



Firenze 31 maggio 2013

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Convegno Interregionale Toscana - Umbria – Liguria

***“Il sistema fiscale e la normativa fiscale secondo le recenti interpretazioni
giurisprudenziali”***

LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA E LA NECESSITA' DI RIFORMA DEL SISTEMA

E' dato inconfutabile che la conflittualità sociale nel nostro Paese è molto elevata rispetto ad altri Paesi europei, determinando milioni di cause presso le Giurisdizioni competenti con tempi di risposta della giustizia molto elevata e costi per la collettività insostenibili. Nel processo civile con il Decreto Legislativo n. 28 del 4 marzo 2010 è stata introdotta la cosiddetta “**Mediaconciliazione**” quale tentativo di giungere alla risoluzione delle controversie con metodi alternativi (ADR) e “*liberare*” così i Tribunali da quelle cause aventi interpretazione dei contratti bancari e/o assicurativi, questioni condominiali). L'obbligatorietà della mediazione civile è stata dichiarata incostituzionale in data 6 dicembre 2012 con sentenza n. 272 dalla Corte Costituzionale, per un ravvisato eccesso di delega del citato Decreto Legislativo, di fatto limitando di molto l'originaria portata della norma relegandola alla sola facoltà delle parti.

Da questa generalizzata conflittualità non è certo estranea la materia fiscale che ha registrato al 31 dicembre 2011, ben 871.127 cause pendenti (*Relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze*) presso i tre gradi di giudizio, delle quali 259.957 nuove cause, per lo più “mediabili”, pervenute alle Commissioni Tributarie Provinciali. Purtroppo ad oggi non risultano dati ufficiali o pubblicati dal M.E.F. relativamente all'anno 2012, ma da notizie ufficiose sembra che il dato finale non sia molto diverso da quello dell'anno precedente.

Ecco che, mutuando l'esperienza del campo civile, con il Decreto Legge 98 del 06 luglio 2011 all'articolo 39 comma 9, convertito con modificazioni in Legge 111 del 15 luglio 2011 titolato “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria” o Manovra Correttiva, è stata introdotta nell'ordinamento tributario italiano la cosiddetta “**Mediazione Tributaria**”, resa obbligatoria dalla previsione del nuovo articolo 17 bis del Decreto Legislativo 546 del 31 dicembre 1992 con effetto a partire dal 2 aprile 2012.

In pratica, con questo nuovo Istituto, per tutte le controversie di valore non superiore a €. 20.000,00, relative ad atti emessi da parte dell'Agenzia delle Entrate e notificati a decorre dal 1 aprile 2012, il contribuente prima di adire la via del contenzioso tributario è tenuto, a pena di una dichiarazione di inammissibilità del ricorso proposto, alla presentazione di un'apposita istanza di “**reclamo**” presso la Direzione Provinciale o Regionale competente per territorio che ha emesso l'atto. In pratica si tratta di un “*filtro*” per l'accesso al contenzioso tributario dipendente dal valore della lite, per il quale viene fatto esplicito riferimento all'articolo 48 del D.Lgs 536/1992 in materia di conciliazione giudiziale tanto che, come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 9/E del 19 marzo 2012, l'accordo di mediazione comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto

Via G. Caselli, 34 - 00149 Roma - tel. 06 55.73.484 - fax 06 55.91.829

e-mail: segreteria@ancnazionale.it

www.ancnazionale.it



all'ammontare del tributo risultante dalla proposta medesima. Decorso 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa positivamente la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso, dovendo il ricorrente costituirsi in giudizio nei successivi 30 giorni (termine che gode della sospensione feriale) mediante il deposito presso la Commissione Tributaria Provinciale o Regionale competente per territorio della copia conforme all'originale del reclamo, corredato della ricevuta di presentazione o spedizione, pena l'inammissibilità del ricorso stesso. E' opportuno sottolineare questa peculiarità operativa del nuovo istituto, proprio per evidenziare il fatto che il contribuente è obbligato nella fase di presentazione del "reclamo", di fatto a predisporre il vero e proprio ricorso, non potendo in alcun modo modificare il contenuto dello stesso in caso di mancato raggiungimento dell'accordo e conseguente costituzione in giudizio. Altro aspetto da non sottovalutare è che nelle controversie soggette a reclamo la parte soccombente è condannata a rimborsare, oltre alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese medesime a titolo di rimborso spese del procedimento instaurato, potendo l'Organo Giudicante procedere alla compensazione delle stesse solo in presenza di giusti motivi indicati all'interno del dispositivo della sentenza. Come detto le operazioni hanno una durata non superiore a 90 giorni dalla presentazione del reclamo, durante i quali l'Agenzia delle Entrate deve avviare la procedura invitando al contraddittorio il contribuente, esaminare le argomentazioni contenute nell'atto e la documentazione obbligatoriamente prodotta a sostegno delle motivazioni, formulando una proposta di mediazione finale. Dal tenore letterale della norma, non traspare in maniera chiara l'obbligatorietà o meno della formulazione finale della proposta da parte dell'Ufficio, tant'è che sempre con la circolare 9/E/2012 ne viene evidenziata la semplice facoltà. Aspetto questo molto delicato per il contribuente, considerato che l'istanza produce gli effetti del ricorso, ma la costituzione in giudizio deve seguire uno specifico iter temporale, pena l'inammissibilità dello stesso. Il perfezionamento della mediazione si avrà con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo.

La "Mediazione Tributaria" si aggiunge alle procedure deflative delle controversie tributarie con l'Amministrazione Finanziaria già esistenti ed in particolare l'Autotutela, l'Accertamento con Adesione e la Conciliazione Giudiziale che, pur con differenti percorsi e peculiarità, offrono al contribuente l'opportunità di definire la pretesa erariale prima dell'instaurazione del ricorso o prima del pronunciamento dei Giudici Tributari.

Si tratta di un "pre-processo" che nell'ordinamento tributario italiano, come detto in precedenza, è molto simile all'Accertamento con Adesione i cui risultati pratici non sono stati soddisfacenti rispetto alle attese ed alla "ratio" della norma istitutiva. La differenza sostanziale fra i due istituti, come anche evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 9/E/2012, è che mentre l'accertamento con adesione è un procedimento volontaristico, il reclamo è un procedimento obbligatorio. Anche la *Fondazione Commercialistitaliani* ha fin dall'origine contestato la nuova procedura (*elaborando un testo dal titolo "Reclamo contro il Reclamo" redatto a cura del Collega, Mario Loprese*) proponendo appositi emendamenti di modifica evidenziando le palesi criticità in essa contenute, purtroppo senza alcun effetto concreto nell'immediato.

Infatti la norma sin da subito sembrava manifestare un eccesso di potere legislativo e porsi in contrasto con alcuni capisaldi della Costituzione, in particolare rispetto agli articoli 3 (diritto



di uguaglianza); 24 (diritto alla difesa); 111 (giusto processo); 113 (tutela dell'interesse legittimo); 25 (giudice naturale). Vediamoli in dettaglio:

Primo contrasto (diritto di uguaglianza): il comma 1, dell'art. 17 bis chiama in causa i titolari di controversie di valore non superiore a euro ventimila e si disinteressa, escludendoli tacitamente, di tutti gli altri. Supponendo che il reclamo non abbia efficacia e che il contenzioso prosegua in sede giurisdizionale, alcuni cittadini e alcune imprese dovranno pagare al professionista, che li ha assistiti, un onorario maggiore rispetto a coloro la cui controversia è superiore a euro ventimila e che non avranno l'obbligo del doppio iter. L'art. 3 della Costituzione dice che tutti i cittadini sono uguali davanti alla legge e vieta in modo assoluto la loro catalogazione. Nel caso di specie, la catalogazione, come del resto è già successo con la definizione delle "liti fiscali pendenti", avviene con uno spartiacque rappresentato dal limite di ventimila euro. Limite che pone immotivatamente alcuni soggetti su una riva e tutti gli altri sull'altra.

Secondo contrasto (diritto alla difesa): come già osservato in modo univoco e pacifico dalla dottrina, la norma, disponendo l'obbligo di presentazione di un'istanza e dichiarando inammissibile il ricorso eventualmente presentato senza aver ottemperato a tale obbligo preventivo, impedisce ad un cittadino di difendersi. Vanifica quindi, in fatto ed in diritto, un pilastro come quello rappresentato dall'art. 24 della Costituzione, secondo cui la difesa è un diritto inviolabile. Un diritto costituzionale di portata suprema che si pretende di violare con una legge ordinaria di rango inferiore.

Terzo contrasto (giusto processo): l'imposizione della presentazione dell'istanza in via preventiva reca in sé un altro aspetto negativo per il contribuente. L'amministrazione finanziaria, infatti, conoscendo le ragioni difensive dell'istante prima che il processo si incardini, si pone in una situazione di indubbio vantaggio poiché può decidere, a suo insindacabile giudizio, quale sia il comportamento per essa più conveniente. Siffatta facoltà annulla le disposizioni imperative dell'art. 111, secondo cui il processo deve svolgersi fra le parti in condizioni di parità. La Costituzione non consente a nessuna delle parti coinvolte, per nessun motivo, di usare il suo potere per avvantaggiarsi sull'altra.

Quarto contrasto (tutela dell'interesse legittimo): secondo l'art. 113, contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi. Tale tutela non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione e per determinate categorie di atti. Il diritto soggettivo e l'interesse legittimo sono portatori di un potere reattivo quale, per esempio, quello del ricorso giurisdizionale tendente all'annullamento dell'atto amministrativo. Pertanto, se una norma condiziona l'esercizio di tale potere e lo impedisce, essa si pone contro la Costituzione.

Quinto contrasto (giudice naturale): secondo l'art. 25 della Costituzione nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. Nel caso d'interesse il giudice naturale è rappresentato dalla Commissione Tributaria Provinciale o Regionale a cui risulterà impossibile rivolgersi in caso di omissione della presentazione dell'istanza di reclamo. Anche in questo caso vi è un evidente contrasto fra le disposizioni dell'art. 17 bis del D.Lgs 546/1992 e i principi costituzionali, atteso che tali disposizioni distolgono il contribuente dal proprio giudice impedendogli di adirvi se non dopo aver esperito l'obbligo di rivolgersi ad altro giudice, non naturale. Il giudice naturale è munito, per sua natura Costituzionale, dell'ineffabile requisito della terzietà. Egli, infatti, è soggetto solo alla legge. L'organismo "pre-giudicante" imposto dall'art. 17 bis del D.Lgs. 546/1992, invece, provenendo dalla stessa parte che ha emanato il provvedimento impugnato è carente di tale requisito. Qualora



persista la volontà di mantenere il nuovo istituto, deve essere necessariamente rivisto prendendo spunto dalla “mediazione” in campo civile, introducendo la figura del mediatore professionista, appositamente formato, garantendo così l’indispensabile ruolo di terzietà nella procedura con la costituzione di appositi Organismi di Mediazione Tributaria.

Occorre inoltre rilevare che l’organismo obbligatoriamente adito, gode della più ampia discrezionalità in merito alla decisione da adottare, non avendo posto la legge alcun parametro di riferimento a cui egli debba attenersi per definire le controversie. Ancor peggio, l’autoregolamentazione interna alla stessa Amministrazione Finanziaria rispetto all’istituto della Mediazione Tributaria, di fatto preclude l’annullamento o la definizione agevolata di alcuni atti impositivi laddove siano presenti questioni di Diritto o la presenza di giurisprudenza favorevole, vanificando inesorabilmente la “ratio” della norma.

Pertanto, nella disposizione in commento, pare manifestarsi anche un eccesso di potere legislativo, poiché i principi fondamentali e granitici della Costituzione non sono né possono essere soggetti ad alcuna condizione. Essi sono posti a salvaguardia di diritti primari dei cittadini in quanto derivanti dalla volontà Costituente.

Nel frattempo, la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, per prima, ha sollevato proprio la questione di legittimità costituzionale della norma, per violazione dei principi sanciti dagli articoli 3, 24, e 25 della Costituzione, con Ordinanza n. 18 del 7 febbraio 2013. La Commissione Tributaria Provinciale umbra, evidenzia come l’istituto della mediazione tributaria rappresenta un “*monstrum*” giuridico in cui non è riconoscibile alcun elemento coerente con il modello di diritto comune disciplinato dal D.lgs 28/2010, attuazione a sua volta della Direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008, osservando che non può essere mediatore una delle parti essendo lo stesso istituto della mediazione comunitaria che lo vieta, rispetto alla mediazione civile e commerciale che permette di rivolgersi preliminarmente ad un Organismo di mediazione registrato presso il Ministero della Giustizia garantendo la terzietà del Mediatore. Nell’Ordinanza, i Giudici affermano testualmente che “*appare evidente come il Legislatore abbia usato l’istituto della mediazione in modo erroneo ed illogico*” sollevando anche il problema connesso all’esecutività degli atti per il prolungarsi dei tempi della procedura.

Sulla stessa linea della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, integrando per alcuni aspetti l’Ordinanza della Commissione Tributaria Umbra, si sono pronunciate successivamente anche le Commissioni Tributarie Provinciali di Campobasso con Ordinanza n. 75/2/13 del 17 aprile 2013 e di Benevento con Ordinanza n. 126/7/13 del 18 aprile 2013, sospendendo il giudizio in corso “*ritenuta rilevante e non manifestatamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 17 del D.lgs. 546/1992, trasmettendo gli atti alla Corte Costituzionale per un pronunciamento in merito e notificando gli stessi al presidente del Consiglio nonché ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica*”, in merito all’inammissibilità del ricorso in mancanza della preventiva presentazione del reclamo.

In merito alla “Mediazione Tributaria” si sono espressi anche alcuni **Garanti del Contribuente Regionali** ed in particolare quelli della Liguria, del Molise, della Basilicata e del Friuli Venezia Giulia, tutti manifestando la convinzione che il nuovo istituto introdotto dal DL 98/2011 sia incostituzionale, contenendo al proprio interno una serie di anomalie così



gravi da rendere probabile più di una violazione dei precetti costituzionali. Dalla lettura di queste considerazioni, contenute nelle relazioni annuali al 2012 trasmesse al Governo ed al Parlamento, emerge chiaramente la preoccupazione che questo nuovo strumento deflattivo possa minare alla radice la fiducia fra i cittadini e l'amministrazione finanziaria in spregio al dettato della Legge n. 212/2000, meglio conosciuta come lo "**Statuto del Contribuente**". Addirittura, i Garanti ipotizzano il fatto che la Mediazione Tributaria appaia come ulteriore strumento deflattivo la cui conduzione è saldamente nelle mani dell'Amministrazione Finanziaria che lo utilizza come ulteriore strumento di "*pressione*" nei confronti del contribuente.

Pertanto, l'Associazione Nazionale Commercialisti non vede con favore l'introduzione della Mediazione Tributaria, semplicemente ritenendo che gli strumenti già esistenti in precedenza erano in grado, se adeguatamente rivisti e soprattutto applicati da parte degli Uffici Finanziari, di agevolare la definizione delle controversie tributarie. Viceversa con questo nuovo strumento di fatto si è venuto a creare uno squilibrio nei rapporti con il Contribuente. Riteniamo quindi che la Mediazione Tributaria, anche alla luce delle sentenze intervenute, debba essere profondamente rivista se non eliminata.

E' ormai chiaro a tutti che il sistema tributario italiano necessita di una urgente riforma radicale, che possa ristabilire le giuste regole privilegiando la certezza del diritto e la pari "dignità" tra lo Stato ed il Cittadino, puntando alla semplificazione e alla chiarezza delle norme, possibilmente emanando un nuovo "Testo Unico" che rimanga tale per un periodo di tempo sufficientemente congruo.

E' necessario abbandonare la strada degli accertamenti induttivi o statistici, praticata sempre più dagli anni ottanta ai giorni nostri con l'introduzione dei Coefficienti Presuntivi di reddito giungendo al nuovo Redditometro, per tornare al dettato costituzionale rispetto alla **reale capacità contributiva** o "*reddito effettivo*", così come è necessario eliminare l'assurdo quanto mai ingiusto principio **dell'inversione dell'onere della prova**, presente solo nell'ambito fiscale. Lo Statuto del Contribuente deve essere urgentemente elevato a norma di rango costituzionale per evitare la sua continua disapplicazione e generare così nuova fiducia rispetto al rapporto fisco/contribuente sempre più lacerato.

Non meno urgente è una riforma strutturale della Giustizia Tributaria considerato il proprio ruolo centrale di garanzia del sistema tributario del Paese, partendo dalla modifica del Ministero competente, dalle Finanze alla Giustizia. Destinare specifiche risorse per informatizzare maggiormente il sistema giungendo al fascicolo telematico, ampliare adeguatamente l'organico impiegato per velocizzare le udienze delle cause pendenti e l'emissione delle relative sentenze, puntare maggiormente sulla specificità dei Giudici ma, soprattutto, garantire compensi più dignitosi e tempestivamente erogati. E' impensabile e privo di ogni logica o buon senso che un sistema così strategico e delicato di garanzia e giustizia, possa essere così mal retribuito e poco considerato.

E' del tutto evidente che un sistema fiscale nel suo complesso, partendo dalla norme di riferimento, passando dall'accertamento al contenzioso per arrivare alla riscossione, non può in alcun modo essere basato sull'incertezza del diritto e sulla continua quanto "*schizofrenica*" evoluzione.



**Associazione
Nazionale
Commercialisti**



Solo con questi interventi possiamo pensare di ridare credibilità e fiducia al sistema, poter attrarre nuovamente eventuali investitori esteri che potrebbero tornare a vedere l'Italia come un'opportunità, rilanciare il Paese ma, soprattutto, pensare di farlo tornare ad una condizione di normalità.

Marco Cuchel
(Presidente)