

## **Prerogative e opportunità della Mediazione Tributaria**

*Relazione di Vincenzo Busa*

L'elevata propensione al contenzioso mette a nudo i limiti del nostro sistema tributario, caratterizzato da un'ingente evasione fiscale e, a volte, da difficoltà di rapporto tra Amministrazione finanziaria e Contribuente.

La tendenza ad affidare al giudice la soluzione delle questioni fiscali si presenta come una naturale evoluzione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e Contribuente, evidenziando una sostanziale svalutazione della fase amministrativa.

I fattori che hanno dato causa alla diffusa conflittualità che connota il rapporto tra Amministrazione finanziaria e Contribuente sono molteplici.

Alcuni hanno avuto un impatto diretto e immediato sulla proliferazione del contenzioso. Mi riferisco, in particolare, alla complessità delle norme e alla ricorrente pratica dei condoni.

Altri fattori hanno contribuito all'incremento del contenzioso in modo indiretto, ma non meno insidioso. Mi riferisco, in particolare, all'ambiziosa pretesa di controllare su base analitico-contabile circa 4 milioni di piccole e medie imprese, artisti e professionisti, alla difficoltà di accreditare strumenti di controllo presuntivo e alla pervicace negazione di ogni forma impositiva che non trovi puntuale fondamento in una norma.

Non sempre si prende atto delle numerosissime fattispecie concrete che si sottraggono ad una puntuale disciplina e che non possono essere ricondotte, forzandone i confini, nell'ambito applicativo di una improbabile norma giuridica. Al contrario, esse vanno trattate facendo applicazione dei principi di diritto generali e di una sostanziale discrezionalità tecnica, orientata al principio cardine della giusta imposizione ed esercitata secondo buon senso e ragionevolezza.

Così è, a titolo di esempio, nell'applicazione concreta di uno studio di settore adattato ad un operatore economico ben individuato nella sua specifica realtà aziendale, nella determinazione del *transfer price* o nell'esistenza di una stabile organizzazione, in relazione alla valutazione dell'inerenza di un costo o alla imputazione a periodo di un componente di reddito, alla determinazione sintetica del reddito di una persona fisica..

Si tratta, ad evidenza, di questioni empiriche (più che giuridiche), che mal si prestano tra l'altro alla cognizione di un giudice che, come quello tributario, è chiamato a dichiarare se l'atto è legittimo o meno, senza possibilità di rideterminarne il contenuto.

La stessa teorizzazione del c.d. principio di indisponibilità della obbligazione tributaria - che tende ad escludere la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di rideterminare, con qualche discrezionalità, la pretesa, considerata materia intangibile in quanto riservata esclusivamente alla legge - ha offerto contributi alla rigidità del nostro sistema e alla conseguente proliferazione delle controversie.

La diffusa conflittualità si ricollega, in sintesi, al formalismo giuridico, che esige soluzioni tanto nette e puntuali, quanto rigide e, non di rado, inadeguate sotto il profilo sostanziale, favorendo - da una parte - la creazione dei disegni illeciti degli evasori più attrezzati e - dall'altra - l'assunzione di atteggiamenti rigidi e di chiusura da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In questo vecchio scenario il rinvio delle soluzioni alla fase giurisdizionale e la endemica conflittualità tra Amministrazione finanziaria e Contribuente si sono affermati storicamente come dato naturale che, per tanto tempo, ha caratterizzato in negativo il nostro sistema, fino a raggiungere - alla fine degli anni '90 - la vetta di oltre 2.500.000 controversie pendenti.

Da allora sono stati fatti significativi passi in avanti.

Un'importante funzione deflativa del contenzioso è stata svolta da istituti come l'autotutela e l'accertamento con adesione, i quali, tuttavia, considerato che le controversie instaurate annualmente ammontano ancora a circa 300.000, evidentemente non sono risultati sufficienti.

L'istituto della c.d. mediazione tributaria, disciplinato all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, intende ora porre rimedio alla numerosità dei rinvii alla fase giurisdizionale, rifondando su nuove basi il rapporto tra Amministrazione finanziaria e Contribuente.

Il citato articolo 17-*bis* prevede, infatti, che il contribuente che intenda proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo all'Ufficio che ha emanato l'atto, entro lo stesso termine previsto per il ricorso.

La novità riguarda le potenziali controversie di valore non superiore a 20 mila euro che rappresentano quasi il 70 per cento del controversie complessive.

Il reclamo o istanza deve riprodurre il contenuto dell'eventuale ricorso giurisdizionale e, eventualmente, contenere una proposta di mediazione.

Qualora l'istanza non venga proposta o venga proposta tardivamente oppure nel caso in cui l'istanza non rifletta puntualmente i contenuti del ricorso, quest'ultimo sarà dichiarato inammissibile.

Nei 30 giorni successivi alla data di notifica del provvedimento di risposta e, in ogni caso, decorsi 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente può costituirsi in giudizio, depositando l'istanza che produce gli effetti del ricorso.

Il procedimento di mediazione (chiamiamolo così per brevità) ha durata variabile: si apre con la notifica dell'istanza di mediazione e si chiude con la notifica del provvedimento di risposta o la sottoscrizione dell'accordo di mediazione. Si inserisce, pertanto, tra due atti processuali: l'atto di chiamata in causa dell'Agenzia (che si ha con la notifica dell'istanza) e l'atto di costituzione in giudizio (che si ha con il deposito dell'istanza).

Netta appare, quindi, la differenza rispetto al tradizionale ricorso gerarchico o in opposizione: la mediazione tributaria dà impulso a un procedimento amministrativo che si svolge all'interno di una controversia che sta per instaurarsi e di cui si conoscono preventivamente i termini.

Il procedimento amministrativo della mediazione si svolge davanti all'Ufficio legale dell'Agenzia, che opera come struttura incardinata nello stesso ufficio di appartenenza di quella che ha emanato l'atto, ma rispetto a questa diversa e funzionalmente autonoma.

In sede di mediazione, il confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente avviene sulla base dei motivi del ricorso, che tuttavia non limitano l'ambito della mediazione tributaria: sarà, infatti, possibile non solo annullare l'atto (con un'ampiezza di intervento analoga a quella del giudice tributario), ma anche rideterminarne il contenuto, attribuendo al contribuente il beneficio della riduzione delle sanzioni al 40 per cento.

Gli impatti del nuovo istituto sul sistema sono di grande momento.

Il primo effetto è la istituzionalizzazione dell'autotutela, della quale la mediazione tributaria è destinata a diventare il principale veicolo: a tutte le richieste di autotutela contenute nelle istanze verrà data risposta scritta, motivata, sistematica e tempestiva. In secondo luogo, la mediazione offre la possibilità di un riscontro sistematico delle istanze di rimborso: anche in queste ipotesi, entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza che impugna il diniego espresso o tacito della richiesta di rimborso, il contribuente riceverà una risposta motivata.

Il nuovo istituto contribuisce, inoltre, a responsabilizzare il comportamento delle parti. Per l'Agenzia, infatti, la mediazione tributaria non è rimessa alla buona volontà del singolo funzionario, ma coinvolge la responsabilità manageriale dei dirigenti ai quali è stato assegnato l'obiettivo di migliorare l'indice di vittoria in giudizio, di ridurre il contenzioso e di definire in mediazione due istanze su tre. È evidente come tale obiettivo potrà essere raggiunto soltanto se saranno abbandonate le controversie con basso *rating* di sostenibilità.

Il contribuente, da parte sua, eviterà di instaurare contenziosi a fini dilatori, pena il pagamento del contributo unificato, la condanna alle spese e la rinuncia alla riduzione delle sanzioni.

In ultimo, la mediazione presenta vantaggi anche per i giudici, i quali, grazie al minor numero di controversie, potranno affinare la qualità della loro produzione, e per i professionisti che, attraverso la mediazione, potranno risolvere nel minor tempo e nel miglior modo possibile i problemi dei propri assistiti, con ciò accreditando il loro ruolo e la loro capacità professionale.

Il successo del nuovo istituto non può, tuttavia, ritenersi scontato. Esso dipende, innanzitutto, dall'uso responsabile che gli uffici sapranno farne, ma anche dalla sensibilità dei professionisti nel coglierne i potenziali vantaggi sul piano del miglioramento dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente e della valorizzazione del proprio ruolo professionale. Determinante, al fine di scoraggiare la instaurazione di controversie strumentali e dilatorie, è altresì la corretta e sistematica applicazione delle norme disciplinanti la condanna alle spese di lite e del procedimento di mediazione, forfetariamente quantificate dalla norma in ragione del 50 per cento delle prime.

Come accennavo, per l’Agenzia la mediazione costituisce un banco di prova per ridefinire le strategie di gestione del contenzioso. A tal fine è stato affidato agli uffici il nuovo obiettivo sintetico di migliorare l’indice di vittoria in giudizio, tanto più agevole da centrare quanto maggiore sarà l’attenzione posta nell’abbandonare controversie insostenibili e nell’accantonare vecchie strategie fondate sulla difesa a oltranza dell’atto, secondo una visione conflittuale del rapporto tra Amministrazione finanziaria e Contribuente. Le strategie gestionali e di difesa dovranno ispirarsi costantemente al principio della giusta imposizione, in forza del quale gli uffici sono stati chiamati a non sostenere questioni formali se non quando vi sia la concreta prospettiva di accreditare soluzioni legittime sul piano sostanziale, come anche ad abbandonare la difesa di atti illegittimi, anche quando, facendo valere preclusioni o decadenze, vi fosse la concreta prospettiva di una vittoria in giudizio.

Si mira, inoltre, all’affermazione del principio di economicità dell’azione amministrativa, enunciato per la prima volta dal legislatore al citato articolo 17-*bis*, come criterio guida nella gestione delle controversie. Tale principio investe l’Amministrazione finanziaria di un nuovo ruolo che tende al superamento della logica dell’adempimento a favore di un approccio di tipo manageriale, basato sulla pianificazione, sul miglioramento continuo dell’organizzazione e sull’incremento della produttività complessiva.

È questa, a mio avviso, la nuova frontiera del diritto che chiama i protagonisti delle vicende tributarie a riflettere criticamente sul proprio operato.

La mediazione porta a saldare la fase giudiziaria con quella di produzione amministrativa, assumendo gli orientamenti della giurisprudenza come parametri di qualità cui uniformare sia la gestione del contenzioso sia la produzione amministrativa. Sarà quindi possibile ed opportuno valorizzare gli orientamenti della giurisprudenza di merito quali riferimenti indispensabili per la soluzione della maggior parte delle questioni fiscali, che non sono proponibili in Cassazione. In questa ottica, gli uffici sono stati chiamati a una vera e propria svolta culturale, favorita dalla organizzazione di corsi di formazione e dalla revisione dell’organizzazione interna.

Non si tratta, in questo caso, di reperire entrate, ma di migliorare il rapporto con i contribuenti, incrementare l’adempimento spontaneo ed elevare il tasso di credibilità del sistema tributario.

In questa direzione, la mediazione tributaria costituisce un'occasione propizia per favorire un salto di qualità dell'attività amministrativa, enfatizzando gli aspetti sostanziali del rapporto tributario, rispetto ai quali quelli formali e procedurali passano in secondo piano.

Le nuove strategie di gestione della mediazione sono altresì finalizzate – come si è detto – ad accreditare nella trattazione delle singole questioni una tendenziale convergenza di interessi tra Amministrazione finanziaria e Contribuente: laddove provveda a emendare preventivamente l'atto impugnato di eventuali vizi o incongruenze l'Ufficio realizza un interesse proprio, prima ancora che del Contribuente.

Ad oggi, non è stato fatto alcun tentativo di inquadramento sistematico della mediazione tributaria. Ciò traspare nettamente dal tenore delle prime analisi, incentrate esclusivamente sugli aspetti formali e, a volte, ispirate da un pregiudizio di fondo nei confronti della capacità di risposta dell'Amministrazione finanziaria.

Sarebbe tuttavia miope ed errato farsi condizionare, al riguardo, da pregiudizi o singole esperienze negative, senza considerare che sono proprio le novità, a volte introdotte attraverso adempimenti obbligatori, a cambiare le istituzioni, gli uomini e le loro abitudini. Ricordo che analogo scetticismo accolse, in passato, l'interpello. In quella occasione vi fu chi si propose di appaltare all'esterno un'attività che l'Amministrazione finanziaria non sarebbe stata in grado di svolgere; i fatti, nel corso del tempo, hanno dimostrato l'esatto contrario.

Chiudo con una breve rassegna dei profili di criticità che, secondo alcuni, la mediazione tributaria evidenzerebbe.

Si lamenta innanzitutto l'improprietà della locuzione "mediazione tributaria" che, invece, presupporrebbe l'intervento di un mediatore terzo. Se il problema è nominalistico, non mi appassiona, anche se nulla esclude che la qualità di mediatore possa attribuirsi a struttura amministrativa incardinata nel medesimo ufficio, ma diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emanato l'atto. Ben sapendo ovviamente che il grado di terzietà e indipendenza della stessa non potrà essere pieno.

E' da chiedersi piuttosto se una ennesima sovrastruttura esterna all'Amministrazione sarebbe stata in grado di gestire circa 120.000 istanze all'anno, senza rivendicazione di *status*, guarentigie, prebende, personale, macchine d'ufficio, albi, ecc.. Sicuramente la soluzione adottata dal legislatore è molto più semplice, economica e sobria.

Piuttosto che attardarsi in considerazioni sterili, è più opportuno individuare metodi e sistemi efficaci per assicurare che l'Agenzia e il Contribuente facciano corretto uso dell'istituto. Al riguardo, sono stati programmati appositi corsi di formazione con l'obiettivo di aiutare gli uffici a capire la convergenza di interessi con il contribuente nell'eliminazione di atti che rischiano di cadere in giudizio e la necessità di abbandonare definitivamente la denegata visione conflittuale del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i Contribuenti.

A ben guardare, l'invocazione di un mediatore terzo muove proprio da una visione conflittuale di tale rapporto, analoga a quella che caratterizza le controversie civili. Ciò senza considerare che, a differenza di quello tributario, il giudizio civile ha per oggetto diritti disponibili e sollecita interessi antitetici per definizione, come solo un soggetto terzo e indipendente può e sa mediare.

Altri ritengono che la nuova procedura comporterebbe aggravii e complicazioni per i contribuenti, con il rischio della inammissibilità del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale. Tali timori risultano, a mio avviso, privi di fondamento. Nessun aggravio sussiste, infatti, per il contribuente, il quale deve notificare all'Ufficio l'istanza di mediazione, con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsti per la notifica del ricorso, con una sola differenza riguardante il termine di costituzione in giudizio: 30 giorni decorrenti dalla conclusione del procedimento che dura al massimo 90 giorni.

È vero, invece, che quanti intendono evitare la fase della mediazione, costituendosi direttamente in giudizio senza passare per essa, rischiano la dichiarazione di inammissibilità del ricorso. Tale conseguenza processuale vale proprio a scoraggiare comportamenti in contrasto con lo spirito della norma, che è, appunto, finalizzata a ridurre la conflittualità.

La strada indicata da alcuni commentatori di presentare un doppio ricorso alla Commissione tributaria (uno durante la fase della mediazione e un altro a conclusione della stessa), pure ipotizzata per meglio tutelare il contribuente, in realtà risulta pericolosa e non percorribile perché porterebbe alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso, rilevabile in

ogni stato e grado del giudizio. La mediazione tributaria, al contrario, deve costituire un'occasione per ridurre anziché aumentare la conflittualità. L'Agenzia peraltro si è impegnata a tutelare i contribuenti in buona fede, da un lato, segnalando tempestivamente eventuali vizi procedurali perché possa provvedersi alla loro eliminazione, dall'altro, rinunciando ad eccepire l'inammissibilità del ricorso presentato da contribuenti che abbiano ommesso di attivare il procedimento di mediazione per un errore scusabile e non per una scelta deliberata e antitetica alla *ratio* della norma. In tal caso, sarà ovviamente il giudice a decidere per l'eventuale sospensione del giudizio in attesa dell'esaurimento del procedimento amministrativo.

Molto è stato scritto anche in ordine alla presunta illegittimità della mediazione tributaria per mancata previsione di una tutela cautelare del giudice. In proposito, faccio presente che le preoccupazioni sollevate hanno trovato piena risposta nella circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E, con la quale è stato chiarito che l'affidamento del carico risultante dagli accertamenti esecutivi viene differito al momento della conclusione del procedimento di mediazione; in tutti gli altri casi, gli uffici sono stati invitati ad esaminare sollecitamente le richieste dei contribuenti e, in presenza di motivi del reclamo non infondati, a provvedere alla sospensione d'ufficio quando non sia possibile esaminare l'istanza nel merito e in tempo reale.

Altri infine hanno eccepito una sostanziale e inutile duplicazione della mediazione rispetto agli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione.

In riferimento all'autotutela, si sostiene pressappoco questo: l'istanza di mediazione si sostanzia anche e soprattutto in una richiesta di annullamento e, considerata la preesistente potestà dell'Agenzia di annullare un atto in via di autotutela, essa comporta una inutile riproposizione del medesimo potere. Trattasi di considerazione tanto fondata sul piano dei concetti, quanto poco interessata ai relativi effetti concreti. Quanti sostengono tale tesi non tengono conto che, solo per effetto della mediazione, la trattazione dell'autotutela da eventuale diventa sistematica, da informale diventa scritta e motivata, da estemporanea diviene tempestiva e da discrezionale obbligatoria.

Il nuovo istituto, infine, si differenzia in modo sostanziale dall'accertamento con adesione in quanto l'istanza di mediazione avvia un procedimento amministrativo obbligatorio e generale (riguardante non solo gli atti di accertamento), che si svolge sulla



base dei motivi del ricorso (non sempre coincidenti con quelli trattati nel tentativo di adesione), avendo come riferimento costante gli orientamenti della giurisprudenza. Con la mediazione tributaria, infatti, l'Amministrazione finanziaria che si interrogava autonomamente sulla legittimità dei propri atti cede il passo ad un'Amministrazione che si orienta in base alla giurisprudenza. Siatene certi, non è cambiamento di poco conto

Non è escluso, infine, che l'impianto normativo della mediazione, alla luce delle prime esperienze applicative, riveli la necessità di qualche revisione, ma obiettivamente le richiamate notazioni critiche non toccano la sostanza, né si fanno carico di enucleare i meriti e le grandi potenzialità del nuovo istituto.