibile né invito al contraddittorio. La riduzione si applica alle sanzioni irrogate e non a quelle minime previste, come disposto, ad esempio, per l'adesione ai PVC.

Ravvedimento operoso

Previsto, con la modifica dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, l'aumento delle sanzioni ridotte da versare in caso di ritardato versamento delle imposte.

Le principali novità sono state applicate con riferimento alle violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 e sono riepilogate nella tabella che segue:

Violazione	Termine per la regolarizzazione (ravvedimento)	Riduzioni fino al 31 gennaio 2011	Riduzioni dal 1° febbraio 2011
Insufficiente o omesso versamento del tributo	Entro 30 giorni dalla scadenza	Sanzione ridotta ad 1/12 del minimo (1/12 del 30%) pari al 2,50%	Sanzione ridotta ad 1/10 del minimo (1/10 del 30%) pari al 3%
	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa o entro un anno dall'omissione o dall'errore, quando non è prevista la dichiarazione periodica	Sanzione ridotta ad 1/10 del minimo (1/10 del 30%) pari al 3 %	Sanzione ridotta ad 1/8 del minimo (1/8 del 30%) pari al 3,75%
Omessa presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla data prevista per la presentazione	Sanzione ridotta ad 1/12 del minimo	Sanzione ridotta ad 1/10 del minimo

Altri istituti deflattivi

Sono cambiate anche le riduzioni previste per gli altri istituti deflattivi, come illustrato nella tabella che segue :

Istituto	Riduzioni fino al 31 gennaio 2011	Riduzioni dal 1° febbraio 2011
Adesione a PVC (Art. 5-bis D.Lgs. 218/97)	1/8 del minimo edittale	1/6 del minimo edittale
Adesione agli inviti al contraddittorio (Art. 5, c. 1-bis D.Lgs. 218/97)	1/8 del minimo edittale	1/6 del minimo edittale
Accertamento con adesione Artt. 2 e 3 D.Lgs. 218/97)	1/4 dell'irrogato	1/3 dell'irrogato
Acquiescenza (Art. 15 D.Lgs. 218/97)	1/4 dell'irrogato	1/3 dell'irrogato
Acquiescenza c.d. "rinforzata" (Art. 15, c. 2-bis D.Lgs. 218/97)	1/8 del minimo	1/6 del minimo
Definizione agevolata delle sanzioni (Artt. 16 e 17 D.Lgs. 472/97)	1/4 dell'irrogato	1/3 dell'irrogato
Conciliazione giudiziale	1/3 del tributo risultante dall'accordo	Il 40% delle sanzioni irrogabili con riferimento al tributo risultante dall'accordo