



# Gli istituti deflattivi del contenzioso

---

**Una riforma volta alla evidente  
riduzione delle liti fiscali**

# COOPERATIVE COMPLIANCE

Un nuovo rapporto globalizzato tra Amministrazioni fiscali e imprese fondato sull'interazione, fiducia e rispetto della legalità

Il **regime di adempimento collaborativo o di "Cooperative compliance"** è stato istituito con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, rubricato "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*" e poi recentemente modificato dal D.Lgs. n. 221/2023 e dal decreto correttivo n. 108/2024.

- il regime di adempimento collaborativo è stato recepito in Italia in linea con le **raccomandazioni dell'OCSE e con le linee guida dell'Unione Europea** per una maggiore trasparenza e collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e fa parte di una strategia più ampia adottata dall'UE per promuovere la **compliance fiscale**, in particolare per le grandi imprese.
- **La direttiva UE sulla trasparenza fiscale (DAC6 - Direttiva 2018/822)** e altre iniziative in materia di **good governance fiscale** prevedono obblighi di trasparenza simili, incoraggiando gli Stati membri a sviluppare strumenti di cooperazione tra contribuente e Amministrazione fiscale.
- Sebbene non sia una norma direttamente vincolante dell'UE, il *cooperative compliance* trova una chiara ispirazione e guida nella politica fiscale comunitaria, volta a garantire un'equa competizione e a prevenire pratiche fiscali abusive.

**L'ISTITUTO DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO SI PONE L'OBIETTIVO DI INSTAURARE UN RAPPORTO DI FIDUCIA TRA AMMINISTRAZIONE E CONTRIBUENTE CHE MIRI AD UN AUMENTO DEL LIVELLO DI CERTEZZA SULLE QUESTIONI FISCALI RILEVANTI.**

## Il D-lgs. 221/2023:

- vuol dare attuazione ai criteri e ai principi della legge delega per la **riforma fiscale** con l'intento di: promuovere la trasparenza e la compliance; acquisire informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale;
- **riduce a due anni** il periodo di **accertamento** nei confronti dei contribuenti che dispongono di un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo (TCF) dei **rischi fiscali** certificato;
- rimodula al ribasso la soglia del **volume d'affari** o ricavi richiesta per i contribuenti che intendono aderire al regime di cooperative compliance, ammettendo l'accesso facoltativo anche per i soggetti passivi che non posseggono i requisiti.

# GLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO:

## BREVE PANORAMICA

La legge delega sulla riforma fiscale, Legge 9 agosto 2023, n.111 ha operato una vera e propria riforma degli **istituti alternativi al contenzioso**, che ha preso avvio con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n.219, il quale ha introdotto il **principio del contraddittorio preventivo, la consulenza giuridica** e normato ulteriormente **l'istituto dell'autotutela**, per poi prevedere **l'abrogazione del reclamo-mediazione** e **l'estensione della conciliazione giudiziale** alle controversie pendenti in Cassazione, attraverso il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n.220.

Il cerchio si è poi concluso con la **revisione del procedimento di accertamento con adesione** di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, attraverso il D.Lgs. 12 febbraio 2024, n.13.

Tali modifiche e strumenti devono essere lette unitamente:

- alla **transazione fiscale** (novità nell'ambito della crisi d'impresa);
- alla reintroduzione dell'**adesione ai verbali di constatazione**;

# LA CONSULENZA GIURIDICA

La consulenza giuridica consiste nell'interpretazione da parte dell'amministrazione finanziaria di quello che ritiene essere il "**corretto trattamento fiscale di fattispecie riferita a problematiche di carattere generale**" e si svolge al di fuori di una disciplina normativa tipica, cioè in assenza di una norma positiva la consulenza giuridica è regolamentata attraverso una serie di documenti amministrativi come la **Circ., 99/E/2000** e la **Circ., 42/E/2011**.

La consulenza giuridica **non riguarda uno specifico soggetto**,  
ma categorie di soggetti che tutelano interessi generali:

(Uffici dell'Amministrazione dello Stato - Enti pubblici - Enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico - Amministrazione Finanziaria - Associazioni sindacali e di categoria - Ordini professionali.

**La risposta** va data nel termine di 120 giorni e **non vincola** i destinatari diretti né quelli indiretti.

Contrariamente ad alcune tipologie di interpello, se l'amministrazione non risponde alla richiesta di consulenza, **non si forma alcun silenzio assenso**.

La **competenza** a trattare le relative problematiche è **suddivisa**, avuto riguardo all'ubicazione territoriale del richiedente e alla complessità delle questioni trattate, fra:

- Direzioni Regionali;
- Direzione Centrale Normativa.

# L'ISTITUTO DELL'AUTOTUTELA

- L'autotutela è la facoltà dell'amministrazione finanziaria di annullare o modificare i propri atti impositivi in presenza di errori o irregolarità, senza necessità di un intervento esterno o di un contenzioso; con **l'obiettivo** di garantire una maggiore efficienza nel sistema fiscale, riducendo i tempi di risoluzione delle controversie e consentendo un'azione correttiva immediata in caso di errori materiali o di valutazione.
- Con il decreto attuativo D.Lgs. n. 219 del 30.12.2023, l'istituto dell'autotutela è stato rivisitato e sono state introdotte **due** nuove norme:
  - l'esercizio del potere di autotutela **obbligatoria** (consentita nei casi esplicitamente indicati dalla norma);
  - l'esercizio del potere di autotutela **facoltativa** (qualora sussistano dubbi sulla questione).
- Per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30.12.2023, n. 220, le forme di autotutela vengono aggiunte tra gli atti impugnabili avanti le Corti di Giustizia Tributaria, secondo specifiche regole procedurali e temporali indicate alla successiva lett. l).
- La richiesta di autotutela non sospende il termine di impugnazione dell'atto impositivo. Tuttavia, qualora il ricorso sia già stato notificato e depositato in giudizio, l'accoglimento dell'istanza va comunicato alla corte di giustizia tributaria per gli adempimenti procedurali connessi per cessata materia del contendere.

IN SINTESI, L'ISTITUTO DELL'AUTOTUTELA, COME DELINEATO NEL D.LGS. 220/2023, RAPPRESENTA UN **PASSO AVANTI VERSO UN SISTEMA FISCALE PIÙ EQUO E REATTIVO**, IN GRADO DI RISPONDERE PRONTAMENTE A ERRORI E IRREGOLARITÀ, FAVORENDO UN CLIMA DI **MAGGIORE COLLABORAZIONE** TRA L'AMMINISTRAZIONE E I CONTRIBUENTI.

# L'ISTITUTO DELL'AUTOTUTELA:

chiarimenti Circolare 21/E del  
7.11.2024

**«Istruzioni operative agli Uffici in  
materia di autotutela tributaria, a  
seguito delle novità introdotte con gli  
articoli 10-quater e 10-quinquies dello  
Statuto dei diritti del contribuente»**

- **FOCUS SANZIONI:**

- In particolare, con la disposizione di cui all'articolo 17-bis viene previsto che *«Nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute»*

- il beneficio della definizione agevolata delle sanzioni può essere fruito solo in relazione a provvedimenti di autotutela parziale che abbiano ad oggetto atti di imposizione per i quali il contribuente abbia proposto ricorso o risulti ancora pendente il termine di impugnazione. In quest'ultimo caso, la definizione agevolata delle sanzioni deve avvenire entro il termine per la proposizione del ricorso.

# IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE

- L'accertamento con adesione è la procedura mediante la quale l'attività di accertamento viene eseguita in contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria. In tal modo, si giunge a un "accordo" sulla base del quale vengono definite le imposte dovute, evitando il contenzioso. La procedura, che può essere attivata sia su iniziativa degli uffici dell'Agenzia delle Entrate sia su iniziativa del contribuente, può avere a oggetto le imposte sui redditi e l'Iva, nonché le altre principali imposte indirette
- L'art. 1 del D.Lgs. N. 13/2024 ha fortemente innovato la sua disciplina modificando in modo ampio il D.Lgs. n. 218/1997 nella prospettiva di **potenziare il ruolo** della relativa **procedura**, ma soprattutto di **raccordarla** con quella del **contraddittorio preventivo** di cui all'art. 6-bis, comma 1, della legge n. 212/2000.
- Questo raccordo è stato realizzato mediante il **coordinamento dei due strumenti**, senza produrre commistioni tra gli stessi. Infatti, la partecipazione del contribuente all'accertamento mediante la procedura di adesione è ammessa anche in relazione a quegli avvisi di accertamento e atti di recupero crediti per i quali il contraddittorio preventivo è escluso.
- Viene così superato il modello offerto dall'art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997 (abrogato) il quale si caratterizzava per una loro integrazione, convogliando il **contraddittorio preventivo** all'**interno** della **procedura di accertamento con adesione**.

IN SINTESI, LE MODIFICHE ALL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE PUNTANO A RENDERE QUESTO STRUMENTO PIÙ EFFICACE E APPETIBILE PER I CONTRIBUENTI, CONTRIBUENDO A UN SISTEMA FISCALE PIÙ GIUSTO E COLLABORATIVO.

# CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

- Il **contraddittorio** rappresenta un pilastro fondamentale nell' **accertamento tributario**, in cui il contribuente ha il diritto di essere ascoltato prima che l'amministrazione finanziaria emetta un atto impositivo.

## LA RIFORMA FISCALE MIRA A GARANTIRE **MAGGIORE TRASPARENZA E PARTECIPAZIONE** ATTIVA DEL CONTRIBUENTE.

- Il processo inizia quando l'amministrazione invia al contribuente uno **schema dell'atto** impositivo, fornendo almeno 60 giorni per presentare controdeduzioni o richiedere accesso agli atti del fascicolo. Durante questo periodo, l'atto impositivo non può essere adottato, assicurando così un tempo adeguato a preparare una difesa efficace.
- La riforma introduce meccanismi per assicurare che il contraddittorio sia non solo **formale**, ma anche **sostanziale**. Le osservazioni del contribuente devono essere considerate attentamente dall'amministrazione, che è tenuta a **motivare** l'eventuale non accoglimento di tali osservazioni. Questo implica che il processo di revisione dell'atto impositivo può portare all'**archiviazione** del caso o alla modifica dell'atto stesso, basandosi sulle **nuove evidenze** fornite dal contribuente. La normativa sottolinea l'annullabilità degli atti per violazione delle norme sul contraddittorio, rafforzando così il diritto del contribuente a partecipare attivamente e a essere trattato con equità.

## LA RIFORMA DEL CONTRADDITTORIO HA IMPLICAZIONI SIGNIFICATIVE PER **ENTRAMBE LE PARTI** COINVOLTE.

- Per *l'amministrazione fiscale*, essa comporta un obbligo di **maggiore trasparenza** e giustificazione delle proprie decisioni, riducendo il rischio di contenziosi basati su procedure inique o insufficientemente motivate;
- Per *i contribuenti*, la riforma offre una **protezione aggiuntiva**, garantendo che le loro osservazioni vengano prese in seria considerazione e che abbiano un ruolo attivo nel processo di accertamento.

IN SINTESI, LE MODIFICHE AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO MIRANO A CREARE UN AMBIENTE PIÙ FAVOREVOLE PER IL DIALOGO TRA CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE, CON L'OBIETTIVO DI PREVENIRE CONTENZIOSI E MIGLIORARE LA COMPLIANCE FISCALE.

# CONTRADDITTORIO PREVENTIVO E ACCERTAMENTO CON ADESIONE: Alcune differenze

---

- La **procedura di accertamento con adesione** assume (almeno in fase di avvio) **forma orale**, mediante la comparizione, che segue ad un invito formulato dall'Ufficio, di iniziativa o su istanza del contribuente. Il **contraddittorio preventivo** si sviluppa invece (almeno in fase di avvio) in **forma scritta**, mediante le controdeduzioni allo schema di atto e, eventualmente, la **motivazione rafforzata** dell'atto impositivo (ossia l'esposizione nello stesso delle ragioni per le quali le controdeduzioni non sono state in tutto o in parte accolte).
- La procedura di **accertamento con adesione** ha una sfera di **applicazione diversificata** e più ampia rispetto a quella del contraddittorio preventivo, assicurando una "partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento" che può essere alternativa o complementare ad esso.
- Queste **differenze** riflettono la **percezione** di una **disomogeneità** nelle **finalità** dei due strumenti e, forse, anche nelle dinamiche che si stabiliscono al loro interno.
- Entrambi gli istituti mirano a promuovere un dialogo tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti, ma operano in momenti diversi del processo fiscale.

# CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E ISTANZA DI SOSPENSIONE GIUDIZIALE

- La conciliazione giudiziale è l'istituto giuridico attraverso il quale si può chiudere un contenzioso aperto con il fisco (art. 48, e 48-bis D. Lgs. n° 546/1992)
- Si applica a tutte le controversie tributarie, in primo o in secondo grado, **e ai giudizi in cassazione instaurati con ricorso notificato dal 5 gennaio 2024. (art. 48 ter D. Lgs n. 546/1992)**
- Può essere proposta dalla corte di giustizia tributaria o dalle parti stesse. Il tentativo di conciliazione comunque non è vincolante, se il contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire con il contenzioso.

Modifiche in tema di conciliazione fuori udienza	Modifiche in tema di conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria	Estensione della conciliazione nel giudizio di Cassazione
Le disposizioni relative alla conciliazione fuori udienza si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione.	Viene eliminato il riferimento alle controversie soggette a reclamo (la conciliazione può essere proposta indipendentemente dal valore della controversia);	Nel caso di conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione le sanzioni si applicano nella <b>misura del 60% del minimo previsto dalla legge.</b>
La Relazione illustrativa precisa che, in attuazione del criterio direttivo in tema di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, la nuova disposizione favorisce la deflazione del contenzioso particolarmente copioso davanti alla Corte di Cassazione.	Viene eliminata la possibilità di proporre la conciliazione con riferimento all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione (facendosi ora riferimento all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali);	In tal modo è garantita la continuità alla progressione sanzionatoria prevista dalla legislazione vigente in ragione dello stato di avanzamento del processo al momento del raggiungimento dell'accordo transattivo
	Nel caso in cui la proposta sia formulata in udienza e le parti non siano comparse, la corte dovrà fissare una nuova udienza. Le parti possono chiedere il rinvio dell'udienza per facilitare il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Nel verbale di conciliazione dovranno essere indicate anche le determinazioni concernenti le spese.	

## Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di primo grado

All'art. 52 comma 2 d.lgs. 546 del 1992 viene eliminato il secondo periodo il quale prevede la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile, possibilità già contemplata nell'art.<sup>[L. 11 SEP]</sup>47, comma 1.

Viene modificato anche il terzo comma prevedendo che la data di trattazione della istanza di sospensione deve essere fissata per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima.

Viene **introdotto il nuovo comma 6-bis, il quale dispone che l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.**

## Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado

All'art. 62 bis comma 1 d.lgs. 546 del 1992 viene eliminato l'ultimo periodo il quale prevede la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile, possibilità già contemplata nell'art.<sup>[L. 11 SEP]</sup>47, comma 1.

Viene modificato anche il secondo comma prevedendo che la data di trattazione della istanza di sospensione deve essere fissata per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

- La sospensione della sentenza di primo grado, come quella di secondo grado, può essere chiesta anche dall'ente impositore, evenienza questa che si verifica soprattutto con riferimento alle controversie sulla spettanza del rimborso o con **riferimento alle spese di lite**, anche considerando che l'art. 68, comma 1, d.lgs. 546/1992 prevede che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive.
- A ciò si aggiunga l'irrazionale, oltre che lesiva del principio della parità delle parti nel processo, previsione contenuta nell'art.<sup>[L. 11 SEP]</sup>15, comma 2-sexies, d.lgs. 546/1992 che ammette la riscossione **delle spese di lite liquidate a favore dell'ente impositore** solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza, mentre il contribuente sembrerebbe legittimato a pretenderle anche con una sentenza non definitiva.<sup>[L. 11 SEP]</sup>

# L'ABROGAZIONE DEL RECLAMO- MEDIAZIONE

ISTITUTO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE → STRUMENTO  
DEFLATIVO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO PER  
PREVENIRE ED EVITARE LE CONTROVERSIE CHE  
POSSONO ESSERE RISOLTE SENZA RICORRERE ALLA  
CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

L'istituto del reclamo/mediazione è stato **abrogato** dall'articolo 2,  
comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220.

L'abrogazione opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro  
notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire  
dal 4 gennaio 2024.

Il senso complessivo della riforma è quello di riportare nella sede  
amministrativa la gestione di quelle contestazioni tributarie che  
possono essere risolte più efficacemente senza l'intervento del  
giudice, come molto spesso accade per le pretese di modesto valore  
che rientravano nel campo di applicazione del reclamo-mediazione.

L'abrogazione dell'istituto rappresenta un cambiamento significativo  
nel panorama fiscale italiano.

Sebbene possa semplificare alcuni aspetti del sistema, comporta  
anche il rischio di un incremento delle controversie fiscali e di una  
maggiore pressione sul sistema giudiziario.

# IL CORRETTIVO-TER AL CODICE DELLA CRISI: LA TRANSAZIONE FISCALE

Il 27 settembre 2024 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 13 settembre 2024, n. 136 ("**Correttivo-ter**") al Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, il quale introduce l'istituto della *transazione fiscale* nella composizione negoziata della crisi.

## Principali novità:

### Composizione negoziata della crisi («CNC») (art. 23)

Viene introdotta anche nella CNC la possibilità di formulare una proposta di accordo transattivo per il pagamento parziale o dilazionato del debito fiscale (a eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea). Non è previsto il *cram down*.

### Accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 63)

L'adesione degli enti dovrà intervenire entro 90 giorni, salvo proroghe, di ulteriori  
(i) 60 giorni in caso di modifica e  
(ii) 90 giorni in caso di nuova proposta. La domanda di omologazione andrà proposta una volta ottenuta l'adesione o decorsi i relativi termini.

### Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (PRO) (art. 64-bis)

Viene introdotta anche al PRO (senza *cram down*).

# TORNA L'ADESIONE AI VERBALI DI CONSTATAZIONE

- Nell'ambito di attuazione della **riforma fiscale**, il Decreto sull'**accertamento tributario** e concordato preventivo reintroduce l'istituto dell'**adesione al pvc**, che consente di ridurre le sanzioni e rateizzare i pagamenti dovuti.
- In tema di **adesione ai verbali di constatazione**, all'art. 5 *quater* D. Lgs. 218/97 si attribuisce al contribuente la facoltà di **aderire alle risultanze del processo verbale di constatazione** entro 30 giorni dalla consegna. La pendenza del termine per l'adesione sospende quelli per l'accertamento.
- La principale innovazione della nuova norma, a differenza dell'abrogato art. 5 bis D.lgs. 218/97, riguarda la sua sfera di efficacia, che interessa i pvc di qualsiasi genere, e non solo (come la precedente) quelli *"che consentano l'emissione di accertamenti parziali"*.
- Secondo le previsioni delle norme odierne, il contribuente raggiunto da un pvc può solo prestare integrale adesione ad esso ex art. 5 *quater* D. Lgs. 218/97, in cambio dei previsti benefici sanzionatori, o richiedere una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione, secondo le disposizioni del successivo art. 6 c. 1, rimaste sostanzialmente invariate.

# ULTERIORI STRUMENTI DEFLATTIVI

- DEFINIZIONE AGEVOLATA LITI FISCALI PENDENTI
- CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE





# Grazie per l'attenzione

---

*Dott. Giampietro Maria Teodori*

[www.cesffi.com](http://www.cesffi.com)