I dubbi sull'istituto della mediazione tributaria

di Maurizio Villani

Pubblicato il 14 Giugno 2012

ecco quali sono i punti ancora oscuri della procedura di mediazione che è già vigente; una valutazione sulle scelte operate dal legislatore

Il nuovo istituto del reclamo e della mediazione, pur apparendo, in prim'acchito, di facile applicazione, presentano non poche perplessità e problematiche interpretative, oltre che applicative.

Vediamo in particolare, con riferimento ad alcune singole fattispecie, quali potrebbero essere gli interrogativi, ad oggi ancora in attesa di risposta.

Il reclamo e il ruolo

Il ruolo, a differenza della cartella di pagamento, è un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 546/92 e, quindi, soggetto alla procedura di reclamo; rileviamo che il ruolo, è basato su valutazioni di calcolo, fornite dalle risultanze dei dati messi a disposizione dai contribuenti con i dati in possesso dell'ufficio.

Se l'iscrizione a ruolo avviene mediante un calcolo di somme effettivamente dovute, in quale modo ci sarà la possibilità di ricalcolare le imposte?

Perdippiù, è ammissibile che, nelle more del reclamo, l'Agenzia delle Entrate possa procedere all'iscrizione a ruolo? Non sarebbe forse il caso di prevedere una legittimazione dell'iscrizione a ruolo, solo a seguito del decorso dei 90 giorni previsto per l'esperimento della procedura di mediazione?

Ricordiamo che, ad esempio, nei casi in cui il ruolo si è formato ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73 e 54 bis del D.P.R. 633/72, ovvero rispettivamente in base alla liquidazione e al controllo formale, la riscossione non è frazionata, ma avviene per intero – ex art. 14 del D.P.R. 602/73; in questo caso sarebbe opportuno prevedere la sospensione della riscossione ex art. 39 del D.P.R 602/73.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La rettifica della dichiarazione – il limite quantitativo

Nel caso di rettifica delle dichiarazioni, ed in particolare, nei casi in cui la rettifica riguardi una riduzione delle perdite dichiarate dal contribuente e l'accertamento non sia riferito a maggiori imposte ma ad una riduzione delle perdite, quale limite quantitativo sarà valutato ai fini della proposizione dell'eventuale ricorso e, quindi, all'utilizzo del reclamo – che prevede tassativamente il limite di € 20.000,00 come indice massimo quantitativo per l'attivazione dell'istituto?

Da una lettura della Circolare n. 48/E del 2011 dell'Agenzia delle Entrate, il valore di riferimento ai fini dell'applicabilità dell'istituto è costituito da "un'imposta virtuale", che si identificherebbe come "la maggiore imposta effettiva, relativa alla differenza tra la perdita dichiarata e la minore perdita accertata".

Anche in questo caso, parlare di "imposta virtuale" non pone il contribuente nella posizione di poter esperire ogni mezzo a tutela della pretesa impositiva, stante, in caso di applicabilità del reclamo, la totale enunciazione dei motivi di impugnazione, già nella fase della mediazione; a parer mio, ben si utilizzerà, in questi casi, solo l'istituto dell'adesione.

Oggetto della domanda (*petitum*)

La formulazione dell'oggetto della domanda, nei casi di reclamo, fa scaturire come primo effetto, quello della non proponibilità dell'impugnazione relativamente a ciò che non è stato contestato in sede di reclamo. Ciò significa che, se nel reclamo, si insiste esclusivamente per il parziale annullamento dell'atto, nell'eventuale successiva fase giurisdizionale, non potrà essere formulata una diversa domanda di annullamento.

Questo è, senz'altro, una lesione – ripetutamente verificata nell'ambito dell'istituto – del diritto alla difesa del contribuente.

Il reclamo avverso il silenzio-rifiuto alle istanze di rimborso

Come noto, il silenzio-rifiuto a fronte delle istanze di rimborso non può essere compreso tra gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, in quanto un atto vero e proprio, materialmente non esiste; in virtù del rinvio operato dall'art. 19 del D.lgs. 546/92, tali atti vengono inseriti tra quelli impugnabili, al fine di salvare la *ratio* della norma che ha come unico fine quello di evitare l'instaurarsi di un contenzioso; anche in questo caso, nonostante la norma inserita nel D.Lgs. 546/92, preveda l'espressa indicazione degli atti avverso i quali è possibile e obbligatorio esperire il reclamo prima e la mediazione poi, qualificandoli come "*atti emessi dall'Agenzia delle Entrate*", anche per tali atti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

diventa obbligatorio l'istituto del reclamo.

Peraltro, viene precisato come la nuova fattispecie trova applicazione per quelle controversie in relazione alle quali, alla data del **1° aprile 2012**, non siano decorsi 90 giorni dalla **presentazione** dell'istanza di rimborso. Invece, laddove alla data del 31 marzo 2012 siano già trascorsi i 90 giorni, il diniego non potrà formare oggetto di reclamo. Tale differenziazione pone sicuramente in una posizione di vantaggio i contribuenti che, più di recente, sono stati alle prese con la presentazione di una istanza di rimborso. Infatti, in base al testo normativo di cui all'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, l'**intera procedura di reclamo deve chiudersi in 90 giorni** rispetto ad un *iter* contenzioso solitamente ben più problematico in termini di tempistica. Questo, naturalmente, laddove in sede di reclamo l'Ufficio deputato alla valutazione dello stesso convenga sulla esistenza del presupposto per il rimborso.

Il profilo di incostituzionalità del reclamo obbligatorio

L'art. 17 bis, al comma 2, stabilisce che *"la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.*"

Di recente emanazione, la circolare 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2012 - esplicativa dell'istituto - si propone l'intento di dare indicazioni operative e chiarificatrici soprattutto relativamente alle condizioni di ammissibilità ed ai presupposti in base ai quali sarà obbligatorio attivare l'istituto.

La circolare chiarisce subito che *"la previsione normativa della possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di esaminare preventivamente le doglianze che il contribuente intende proporre innanzi al Giudice tributario risponde ad esigenze riconosciute come costituzionalmente rilevanti. In proposito si ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, il legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa, oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della pubblica Amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio.*"(Corte Costituzionale, sentenze n. 93 del 26 luglio 1979 e n. 15 del 18 gennaio 1991).

Appare così, già dalle prime righe, una linea difensiva dell'Ufficio che, consapevole della lesione del diritto alla difesa in arrivo con l'applicazione del reclamo, tenta addirittura di trovare un sostegno nella giurisprudenza di legittimità.

In realtà, già da una prima lettura della sola norma, appare evidente che la circostanza relativa al contenuto del reclamo – che ai fini della sua ammissibilità dev'essere identico a quello del ricorso eventualmente proposto nella fase giudiziale successiva – vìola palesemente il diritto alla difesa di ogni contribuente raggiunto da un avviso di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

accertamento; non si comprende, infatti, quale possa essere questa *"esigenza riconosciuta come costituzionalmente rilevante*" e soprattutto in quale modo si concretizza, dal momento che la tesi difensiva presentata nel reclamo – e quindi nella fase cosiddetta amministrativa – risulta conoscibile ed esposta già in una fase che non prevede la valutazione della fattispecie in presenza di una figura terza e imparziale - come il Giudice tributario – come prescrive la Costituzione all'art. 111.

Inoltre, il richiamo alle sentenze citate non è confacente con quanto espresso nella circolare, anzi, da un'attenta lettura delle stesse si ricava che *"la questione risulta fondata. Questa Corte ha bensì affermato ripetutamente la legittimità in via di principio di forme di accesso alla giurisdizione, condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo. Essa è però giunta più volte, soprattutto in riferimento all'art. 24 della Costituzione, a dichiarare l'illegittimità di tali previsioni, quando esse comportino una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolandone o rendendone difficoltoso l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza. Ne deriva così la definitiva perdita del diritto."*(Corte Costituzionale, sentenza n. 530 del 11 dicembre 1989 richiamata da n. 15/1991).

Parimenti, l'istituto in esame, prevede, al citato comma 2, la sanzione dell'inammissibilità, che ricordiamo preclude, in modo definitivo, qualsiasi tipo di azione a difesa dei diritti del contribuente, dunque la perdita di ogni facoltà giudiziale.

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 15/1991, tratta la violazione degli artt. 3, 24,113 della Costituzione, relativamente ad un ricorso esperito contro le Poste, per il quale il giudice di Roma ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del testo unico delle disposizioni legislative in materia postale *"nella parte in cui preclude l'azione giudiziaria contro l'amministrazione per il servizi postali, se prima non sia stato presentato reclamo in via amministrativa e l'amministrazione non abbia provveduto nel termine di sei mesi*".

In diritto, la Corte afferma che "*la questione è fondata. Anche se il termine fosse ridotto in una misura più ragionevole, l'introduzione nell'art. 20 del codice postale di una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 443 cod. proc. Civ. non troverebbe giustificazione nella ratio di favore per il cittadino*".

Parallelamente, appare opportuno evidenziare che, nessun istituto giurisdizionale attualmente in vigore prevede una sanzione così grave ed invalidante a seguito del mancato esperimento della fase amministrativa; le sentenze citate dalla circolare mostrano, infatti, come sarebbe del tutto ingiustificato oltre che illegittimo precludere la possibilità di difesa *sic et simpliciter*, soprattutto in una fase così delicata come quella che precede l' instaurazione di un eventuale giudizio a fronte di un accertamento ancora da valutare.

Tanto vero che, in materia di diritto del lavoro, l'art. 443 c.p.c. prevede che *"Se è normativamente prevista una procedura amministrativa di conciliazione, essa deve essere esperita prima dell'introduzione del giudizio a pena di*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

improcedibilità di quest'ultimo. Il Giudice adito, in quest'ultimo caso, rilevato l'omesso esperimento della fase procedimentale per la composizione amministrativa, dichiara l'improcedibilità della domanda, sospendendo il giudizio e fissando all'attore un termine di sessanta giorni per la presentazione del ricorso amministrativo."

La giurisprudenza della Suprema Corte è univoca nell'affermare che la questione attinente alla procedibilità della domanda ex art. 442 c.p.c. per mancata attivazione deprocedimento amministrativo ex art. 443 c.p.c., è sottratta alla disponibilità delle parti, essendo essa rimessa esclusivamente al potere-dovere del giudice del merito, da esercitarsi, ai sensi del 2º comma dell'art. 443 citato, solo nella prima udienza di discussione del giudizio di primo grado, e non in ogni stato e grado del giudizio:

"*Nelle controversie in materia di previdenza e assistenza obbligatorie, la questione di procedibilità della domanda giudiziaria in relazione al preventivo esaurimento del procedimento amministrativo è sottratta alla disponibilità delle parti e rimessa al potere-dovere del giudice del merito, da esercitarsi ai sensi del 2º comma dell'art. 443 c.p.c., solo nella prima udienza di discussione del giudizio di primo grado, con la conseguenza che se nella prima udienza di discussione il giudice abbia omesso la dichiarazione di improcedibilità, sospendendo il giudizio e fissando un termine perentorio per il ricorso in sede amministrativa, prevale l'azione giudiziaria, non essendo opponibili decadenze di ordine processuale* (Cass., sez. lav., 07-06-2003, n. 9150; conforme, Cass. 18.01.1991 n. 427).

La *ratio* di questa speciale normativa può agevolmente individuarsi nella peculiarità delle materie regolate – ricordiamo che siamo in presenza di diritti indisponibili – , rispetto alle quali è stata individuata una soluzione che, pur tenendo conto dell'esigenza di non esporre gli enti erogatori delle prestazioni ad un inutile quanto dispendioso contenzioso giudiziario ed ai conseguenti effetti negativi sulla finanza pubblica, in situazioni suscettibili di risoluzione in sede amministrativa, evita tuttavia di penalizzare eccessivamente i soggetti istanti, titolari di interessi costituzionalmente protetti.

Emerge, dunque, un netto contrasto tra la *ratio* della circolare – ed i fini della stessa – e quanto espressamente riportato nella giurisprudenza citata dall'Ufficio; il dato comune è che comminare l'inammissibilità in caso di mancato reclamo darebbe luogo ad una irragionevole discriminazione tra i diritti dei contribuenti e le potestà dell'agente impositore.

Alla luce di quanto appena espresso, ma soprattutto di quanto illustrato dalla circolare con le sentenze citate, il profilo invalidante dell'inammissibilità del ricorso in assenza di reclamo appare del tutto illegittimo e incostituzionale.

Ne deriva, una totale incertezza della tutela giurisdizionale del contribuente, atteso che,allo stesso verrebbe preclusa la facoltà di adire la competente autorità giudiziaria, in ossequio ai principi sanciti dalla Costituzione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

14 giugno 2012

Maurizio Villani e Francesca Giorgia Romana Sannicardo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D