

Il conflittuale rapporto fra i contribuenti e fisco è diventato talmente alto da non avere eguale esternazione a livello europeo. Il ricorso alle Commissioni Tributarie è divenuto un modo usuale di affrontare la pretesa fiscale tradotta in tanti modi impositivi pur di riscuotere quanto accertato, a prescindere dei diritti del contribuente che la legge 212/2000 ha cercato invano di tutelare, chiedendo fra l'altro la collaborazione attiva del contribuente, già in fase pregiudiziale amministrativa da esperirsi preventivamente all'accesso alla tutela giurisdizionale onde deflazionare il contenzioso. Qualche beneficio si è avuto prima con la definizione degli avvisi bonari di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997 che ha consentito al contribuente di farsi ridurre ai due terzi la sanzione a seguito del controllo formale ex art. 36-ter del DPR. 600/1973, della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette, nonché ad un terzo per la liquidazione e la iscrizione a ruolo di quanto dichiarato, ai sensi dell'art. 36-bis del decreto suddetto. Ciò è stato possibile perchè l'art. 6, quinto comma, della legge 212/2000 (statuto del contribuente) ha dato la possibilità all'Amministrazione Finanziaria, nel caso in cui essa dovesse rilevare incertezze in sede di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi, di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. Analoga procedura si è instaurata ai sensi dell'art. 54-bis del DPR. 633/1972 ai fini dell'imposta IVA.

La modalità deflativa non ha realizzato l'esito voluto, perchè il trattamento sanzionatorio più favorevole rispetto a quello che sarebbe stato applicato ordinariamente, non è stato capace di creare quel buon affidamento nel servizio prestato dall'Amministrazione. Così il legislatore è intervenuto a incentivare la collaborazione del contribuente, emanando l'art. 83, comma 18, del D.L. 25-6-2008, 112, convertito dalla legge 6-8-2008, 133, che ha introdotto nel D.Lgs. n. 218/1997, l'art. 5-bis, recante la disciplina della c.d. adesione ai processi verbali di constatazione, redatti a seguito di un accesso o di una verifica.

Anche questo istituto non è servito allo scopo deflativo, riuscendo soltanto a ridurre la sanzione ad un sesto del minimo edittale, la cui scelta doveva essere conveniente per l'esistenza di valide ragioni da fare valere in contraddittorio con i verificatori. Migliore risultato si è conseguito con il cd. accertamento con adesione introdotto dagli artt. 2-bis e 2-ter del D.L.n. 564/1994 così come modificato dal D.Lgs. n. 218/1997, che consiste in un accordo tra l'Ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento e il contribuente, preceduto da un contraddittorio formale tendente a rideterminare le imposte e le sanzioni accertate, in base alle informazioni e alle documentazioni ricevute dal contribuente a prova valida di quanto dichiarato. Il processo verbale compilato alla fine del contraddittorio può concludersi con esito negativo o positivo; in quest'ultimo caso può configurarsi come un concordato finalizzato ad evitare la lite fiscale ma non tanto da potere essere assimilato all'accordo amichevole conseguito con il processo verbale della mediazione, dove le parti si confrontano su un piano paritetico alla presenza di un terzo, imparziale, indipendente e ligio alle riserve, qual'è il mediatore regolarizzato. Il principio della terzietà non si realizza, di certo, nella procedura che porta all'accertamento con l'adesione, perchè nel conseguimento di questo, prevale l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, tendente a difendere l'interesse dell'Erario. Tale istituto con connotazione specifica non può confondersi con l'autotutela tributaria, che deriva dalla capacità riconosciuta alla Pubblica Amministrazione, di riesaminare la propria attività ed eventualmente correggerla con l'annullamento o con la revoca degli atti ritenuti illegittimi. In tale ipotesi, il potere decisionale è unilaterale perchè la Amministrazione si avvale dell'art. 68 del DPR. 27-3-1992, n. 287, dell'art. 2-quater del D.Lgs. 30-9-1994, n. 564 e del decreto del Ministero delle Finanze n. 37 dell'11-2-1997, in ossequio al principio di uguaglianza di tutti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione Italiana).

Qualche spiraglio a deflazionare il contenzioso tributario è stato dato dall'art.39, comma 9, del D.L.6-7-2011, n.98, in vigore dal 6-7-2011, che ha introdotto nel D.Lgs.n.546/1992 l'art.17-bis, con decorrenza dal 1° aprile 2012, in base al quale è possibile conoscere gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria, come rimedi deflativi, la cui applicazione, a differenza degli altri istituti deflativi del contenzioso, hanno portata generale e obbligatoria, pur mantenendosi nel limite di valore della controversia, non superiore a 20 mila euro. Infatti è necessario che il contribuente interessato ad agire in giudizio tributario presenti l'istanza di reclamo-mediazione all'Ufficio delle Entrate (Direzione Regionale o Provinciale) che cura l'istruttoria dell'atto oggetto di reclamo; mentre è affidato ad altro Ufficio delle Entrate il compito di valutare criticamente la legittimità o meno dell'atto per prevedere quale sarà l'operato della Commissione Tributaria ai fini della decisione, nel caso di prosieguo del procedimento con la presentazione del ricorso. Dall'altra parte, occorre che il contribuente deve stare attento ad individuare l'oggetto della domanda e i motivi di impugnazione già in sede di redazione dell'istanza di reclamo. Ciò in quanto se il reclamo non dovesse essere accolto o la mediazione non dovesse essere conclusa entro il termine dilatorio di 90 giorni, il reclamo produrrebbe gli effetti del ricorso. Bisogna, quindi, stare attenti a quello che si chiede nel reclamo, nel senso che se la domanda è volta esclusivamente ad ottenere l'annullamento parziale dell'atto, non si può cambiare, nell'eventuale fase giurisdizionale, per chiedere l'annullamento totale dello stesso. Un'interpretazione restrittiva dell'articolo 17-bis, più avvalorata, porta a considerare che non è possibile applicare la conciliazione giudiziale nel caso in cui la procedura di reclamo non si sia conclusa positivamente, come è possibile dare credito, in mancanza di disposizione contraria, a quanti ammettono che c'è la possibilità di presentare l'istanza di accertamento con adesione su un atto reclamabile, per cui l'obbligo del reclamo funziona anche quando il contribuente ha prima tentato, senza esito positivo, di ottenere l'accertamento con adesione. Tutto va bene; quello che guasta è che il reclamo si confonde con la mediazione, annullandola

quando il reclamo si conclude in base a quanto richiesto per l'annullamento o la revoca dell'atto impositivo in sede amministrativa, per emergere, in caso di esito negativo, trasformandosi in un vero e proprio corrispondente ricorso portato nell'ambito dello stesso Ufficio delle Entrate, per iniziare "l'iter contenzioso dinanzi alle Commissioni Tributarie. Resta fuori la mediazione, che comunque deve passare attraverso il potere valutativo e decisionale dell'Amministrazione Finanziaria, per soddisfare la finalità deflativa che il già citato art.17-bis le riconosce, per la portata generale e obbligatoria che ha nell'ambito della materia tributaria. Ragionando per esclusione, forse sarebbe stato meglio non includerla nel reclamo o quanto meno fare scomparire questo e lasciare la mediazione nelle mani di un arbitro individuato in un giudice monocratico o nell'ambito dell'ufficio del garante ai sensi dell'art.13 dello statuto del contribuente, o comunque ad un terzo autorevole e non autoritario nel rispetto del principio della terzietà e dell'imparzialità nel rapporto fisco-contribuente.

IL MEDIATORE
(Naso Dr. Luigi