

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE SICILIA (13 GIUGNO 2014)

TRA AUTOTUTELA E MEDIAZIONE - LA TERZIETA' E' D'OBBLIGO

(11/5/2014)

Autorità, Signore e Signori

L'argomento che mi è stato assegnato, per me che svolgo da tanti anni le funzioni di Garante del Contribuente, mi pare proprio indovinato.

Lo è perchè sta proprio nel modo in cui gli enti impositori (principalmente l'Agenzia delle Entrate) svolgono la loro attività l'essenza del nuovo rapporto fisco-contribuenti, quel rapporto che, considerato punto fondamentale dallo Statuto dei diritti del Contribuente, è diventato imprescindibile anche per la stessa Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, infatti, sa bene ormai che se vuole raggiungere obiettivi di recupero di evasione unitamente agli altri e fondamentali obiettivi di crescita del Paese, non può assolutamente fare a meno della compliance.

Quindi, è l'esistenza di un rapporto di fiducia tra fisco e cittadini ed il conseguente aumento dell'adesione spontanea il primo obiettivo da raggiungere.

Lo ha ripetuto a chiare lettere, diverse volte, anche Befera (l'ultima volta lo ha fatto nel corso dell'udienza in Commissione Bilancio della Camera).

Lo dimostra l'impegno legislativo (magari qualche volta solo ostentato ma non realmente ed efficacemente perseguito) dei nostri Governanti, specialmente quando si afferma che la certezza del diritto, la semplificazione degli adempimenti ed il principio di affidamento e buona fede sono le linee guida per un fisco che vuole essere più giusto e, contemporaneamente, più efficace.

La recente approvazione della legge delega sulla semplificazione tributaria, comunque, rappresenta una conferma della necessità di avere un diverso rapporto tra fisco e contribuenti.

Questi sono gli obiettivi.

Eppure, nonostante gli ottimi propositi, la confusione normativa, l'eccessiva farraginosità delle disposizioni tributarie, l'esistenza di un sistema sanzionatorio non adeguato, sono ancora sotto gli occhi di tutti e, sicuramente, non giovano ai fini del raggiungimento degli obiettivi prima cennati.

L'attività repressiva è sicuramente indispensabile, ma prima ancora occorre mettere in grado il cittadino di potere adempiere ai propri obblighi fiscali in maniera semplice e chiara, evitando con ogni mezzo gli adempimenti inutili che, molto spesso, con il sano intento di colpire l'evasore, alla fine hanno l'effetto di colpire (con il costo che essi

comportano e con le sanzioni alle quali si va incontro in caso di omissione o di altre irregolarità, spesso anche di natura meramente formale) anche i cittadini corretti.

Sembra che, nel fare quotidiano degli uffici, aleggi un grosso disagio nel riconoscere il cambiamento che c'è stato, nell'accettare un nuovo e diverso significato del rapporto tra Stato e cittadino e nell'abbandonare la visione autoritativa della Pubblica Amministrazione che, in passato, ha connotato i comportamenti discrezionali che, molto spesso, sfociavano nell'inerzia e nel silenzio.

C'è da dire che molti dei problemi attuali sono, forse, le conseguenze di un sistema vecchio di almeno quarant'anni.

Stiamo pagando, probabilmente, colpe del passato, le colpe di un periodo in cui il segreto bancario era veramente una saracinesca inattaccabile, un concordato metteva d'accordo tutti, un'agevolazione non si negava a nessuno, di scontrino e di ricevuta fiscale non se ne parlava nemmeno; si cercava soltanto di evitare rimborsi indebiti con il vecchio "elenco clienti e fornitori", ma niente di più, se non una attività di controllo lasciata, principalmente, all'intelligente iniziativa del direttore e del funzionario di turno.

Il risultato è che oggi ci troviamo quasi tutti ad essere considerati potenziali evasori, tutti "nemici", evasori e non, addirittura distribuiti e classificati nel territorio nazionale in base ad una mappatura fatta recentemente dall'Agenzia delle Entrate (DbGeomarket), e sottoposti ad una rete di disposizioni che cercano di coprire non solo ogni possibile forma di evasione, ma anche di presunto "abuso" della norma fiscale. Siamo pertanto soggetti ad una serie infinita di adempimenti, introdotti dal legislatore, che qualche volta, purtroppo, diventano veri e propri tranelli. E tutto questo nella speranza di riuscire a limitare ogni possibile forma di comportamento irregolare.

In pratica, oggi siamo costantemente minacciati da una rete, tesa dal fisco, nella quale restare impigliati è veramente facile.

E fintanto vi resta impigliato l'evasore, va benissimo. Ma se a rimanervi impigliato è un povero cittadino, reo di avere commesso qualche errore o, peggio, inciampato nella caotica legislazione tributaria oppure, ancora peggio, vittima di qualche (possibile e fisiologico – diciamo così) errore dell'Amministrazione Finanziaria, esposto a sanzioni che spesso travalicano la reale responsabilità dell'autore della violazione, allora le cose non vanno bene.

E non vanno bene anche perché la difesa purtroppo non solo non è facile, ma quasi sempre è anche molto costosa. Una circostanza, quest'ultima, che qualcuno considera (ironicamente) come "deflattiva del contenzioso", nel senso che, "meglio pagare quello

che mi chiedono, anche se ingiusto, piuttosto che dovere pagare di più per farmi ragione”.

Attenzione. Con questo non intendo assolutamente muovere critiche all'attuale assetto organizzativo fiscale (lo faccio, come Garante, quando se ne presenta la necessità) né, tantomeno, intendo criticare gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Loro fanno il loro dovere, sicuramente molto meglio di quanto lo si faceva quarant'anni fa (cioè quando in amministrazione c'ero anch'io).

Voglio dire solo che, purtroppo, la sopravvivenza in una giungla normativa fiscale come quella attuale e l'applicazione col "bilancino dell'orefice", da parte della Pubblica Amministrazione, del principio della capacità contributiva previsto dalla nostra Costituzione, è solo utopia.

Certamente non possiamo negare il cambiamento che c'è stato negli ultimi anni. Da un lato sono cambiate (in peggio) le condizioni economiche e sociali del nostro paese ma, dall'altro, è cambiata (questa volta, fortunatamente, in meglio), e comunque non del tutto, anche la cultura tributaria.

Oggi, fortunatamente, nonostante tutto (mi riferisco ai tanti problemi che la quotidianità comporta: qualche cartella pazza sicuramente c'è ancora e ci sarà sempre, la confusione normativa, come abbiamo già detto, è ancora sotto gli occhi di tutti), le cose sono cambiate (quanto meno nelle intenzioni) e, sicuramente, hanno le premesse per essere cambiate anche nella sostanza.

Lo dimostra l'Agenzia delle Entrate, quando tenta di rendere più semplice e trasparente i rapporti con i contribuenti; lo dimostra anche il Legislatore con l'approvazione delle legge delega per la riforma tributaria. Una legge che affronta questioni molto importanti, tra cui l'abuso del diritto, la revisione dei regimi contabili, la possibilità di applicazione forfettaria dei tributi nei casi di contribuenti di modestissime dimensioni, ecc., questioni per le quali anche il Garante del Contribuente per la Sicilia, da anni, continua a richiamare l'attenzione del Governo e del Parlamento in occasione della relazione annuale presentata in base all'art.13 dello Statuto.

Comunque, nonostante tutto, per raggiungere veramente gli obiettivi, c'è ancora tanta strada da fare e, conseguentemente, purtroppo, c'è ancora tanto lavoro per i Giudici Tributari.

Sappiamo bene, infatti, quanto continui ad essere ingolfato il contenzioso tributario.

Eppure molto potrebbe essere fatto.

A mio avviso, occorrerebbe, per prima cosa, una completa revisione degli istituti deflattivi del contenzioso oggi esistenti.

Anche dell'autotutela, perchè, sostanzialmente, anche questo istituto è uno strumento deflattivo del contenzioso.

Quando l'Ufficio commette un errore, secondo me, deve sempre correggerlo, spontaneamente, anche senza bisogno dell'istanza del contribuente e sicuramente senza che venga instaurata una controversia.

Ci sono, al riguardo, le regole previste dal D.M. 37 del 1997 e, tra queste, anche quella di cui all'articolo 2 che stabilisce che l'unico motivo ostativo all'autotutela è l'esistenza di una sentenza, di merito, favorevole all'Amministrazione Finanziaria, passata in giudicato.

L'istituto dell'autotutela, evidentemente, va associato giustamente al caso di errore commesso dalla Pubblica Amministrazione.

Ma anche l'errore del contribuente, a mio avviso, se ha condotto all'applicazione del tributo in maniera assolutamente errata e difforme al principio di capacità contributiva previsto dall'art.53 della Costituzione, va pure corretto dall'Ufficio, su richiesta e previa adeguata dimostrazione dell'errore da parte dell'interessato, ma senza bisogno di contenzioso.

Qui mi permetto di ricordare una questione che mi sta particolarmente a cuore e sulla quale l'Agenzia delle Entrate si mostra assolutamente ferma nella sua interpretazione.

Si tratta della possibilità di correggere la dichiarazione "a proprio favore" entro i termini del comma 8 (termine di decadenza dell'azione dell'A.F., praticamente 4 anni) oppure entro i termini più stretti del comma 8 bis dell'art. 2 del DPR 322/98 (entro il termine di scadenza della dichiarazione successiva: praticamente un solo anno).

L'Agenzia delle Entrate, come già detto, però, non vuol sentire ragioni. E' ferma sull'applicabilità del comma 8 bis, quando giurisprudenza e dottrina ritengono applicabile tale disposizione soltanto al caso in cui da una dichiarazione a favore scaturisca un credito di cui si vuole ottenere la compensazione.

Ma, tornando all'autotutela, mi accorgo delle difficoltà che l'Agenzia manifesta quasi sempre quando è chiamata a revocare un proprio atto sul quale c'è già stata qualche pronuncia giurisdizionale, a lei favorevole, sebbene non ancora passata in giudicato.

Spesso gli Uffici sostengono che se c'è una pronuncia del Giudice tributario, ancora appellabile, non c'è motivo che l'Ufficio riesamini la questione, nemmeno quando ciò potrebbe servire per impedire la prosecuzione del giudizio ed evitare le conseguenze di ulteriore ed ingiusto contenzioso.

Ritengono che il riesame della questione sia stato già fatto, per cui non c'è bisogno di farlo ancora una volta.

Evidentemente non pensano, o addirittura escludono, che l'errore possa essere stato commesso e poi confermato, sia dallo stesso Ufficio (come quando riproduce acriticamente i rilievi sbagliati del nucleo della stessa Agenzia o delle Guardia di Finanza che ha fatto la verifica), sia dagli Organi del Contenzioso chiamati a trattare il ricorso.

Tantissimi casi concreti, invece, hanno dimostrato che l'errore (interpretativo o di quantificazione della violazione) non solo è sempre possibile, ma accade pure, ed anche frequentemente, che lo stesso venga ripetuto nel prosieguo della procedura.

Gli Uffici, però, sostengono che, in questi casi, mancherebbe l'interesse pubblico al riesame in autotutela.

Questo in caso di errore dell'Ufficio.

Pensate, invece, al caso in cui l'errore è stato commesso dal contribuente "a proprio danno".

Qui, sempre secondo molti Uffici, se non si segue l'unica via prevista dalla legge ("emendando" la dichiarazione ai sensi dell'art.2, commi 8 e 8 bis, del D.Leg/vo 322/98), l'interesse pubblico è assolutamente inesistente, per cui qualunque giustizia sostanziale può essere calpestata.

Eppure, diverse volte ho ricordato i principi di diritto amministrativo di discrezionalità e di interesse pubblico protetto. Ho ricordato, più in particolare, l'esistenza di due importanti circolari che chiariscono questi concetti, che sono in punti su cui tenta di far leva l'ufficio.

1) La circolare n. 195 dell'8/7/1997 della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di Trento, la quale, nell'evidenziare i presupposti per l'esercizio dell'autotutela, oltre a ritenere solo esemplificative le ipotesi elencate nel sopra cennato Decreto Ministeriale n.37/1997, ha affermato che il potere di annullamento trova la sua ragion d'essere nell'esistenza di un interesse pubblico alla stabilità delle situazioni giuridiche, condizione che – sempre secondo la circolare – si riscontra *"nella necessità di assicurare che il contribuente sia destinatario di una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento o di soddisfare l'esigenza di eliminare per tempo un contenzioso inutile ed oneroso"*.

2) La circolare n.198 del 5/8/1998 del Segretariato Generale del Ministero delle Finanze, la quale, oltre a confermare il carattere esemplificativo delle ipotesi di annullamento descritte nell'art.2 del D.M. 37/1997, ha affermato che *"se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto"*

viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori”.

Due pronunce di natura amministrativa, quelle ora citate, che lasciano chiaramente intendere che la discrezionalità della Pubblica Amministrazione trova comunque un limite nell'interesse pubblico che non è costituito soltanto dalla convenienza economica a lasciare immutata una situazione non corretta ma comunque consolidata, ma anche dalla necessità di garantire a tutti i cittadini, in ogni caso, la corretta applicazione della legge e, con specifico riguardo alle questioni di natura tributaria, la corretta applicazione del principio della capacità contributiva sancito dall'art.53 della nostra Costituzione.

Il problema, forse, sta nel fatto che i funzionari dell'Amministrazione finanziaria, molto spesso, hanno timore di agire e, per questo motivo, cercano di cautelarsi, certe volte quasi cercando un "appiglio" giuridico per “difendersi” contro la richiesta (giusta) di autotutela.

Alcuni cercano di evitare di svolgere attività considerate inutili, perchè non valutabili ai fini del raggiungimento degli obiettivi dei dirigenti.

Altri hanno paura di adottare comportamenti che considerano quasi "contro natura" perchè non perseguono l'obiettivo immediato di recuperare gettito per l'Erario.

Altri ancora, e forse sono i più, temono di incorrere in azioni di responsabilità quando vengono chiamati ad assumere atteggiamenti diversi da quelli di Organi che, prima di loro, hanno esaminato la fattispecie (Guardia di finanza, Commissione tributaria, ecc.) e, conseguentemente, preferiscono affidare ad un altro Organo gerarchicamente superiore (arrivando anche in Cassazione) la decisione che, sotto un profilo esclusivamente utilitaristico per l'Erario, potrebbe essere sfavorevole all'Amministrazione Finanziaria.

Probabilmente non valutano bene il precetto costituzionale previsto dall'art. 97 della Costituzione, riguardante il buon andamento della P.A.

Un altro "freno", poi, è quello che viene dagli Organi superiori, attraverso direttive che invitano a coltivare ulteriormente il contenzioso quando, invece, l'obiettivo della giustizia sostanziale e le riconosciute difficoltà interpretative della questione dovrebbe suggerirne l'abbandono.

A mio avviso, anche per una questione di immagine di giustizia della Amministrazione Pubblica, “può valere molto di più un'autotutela che un accertamento”.

E qui si innesta, non so quanto impropriamente, la questione della "terzietà".

Sappiamo bene che l'autotutela è di esclusiva competenza dell'Ufficio che ha emanato l'atto ritenuto illegittimo (tranne il caso di grave inerzia che giustifica l'intervento della Direzione Regionale).

Quindi, di terzietà, in effetti, non ne dovremmo parlare.

Eppure è evidente che solo attraverso un intervento veramente "obiettivo", scevro da tutti i condizionamenti che indirizzano l'attività dell'Ufficio fiscale, si può realisticamente pensare ad un riesame della questione, così come segnalato dal contribuente oppure dal Garante nell'esercizio della sua attività prevista dall'art.13 della legge 212/2000 (attivazione dell'autotutela).

Ecco cosa intendo per "terzietà" nel caso dell'autotutela. Intendo anche il dovere, per la Pubblica Amministrazione, di procedere secondo i principi di imparzialità e buon andamento sanciti dalla nostra Carta Costituzionale.

E' evidente che il naturale rimedio ai vizi di legittimità dell'atto amministrativo fiscale è il ricorso in Commissione tributaria.

Ma io non vedo il motivo per cui, se qualcuno (lo stesso contribuente o il Garante) fa notare all'Ufficio l'esistenza del vizio nell'avviso di accertamento (o qualche altro atto fiscale), magari formalmente corretto, ma tale da incidere nella sfera patrimoniale del cittadino in maniera abnorme e, comunque, in modo non conforme all'art.57 della Costituzione o allo Statuto dei Diritti del Contribuente, quello stesso vizio non debba essere corretto.

E' pure ben nota l'impossibilità per il contribuente, affermata da consolidata giurisprudenza, di contestare il diniego dell'autotutela. La Cassazione, infatti, ha affermato che non è possibile riaprire surrettiziamente i termini previsti per il ricorso e consentire, conseguentemente, al contribuente di contestare fatti che egli avrebbe dovuto, invece, inserire nel ricorso prodotto entro i canonici sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

Ma anche questa considerazione non può, e non deve, portare l'Ufficio a negare la giustizia sostanziale alla quale tutti, ormai, fanno riferimento ma che molti, però, per i motivi precedentemente esposti, mettono in second'ordine, privilegiando quella formale, magari legittima, ma assolutamente ingiusta.

Ecco perché, anche nell'autotutela, occorre che ci sia qualcuno che solleciti e verifichi che l'azione del fisco sia conforme alle regole della giustizia sostanziale,

attività che, per la verità, il Legislatore ha puntualmente previsto con lo Statuto dei Diritti del Contribuente, affidandola al Garante del Contribuente, dando a quest'ultimo il compito di “attivare l'autotutela”, ma l'ha fatto senza alcuna forza coercitiva, non essendo prevista alcuna sanzione nel caso in cui l'Ufficio si mostri del tutto indifferente alle iniziative del Garante.

Forse occorrerebbe la revisione della normativa sull'autotutela, magari insieme alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo oggi esistente.

Occorrerebbe, in pratica, qualcosa di più, in grado di dare maggiore impulso agli uffici al fine di abbandonare una pretesa fiscale fondata esclusivamente su una condotta formale non corretta e non sull'evasione vera e propria.

L'ordinamento italiano, infatti, contrariamente a quanto avviene in altri Paesi Europei, manca di una disciplina generale intorno ai procedimenti di revisione e di riesame, in quanto questi istituti sono più che altro di costruzione eminentemente dottrinale e giurisprudenziale. Quello spagnolo, invece, da molto tempo prevede una regolazione legale organica, con possibilità di fare intervenire anche un mediatore esterno.

A questo punto, mi pare proprio che l'esistenza nel nostro Paese del Garante del contribuente, pur con i limitati poteri di cui dispone, è assolutamente indispensabile.

Quale Organo dotato del potere di attivare la procedura di autotutela, rappresenta, comunque, un grosso stimolo per l'amministrazione inerte determinando in quest'ultima, quanto meno, l'obbligo del riesame e di concludere, in maniera favorevole o sfavorevole per il cittadino, il procedimento .

Non deve, in ogni caso, prevalere l'idea che il Garante possa essere un momento di disturbo nell'attività dell'Ufficio di accertamento e riscossione.

In realtà il Garante, oltre a rappresentare il presidio di legalità dello Statuto dei Diritti del Contribuente, contribuisce in maniera determinante a:

- a) semplificare il dialogo tra cittadini ed Uffici fiscali;
- b) sollecitare l'Amministrazione Finanziaria a prestare maggiore attenzione verso atteggiamenti eccessivamente "fiscali" che, magari solo per motivi di eccessiva cautela, penalizzano ingiustamente i cittadini;
- c) evitare situazioni di illegittimità, nella maggior parte determinate dalla confusione normativa e dall'eccessivo carico di lavoro affidato agli uffici;
- d) diminuire il contenzioso, fornendo, tutte le volte in cui viene investito della questione, le sue osservazioni utili al fine di chiarire il problema evitando (sia nel caso di errore del contribuente che in caso di errore dell'ufficio) che la controversia in Commissione tributaria possa essere instaurata;
- e) informare i cittadini non solo dei loro doveri fiscali, ma anche dei loro diritti;

f) far crescere, proprio come richiesto dallo Statuto dei Diritti del Contribuente, il rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti, con l'aumento dell'adesione spontanea e, conseguentemente, con la diminuzione dell'evasione;

g) collaborare con il Parlamento ed il Governo (con le sue relazioni annuali previste espressamente dall'articolo 13 della legge 212/2000), con l'Amministrazione Finanziaria, con gli Enti preposti alla riscossione dei tributi, con le Associazioni di Categoria e con tutta la Pubblica Amministrazione in generale, al fine di rendere più equa e corretta, e quindi più coerente con l'art.53 della Costituzione e con lo Statuti dei Diritti del Contribuente, l'attività di prelievo dei tributi.

In pratica, il Garante non svolge soltanto un ruolo di garanzia esclusivamente a favore dei contribuenti, ma interpreta un ruolo molto più importante a tutela, oltre che dei cittadini colpiti da comportamenti che incrinano il rapporto di fiducia con l'Amministrazione Finanziaria (il Garante non tutela mai l'evasore), anche della stessa Pubblica Amministrazione fiscale ponendosi, pertanto, come suo efficace collaboratore.

I suoi interventi, attraverso le segnalazioni ricevute o le iniziative intraprese, contribuiscono, in alcuni casi, a fare emergere situazioni "patologiche", magari sconosciute al responsabile dell'ufficio, ma che potrebbero recare grave pregiudizio sia ai cittadini (vanificando in questo modo gli sforzi della Pubblica Amministrazione nel campo della trasparenza, della efficacia e della efficienza amministrativa), sia alla stessa Pubblica Amministrazione Fiscale (evitando all'Ufficio veri e propri danni erariali, o quanto meno danni d'immagine, conseguenti al comportamento irregolare o alla procedura irragionevole o comunque non corretta seguita).

E' pure frequente - evidentemente - il caso in cui il Garante giunge, invece, alla conferma dell'assoluta correttezza dell'operato dell'ufficio, magari, qualche volta, mettendo in luce atteggiamenti sospetti dei contribuenti, possibilmente finalizzati alla commissione di vere e proprie irregolarità e di evasione d'imposta, collaborando in questo caso con l'Amministrazione Finanziaria nell'attività di lotta all'evasione.

Insomma, una serie di caratteristiche che pongono il Garante del Contribuente "al di sopra delle parti" , ma dotato di capacità di mediare autorevolmente al fine di raggiungere il vero obiettivo di un sistema fiscale tanto equo quanto efficace, con il riconoscimento della sua indipendenza e della sua validità, sia da parte dei contribuenti, sia da parte della Pubblica Amministrazione.

Per la verità anche il Garante del Contribuente potrebbe soffrire di mancanza di terzietà. E qualche contribuente, nel caso di mancato accoglimento della sua istanza, qualche volta ha accusato il Garante di non essere "super partes".

Ed invero questa accusa, in linea di principio, potrebbe essere anche giustificata.

L'art.13 della legge 212 del 2000, infatti, stabilisce che "presso ogni direzione regionale dell'Agenzia delle entrate" è istituito il Garante del Contribuente.

Il suo compenso è determinato dal Ministro delle Finanze, con proprio decreto.

Le risorse materiali ed umane (gli strumenti per lavorare ed il personale di segreteria) sono assegnate dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

Questo vuol dire che se il Ministro delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate non volessero far funzionare il Garante avrebbero il modo di farlo. Anche la sola minaccia, o addirittura il semplice timore che ciò possa accadere, è un fatto che mina sicuramente la terzietà del Garante del Contribuente.

E' come se il Tribunale che deve giudicare un imputato fosse ospite della Procura della Repubblica, ossia dell' Organo che formula l'accusa.

Qui in Sicilia, fortunatamente, questo non accade, nonostante le quasi 700 segnalazioni che riceve ogni anno, di cui quasi un terzo risolte favorevolmente al contribuente.

La sede del garante siciliano si trova a Palermo presso i locali della vecchia Intendenza di Finanza, ossia in un posto lontanissimo dagli Uffici locali o Regionali dell'Agenzia.

Come già detto, poi, i rapporti con l'Agenzia delle Entrate e con la Guardia di Finanza sono ottimi e ciò ha sempre favorito la disponibilità della Direzione regionale a mettere a disposizione del Garante risorse materiali adeguate e personale adeguato e qualificato.

Quindi, dal punto di vista della terzietà, qui in Sicilia il problema non esiste.

E' chiaro, comunque, che nell'attività di interpretazione delle norme gli Uffici periferici e la stessa Direzione Regionale non possono discostarsi dalle interpretazioni delle Direzione centrali dell'Agenzia.

Comunque, a prescindere dalla terzietà, come abbiamo visto, se l'Ufficio non vuol saperne di correggere il suo operato, nonostante l'eventuale intervento del garante, allora la strada del contenzioso, se non sono ancora scaduti i termini, diventa inevitabile.

Da questo momento in poi, evidentemente, assumono rilievo solo i vari istituti deflattivi del contenzioso.

A questo proposito, io ritengo (questo è soltanto il mio pensiero) che gli strumenti deflattivi oggi esistenti sono troppi e poco coordinati tra di loro.

Oggi abbiamo il ravvedimento operoso, la definizione per acquiescenza, la definizione su processo verbale, la definizione su invito al contraddittorio, l'accertamento con adesione vero e proprio, la conciliazione giudiziale, tutti con metodologie di applicazione di sanzioni ed interessi assolutamente diversi.

E tutti, comunque, dove il presupposto fondamentale dovrebbe essere quello di assoluta disponibilità dell'Ufficio a rivedere i maniera veramente critica il proprio operato (l'atto emanato).

Attenzione, so bene che qualunque forma di "transazione" è assolutamente vietata dalla legge (la pretesa tributaria è indisponibile), ma la necessità e la capacità di valutare l'effettiva sostenibilità della pretesa e l'adeguatezza della stessa al comportamento irregolare del contribuente è sicuramente una condizione indispensabile.

Ed allora, al posto di quelli attuali, di strumenti deflattivi del contenzioso potrebbero bastarne solo due: un solo "accertamento con adesione" e la "conciliazione giudiziale", quest'ultima magari estesa anche in secondo grado.

Anche la mediazione potrebbe andare bene. In verità se l'accertamento con adesione funzionasse veramente bene (se riuscisse effettivamente a ridurre il contenzioso), non ci sarebbe alcuna necessità di instaurare una controversia e, per le pratiche di valore fino a 20.000, di presentare preventivamente l'istanza di reclamo-mediazione.

Comunque, se la strada del contenzioso viene intrapresa ed il valore della controversia lo consente, va bene anche la mediazione, specialmente dopo le significative modifiche apportate dalla legge di stabilità, le quali hanno eliminato le grosse lacune

che il nuovo istituto ha mostrato di possedere e che addirittura ne inficiavano la legittimità sotto il profilo costituzionale.

Comunque, sulla mediazione, anche dopo le modifiche, qualche problema continua ad esserci, e riguarda proprio la "terzietà" del "mediatore".

Ricordiamo tutti l'ordinanza della Commissione tributaria Provinciale di Perugia n. 18 del 7 febbraio 2013, che ha rimesso la questione al vaglio della Corte Costituzionale, dove viene opportunamente rilevato che *"l'organo deputato a gestire l'eventuale fase di mediazione è pur sempre appartenente all'Agenzia delle Entrate e che, di conseguenza, manca il requisito della terzietà. Nella specie, si tratta di funzionari di Uffici appartenenti all'Amministrazione finanziaria che, dunque, non sono estranei al rapporto. Conseguentemente, anche se è vero che non si tratta degli stessi soggetti che fisicamente hanno formato l'atto impositivo, in ogni caso il vaglio della proposta del contribuente è affidato allo stesso soggetto in senso lato (Amministrazione finanziaria), e, per di più, all'Ufficio che è destinato ad essere contraddittore nell'eventuale futura controversia."*

A mio avviso, il reclamo-mediazione, dichiaratamente volto a far diminuire il contenzioso tributario e che sicuramente non è un'altra forma di "concordato" o di accertamento con adesione (perché questa fase ha preceduto la mediazione con esito negativo), a prescindere dal suo "*nomen juris*", rappresenta sostanzialmente una sorta di revisione obbligatoria in autotutela e, come tale, fondamentale dipendente dall'esito di un processo di valutazione, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia, sull'opportunità di coltivare o meno la controversia.

L'oggetto della controversia, infatti, è costituito proprio dall'atto amministrativo fiscale emesso dall'Ufficio a cui viene affidato il riesame, circostanza quest'ultima che lascia perplessi sulla reale possibilità che si possa effettuare una valutazione diversa da quella che, poco tempo prima, era stata effettuata notificando l'atto al contribuente e, magari, rivista nel corso dell'eventuale passaggio dalla fase dell'accertamento con adesione.

Ricordiamoci che in ogni passaggio dalla procedura di definizione conciliativa prima della mediazione (ossia con la eventuale richiesta di annullamento in autotutela e poi nel corso della procedura dell'eventuale accertamento con adesione) l'Ufficio viene chiamato, praticamente, ad anticipare quelle che potrebbero essere le censure del Giudice Tributario nell'eventuale successiva fase del contenzioso. E' chiamato a verificare l'ammissibilità alla procedura di definizione e, principalmente, a verificare l'esistenza di cause di illegittimità o infondatezza dell'atto notificato che potrebbero rendere inutile la lite (ancora non ufficialmente intrapresa).

E' assolutamente legittimo, quindi, pensare che è molto difficile che l'Ufficio, dopo avere svolto l'esame della questione, senza alcuno stimolo esterno (come è il

Garante), possa cambiare orientamento, interpretando la sostenibilità della pretesa in maniera diversa da come aveva fatto a seguito dell'eventuale istanza di autotutela o in sede di accertamento con adesione.

Invero, sia lo stesso nuovo articolo 17 bis (al comma 5) del D.Leg/vo 546, sia la circolare n. 9 del 19/3/2012 dell'Agenzia delle Entrate, hanno previsto che l'esame della pratica di mediazione deve essere fatto da una struttura (l'area legale dell'Ufficio Provinciale) diversa da quella che ha curato l'istruttoria dell'atto oggetto di reclamo.

Ma, nonostante ciò, le perplessità rimangono, visto che l'area legale, seppure sganciata dall'Ufficio controlli, è pur sempre una struttura della Direzione Provinciale e, come tale, soggetta alle direttive del Direttore Provinciale, del Direttore Regionale o delle altre strutture Centrali dell'Agenzia delle Entrate, sia in materia di interpretazione delle norme che di obiettivi da raggiungere.

Una volta, addirittura, un ufficio ha rigettato una domanda di mediazione sostenendo che non aveva alcuna possibilità di modificare la sua interpretazione in quanto quella era la tesi ufficiale che risultava da una circolare.

Ecco, in quel caso, a prescindere dal valore attribuibile alle circolari (assolutamente non vincolanti per il Giudice e per il contribuente e, se sbagliata, non vincolante nemmeno per l'Ufficio), quel tipo di comportamento dimostra la mancanza di terzietà nell'attività di mediazione.

Sulla questione della terzietà nella mediazione, comunque, chi vi parla ha ritenuto, sin dalla entrata in vigore delle nuove norme, di intervenire subito.

Nel mese di aprile di due anni fa, infatti, il sottoscritto, in presenza di una norma così concepita, ha ritenuto opportuno chiedere al vertice dell'Agenzia delle Entrate in Sicilia di volere impartire agli Uffici dipendenti della nostra Regione opportune disposizioni affinché venisse concretamente realizzato un sistema quanto più "terzo" possibile nel gruppo di lavoro addetto all'attività di "mediazione", sollecitando pure gli stessi Uffici a riesaminare le contestazioni oggetto di atti emessi e notificati con meno pregiudizi e meno timore di responsabilità, rispetto a quelli con i quali vengono esaminate attualmente le istanze di autotutela. Specialmente tutte le volte in cui particolari situazioni di incertezza sulla pretesa tributaria giustificano un atteggiamento più "benevolo", evitando ogni forma di "cautela ad oltranza", con accanimento sulla tesi dell'accertatore, quest'ultima magari non del tutto infondata ma comunque discutibile e, molto spesso, assolutamente non adeguata al caso specifico.

Sicuramente, sarebbe stato più opportuno che il Legislatore avesse attenzionato meglio questo problema, magari prevedendo una procedura l'inserimento, anche con funzioni consultive, di un Organo diverso da quello che aveva concepito l'atto contestato, come – ad esempio - il Garante del Contribuente il quale, in base alle attribuzioni previste dall'art.13 della Legge 212/2000, è già chiamato ad “attivare l'autotutela”.

Sembrava che questa soluzione potesse essere presa in considerazione.

Ma nel frattempo sono giunte significative novità da parte della Corte Costituzionale, sia sulla mediazione in genere che sulla terzietà.

La Consulta, infatti, con sentenza n. 98 del 16 aprile 2014, ha sostanzialmente promosso questo nuovo istituto.

Per la verità ha avuto poco da fare, approvando sostanzialmente l'impianto normativo così come è risultato dopo le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità del 2014.

In pratica, ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale della disposizione nella sua originaria formulazione, che prevedeva l'inammissibilità del ricorso in caso di mancata presentazione del reclamo, illegittimità alla quale, come già detto, nel frattempo era stato già posto rimedio dal Legislatore. Ha risolto anche il problema della sospensione della riscossione, prevedendone il rinvio per tutta la durata del procedimento di mediazione e fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente.

Ma non ha rilevato nient'altro di illegittimo.

La Consulta, in particolare, non ha ritenuto contraria al dettato della Costituzione la parte della disposizione che affida all'Agenzia delle entrate la gestione della mediazione, escludendo, pertanto, l'esistenza di un vizio per la mancanza di "terzietà", affermando che la mediazione non è un istituto riconducibile "*all'ambito mediatorio propriamente inteso*", rappresentando, invece, una "*forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità*".

In pratica, secondo la Corte Costituzionale, la "mediazione non è una mediazione" ma, anche questa colta come da me più volte detto, una sorta di revisione in autotutela obbligatoria.

Ma se è così, perchè prevedere un'altra revisione in autotutela, chiamandola mediazione, dopo tutte le altre occasioni di riesame fornite dai diversi istituti deflattivi del contenzioso che precedono il reclamo del contribuente?. Forse, come già detto in precedenza, occorre solo rivedere gli istituti deflattivi del contenzioso, magari estendendo la conciliazione giudiziaria al secondo grado di giudizio.

Ma, tornando alla sentenza della Consulta, è l'esistenza di "un piano di parità", quindi, che giustificherebbe la mancanza di necessità dell'esistenza di un soggetto terzo nella mediazione.

Ma, come sappiamo bene, è proprio questo il problema. Questa "parità", infatti, non può esistere. Da un lato c'è il contribuente che ha ricevuto l'accertamento ma, dall'altro, c'è proprio chi, precedentemente, ha lavorato per costruire quello stesso accertamento, ossia un funzionario che potrebbe essere chiamato responsabile, dal punto di vista disciplinare, nel caso in cui non si attenesse alle direttive degli Organi superiori, sia sull'interpretazione della norma, sia sulla necessità di raggiungere gli obiettivi assegnati. Difficile, quindi, che quel funzionario sia in grado di valutare, con la necessaria serenità, la sostenibilità della originaria pretesa tributaria, fatta da lui stesso o dai suoi colleghi, specialmente in sede di mediazione, quando, cioè l'esistenza di un possibile basso grado di sostenibilità della pretesa fiscale non è stato preso in considerazione nè "in autotutela", nè nel corso delle fasi deflative del contenzioso che precedono il reclamo.

Queste considerazioni sulla terzietà dell'Amministrazione Finanziaria non vogliono assolutamente sminuire il lavoro svolto dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Mi rendo conto benissimo, infatti, che in un periodo così difficile come quello che stiamo attraversando, trovare il giusto equilibrio tra necessità di recupero dell'evasione e necessità di applicare correttamente il principio della capacità contributiva non è assolutamente facile.

Eppure, così come - peraltro - riconosciuto dalla stessa Agenzia, la necessità di mostrare il "volto umano del fisco" è considerata essenziale perchè prima ancora di combatterla con gli accertamenti, l'evasione (quella vera) va combattuta puntando verso l'adesione spontanea la quale è sicuramente proporzionata alla fiducia che i contribuenti nutrono verso l'Amministrazione Finanziaria.

Quindi, se non si dà un'immagine di trasparenza ed obiettività, la compliance potrà continuare ad essere un obiettivo da raggiungere, ma non sarà mai un obiettivo raggiunto.

Ringrazio per l'attenzione

Salvatore Forastieri