

“Manovra correttiva 2011”:"Mediazione", Fisco e Difensore civico

**di Antonio Caputo, Difensore civico della Regione
Piemonte**

La recente “manovra correttiva” (commi 9-11 dl 67/2011 n. 98, convertito dalla legge n. 111/2011, attraverso l’aggiunta nel D.lgs 546/1992, concernente la disciplina del contenzioso tributario, del nuovo art. 17 bis) ha introdotto anche in materia fiscale la Mediazione?

L’interrogativo è d’obbligo.

La risposta e' interlocutoria, ma qualche spiraglio si e' aperto ed altre aperture si intravedono, condizionate dalle buone prassi che le parti interessate dal contenzioso fiscale vorranno praticare e, ulteriormente, da possibili future norme indotte dalle stesse prassi, capaci di conferire indipendenza e terzietà al "mediatore" .

Il novellato art. 17 bis D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546

“ (il reclamo e la mediazione) – 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all’articolo 48.

2 la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso.

L’inammissibilità è rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

3 Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell’articolo 12.

4 Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all’articolo 47-bis

5 Il reclamo va presentato alla direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l’atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili.

6 Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18,19,20,21 e al comma 4 dell’articolo 22 in quanto compatibili.

7 Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell’ammontare della pretesa.

8 L’organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all’annullamento totale o parziale dell’atto, né l’eventuale proposta di mediazione, formula d’ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all’eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell’azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell’articolo 48, in quanto compatibili.

9 Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l’Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale de reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell’atto di accoglimento parziale.

10 Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dai casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.”.

Le liti reclamabili

Il procedimento è attivabile per le controversie di valore non superiore a 20.000 €, calcolato sulla base del valore del tributo ed al netto di sanzioni ed interessi, che secondo quanto riportato nella relazione al provvedimento, costituiscono oltre la metà (105.000 controversie, pari al 56% di quelle instaurate nel 2010) di quelle instaurate presso le Commissioni tributarie.

L'ambito oggettivo comprende anche le controversie sui rimborsi d'imposta, ma sono escluse le controversie in materia di recupero di aiuti di stato illegittimi.

La trattazione - gestione del reclamo/ricorso

Il sistema prevede un adeguato riesame ed un tentativo di mediazione curato da una struttura dell'ente impositore diversa e autonoma da quella che ha emanato l'atto reclamabile.

Il reclamo va, infatti, presentato alla Direzione provinciale od alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate che lo esamineranno attraverso le strutture deputate alla gestione del contenzioso; dette strutture – rileva la

relazione - esamineranno i reclami in piena autonomia rispetto alle diverse strutture che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

E' cosi' presente, sia pure allo stato larvale, un principio di terzietà', che tuttavia sconta e risente l'aporia della compresenza all'interno dell'Agenzia delle Entrate, del contiguo ufficio preposto alla trattazione e gestione del reclamo/ricorso.

Anticipando il successivo giudizio, sia pure eventuale, il reclamo ha una doppia funzione, stragiudiziale e ad un tempo "giudiziale", nel senso che esso deve contenere tutte le ragioni in fatto e in diritto della contestazione che, successivamente, il Giudice tributario esaminerà', con ogni conseguente preclusione a carico del reclamante/ricorrente.

In tal senso, risulta sicuramente diminuita la libertà' di forme, tipica della "mediazione", che presuppone un approccio non precostituito e pronto ad afferrare ogni stimolo, ogni possibile indicazione o controindicazione nel percorso che le parti affrontano liberamente e senza alcun preventivo condizionamento, dinanzi ad un mediatore effettivamente terzo.

Nel reclamo, la parte può' indicare "una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa".

In tal modo, risulta esplicitata una modalità' tipica della negoziazione, capace di tradursi in una transazione, analoga a percorsi propri della "mediation".

Se l'Ufficio che tratta il reclamo, a sua volta, non intenda procedere in via di autotutela all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' accettare la proposta di "mediazione" del reclamante., formulerà' a sua volta una proposta, applicando le norme sulla conciliazione tributaria giudiziale.

In tal modo viene esplicitata la natura giuridica della possibile intesa, analoga alla conciliazione conclusa in ambito di mediazione civile e commerciale.

Dottrina e giurisprudenza sostengono che la conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48 dlgs.546/1992 e' un accordo di natura negoziale il cui contenuto e' rimesso alla disponibilita' delle parti pubblica e privata. (Cass. sez. Trib. 3 dicembre 2007 n.25240).

Ma le norme di cui all'art.1965 c.c. non sono del tutto utilizzabili:

Di certo, non e' possibile transigere su liti future: trattandosi infatti di materia regolata da norme imperative, sarebbe giuridicamente impossibile, per illiceita' dell'oggetto ex art. 1346 c.c., disporre anticipatamente dell'obbligazione tributaria (futura) i cui presupposti non si sono ancora verificati.

La generale indisponibilita' dell'obbligazione tributaria ha fatto anche ritenere che l'accordo non sia riconducibile alla figura del negozio giuridico, , trattandosi di atto giuridico non negoziale, la cui attuazione deriva dalla volonta' delle parti, risultandone gli effetti per intero disciplinati dalla legge.

A prescindere dalle possibile ricostruzioni dogmatiche, deve rilevarsi che in capo alle parti vi e' piena e incontrastata disponibilita' dell'oggetto del contendere., come dimostra l'ampio potere delle parti, e in specie dell'Ufficio finanziario, per la chiusura anticipata della controversia, con il limite, estrinseco alla discrezionalita' amministrativa, della valutazione motivata della convenienza e dell'opportunita' dell'accordo.

Le modalita' procedurali consistono in attivita' di negoziazione, in cui fa "capolino" un Ufficio diverso da quello che cura l'istruttoria .

La terzietà di tale Ufficio è tutta da dimostrare e di essa si può certamente dubitare.

Esistono altre figure terze che ben potrebbero gestire la fase del "reclamo" e della mediazione, con migliori garanzie di terzietà, neutralità e indipendenza: in primis il Difensore Civico, che già svolge istituzionalmente funzioni mediatricie tra cittadini e pubbliche amministrazioni, anche in ambiti fiscali, ma anche il Garante del Contribuente.

Tanto il Difensore Civico che il Garante del contribuente continueranno peraltro a svolgere le funzioni ai medesimi organi assegnate dalla normativa, che ben possono continuare a convivere anche con il nuovo Istituto: trattandosi in entrambi i casi di forme volontarie e non proceduralizzate di assistenza di Organismi terzi di pubblica rilevanza, la cui funzione è la tutela del principio di buon andamento dell'amministrazione e di garanti dei diritti dei cittadini contro la cattiva amministrazione, anche in ambito fiscale,

Potrebbe ipotizzarsi l'utilità di attribuire agli stessi Organismi, ma altresì agli Organismi di mediazione ex Dlgs. 4 marzo 2011 n.28, le funzioni che la novella ha attribuito all'Ufficio tributario: a garanzia assoluta di terzietà e imparzialità, con ogni altro eventuale correttivo, in ipotesi utile e necessario per "separare" funzionalmente la fase della mediazione da quella propriamente giurisdizionale.

Accertamento con adesione

Il nuovo istituto si inquadra senz'altro tra quelli deflattivi del contenzioso tributario.



Molte analogie esistono con l'accertamento con adesione, che tuttavia presuppone contraddittorio diretto tra l'ufficio impositore e il contribuente, laddove la novella fa riferimento ad un ufficio "terzo" nel senso che si e' sopra specificato, ed ha un ambito oggettivo piu' esteso e non circoscritto.

Vi sono peraltro possibili momenti di sovrapposizione di attivita' deflattive, che potrebbero essere meglio razionalizzate, conferendo al terzo vera indipendenza e neutralita'.

Obbligo di reclamo

Il reclamo è previsto in via obbligatoria ed a condizione di ammissibilità del ricorso, ad esclusione dei ricorsi avverso gli atti di recupero degli aiuti di stato di cui all'articolo 47-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 per i quali la disciplina di cui al nuovo articolo 17-bis è espressamente esclusa.

E' costituzionale?

La Corte Costituzionale si e' in passato occupata del ricorso gerarchico obbligatorio ante causa previsto per alcuni tributi minori, dichiarandone l'incostituzionalita'

(C.Cost.n.56/1995 in materia di Tasse sulle Concesioni Governative; C.Cost. n.406/1993 in materia di Imposta di bollo).

In entrambi i casi, sul presupposto che si trattasse di controversie non implicanti accertamenti in funzione dei quali apparisse necessario, o opportuno, che la fase giudiziaria fosse preceduta da un esame in sede amministrativa; la Corte ribadì il principio per cui " il differimento dell'azione giudiziaria puo' essere giustificato ex art.24 C. soltanto da esigenze di



carattere generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che il legislatore, pur nel concorso di tali circostanze, deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile".

La novella, pur nel prevedere un confronto dialettico di negoziato come obbligatorio, pare avere recepito positivamente e in linea astratta, il ridetto principio proclamato dalla Corte, che è stato ulteriormente affermato dalla stessa Corte con riguardo al tentativo di conciliazione già obbligatorio in materia di lavoro e anche dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea (sentenza C-317/08), con riguardo alla previsione di una procedura finalizzata alla definizione del contenzioso, in ambito di controversie tra gestori di servizi telefonici e utenti, attraverso il ricorso alla mediazione obbligatoria, i cui tempi e modi sono stati ritenuti tali da valorizzare adeguatamente i diritti che la parte può far valere nel successivo giudizio, senza alcuna compromissione sostanziale del diritto di accesso alla giurisdizione.

Resta peraltro la necessità di valorizzare appieno e nella sostanza la terziarietà del mediatore.

Termini e modalità di presentazione del reclamo

Il termine e le modalità di presentazione del reclamo sono quelli previsti per l'introduzione del ricorso giurisdizionale e, precisamente, agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, la disposizione prevede che il reclamo produce gli effetti del ricorso di cui all'articolo 18 del d.lgs. n. 546 del 1992.



Allo stesso modo il reclamo produce gli effetti del ricorso anche in caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo.

Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente di cui all'articolo 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorre dalla scadenza del predetto termine di novanta giorni o dalla data di notifica del provvedimento di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo.

La condanna alle spese

Per evidente intento deflattivo del contenzioso, e per favorire una adeguata istruttoria dei reclami pervenuti ed una ponderata valutazione delle proposte di mediazione, il legislatore ha previsto che nelle controversie in esame la Commissione tributaria condanni la parte soccombente, in aggiunta alle spese del giudizio, al pagamento di un'ulteriore somma forfetariamente quantificata in ragione del 50% delle spese di giudizio, a titolo di spese del procedimento. di reclamo.

E' peraltro data facolta' al Giudice di compensare le stesse spese, in presenza di particolari motivi, da menzionare espressamente in motivazione, che abbiano indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

In tal modo, si reso autonomo l'iter motivazionale della sentenza. in parte qua, rispetto ai percorsi della fase del reclamo, rafforzando indirettamente la libera autodeterminazione della parte, in certo qual senso emancipandola da condizionamenti ad opera dell'Ufficio preposto alla gestione del reclamo/mediazione.

I funzionari responsabili solo per dolo

Analogamente a quanto disposto in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale dall'articolo 29, comma 7, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, il comma 10 della disposizione prevede che i rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione od accolgono il reclamo rispondono ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, solo in caso di dolo.

Decorrenza

L'istituto del reclamo e della mediazione trovera' applicazione a decorrere dal 1° aprile 2012, ossia con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dalla medesima data.

Considerazioni finali

Vogliamo in conclusione augurarci che la novella, opportunamente applicata e in ipotesi anche integrata, possa diventare nell'esperienza un'arma in piu' a disposizione dei cittadini-contribuenti e non gia' un odioso e inutile ostacolo burocratico.

Per recuperare il rapporto di fiducia con l'Amministrazione finanziaria , anche.

Perche' cio' avvenga, occorre che il cittadino percepisca, utilizzi e possa verificare con mano che si e' in presenza non di inutile doppione, non di strumento ideato solo per scoraggiare chi vanti un diritto o ancor peggio per fare cassa.



Deve trattarsi di uno strumento di equita' sostanziale, di mediazione vera.

Per essere tale, non pare sufficiente la pur meritoria, e comunque utile parzialmente, attivita' di un secondo Ufficio tributario, contiguo a quello che emano' l'atto contestato .

Un fantasma si aggira intorno alla novella: Il terzo Mediatore dal cittadino invocato, che come recita l'art.1 del D.lgs.4 marzo 2010 n. 28, svolga , quale "terzo imparziale" attivita' di assistenza a favore delle parti, finalizzata "sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa".

Antonio Caputo