

Il precedente del reclamo-mediazione nel sistema tributario francese

di Chiara Gioè

Ricercatore di Diritto tributario

Dipartimento di Giurisprudenza

Università degli Studi di Palermo

ABSTRACT

*The French legislator has paid attention to the out-of-court settlement of disputes. In the tax area has been introduced a pre-litigation procedure called *réclamation préalable*, which subordinates the establishment of the procedural relationship to a prior compulsory administrative stage, in some aspects, almost similar to that provided for art. 17-bis of Legislative Decree n.546/92 within Italian system of law.*

SINTESI

*Il legislatore francese ha dedicato particolare attenzione alle forme di definizione stragiudiziale delle controversie. In ambito fiscale, in particolare, è stata introdotta la *réclamation préalable*, che subordina l'instaurazione del rapporto processuale al previo esperimento di una fase amministrativa obbligatoria, per taluni aspetti simile a quella prevista nell'ordinamento italiano dall'art. 17-bis D.Lgs. n.546/92.*

SOMMARIO: 1. Considerazioni preliminari – 2. L'assenza di una specifica giurisdizione tributaria francese – 3. La *réclamation préalable*

1. Considerazioni preliminari

Il reclamo-mediazione, introdotto dal legislatore italiano dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n.546/92 trova dei precedenti oltre che nel nostro ordinamento¹, anche nel sistema

¹ Nel sistema italiano un primo precedente storico dell'istituto del reclamo-mediazione introdotto dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n.546/92 può rintracciarsi nel ricorso disciplinato dall'art. 188 del D.P.R. 29 gennaio 1965, n.645 (T.U. imposte dirette). Detta norma, al pari dell'art. 17 *bis*, subordinava la possibilità di adire l'autorità giudiziaria ad un esame preventivo, da parte dell'ufficio, circa la fondatezza o meno dei motivi di ricorso, al fine di addivenire, ove possibile, ad una soluzione in via amministrativa della controversia. Il meccanismo di avvio dell'eventuale successivo rapporto processuale era, però, diverso da quello oggi previsto dall'art. 17 *bis* D.Lgs. n.546/92. In quel caso, infatti, laddove l'amministrazione avesse ritenuto di non dover accogliere i motivi di doglianza, era tenuta a trasmettere copia del ricorso alla competente commissione tributaria e a darne comunicazione al ricorrente. La fase giurisdizionale, pertanto, seguiva obbligatoriamente quella amministrativa, su impulso dello stesso ufficio, a differenza del reclamo-mediazione, nel quale, invece, qualora la procedura dia esito infruttuoso, la prosecuzione processuale della controversia è soltanto eventuale, essendo rimessa alla determinazione del contribuente. Sulla tassatività dell'elencazione dei motivi di impugnazione dell'iscrizione al ruolo contenuta nell'art. 188, D.P.R. n.645/1965, cfr. FALSITTA, *Il ruolo della riscossione*, Padova, 1973, p. 163. In senso contrario DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, p. 132 ss.; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1965, p. 500. Sul tema dei ricorsi contro i

tributario francese.

Invero, il legislatore francese ha dedicato particolare attenzione alle forme di definizione stragiudiziale delle controversie, anche in ambiti diversi da quello fiscale.

Così, ad esempio, in materia di mediazione civile e commerciale, con il decreto 20 gennaio 2012, n.66, in sede di recepimento della Direttiva 2008/52/UE, è stato introdotto nel codice di procedura civile il libro V, dedicato alle modalità di risoluzione amichevole delle controversie al di fuori del procedimento giurisdizionale².

Per quanto riguarda la materia fiscale, gli strumenti di risoluzione stragiudiziale

ruoli ex art. 188 del T.U. delle imposte sui redditi v. BATISTONI FERRARA, *I mezzi di difesa contro l'esecuzione esattoriale e la Costituzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1968, p. 977. Un altro precedente storico del reclamo-mediazione in ambito nazionale può essere rinvenuto nella procedura disciplinata dall'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n.787. Ai sensi di tale norma, il ricorso contro il ruolo formato dai soppressi Centri di servizio del Ministero delle finanze andava presentato con la spedizione dell'originale a mezzo posta ai suddetti uffici, i quali avevano sei mesi di tempo per accoglierlo in tutto o in parte e, quindi, per addivenire ad una soluzione in via amministrativa della controversia. Nell'ipotesi di rigetto o di silenzio protratto per oltre sei mesi il contribuente, per avviare il rapporto processuale, doveva procedere al deposito di una copia del ricorso presso la commissione tributaria territorialmente competente. A seguito del deposito, il giudice tributario inviava al Centro di servizio una richiesta e questo, nei quaranta giorni successivi, era tenuto a trasmettere alla segreteria l'originale del ricorso, unitamente alle proprie deduzioni, inviando al competente ufficio delle imposte il fascicolo, per consentire lo svolgimento della ulteriore attività processuale. La disciplina prevista dall'art. 10 del D.P.R. n.787/1980 era molto simile a quella di cui all'art. 17 *bis* D.Lgs. n.546/92, perché anche in quel caso era stata introdotta, in deroga alla procedura ordinaria, una fase amministrativa obbligatoria per l'esperimento del riesame del provvedimento contestato, prima dell'eventuale instaurazione del processo e, analogamente a quanto avviene per il reclamo-mediazione, l'avvio della fase giurisdizionale era subordinato all'impulso del contribuente. In argomento v. GIOVANNINI, *Processo tributario: riflessioni sul ricorso presentato al Centro di servizio*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 1991, p. 358 ss.; GALLO, *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 1983, p. 81; LA ROCCA, *Le controversie concernenti gli atti emanati dai soppressi centri di servizio*, in *Il fisco*, 2002, p. 1929. Sugli istituti che possono rappresentare un precedente della procedura di reclamo-mediazione prevista dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n.546/92 si veda GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 53; GIOE', *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, p. 4 ss.

² Il libro V del codice di procedura civile francese comprende tre titoli: il primo riguarda la conciliazione e la mediazione cosiddette "convenzionali", che si fondano, cioè, sull'iniziativa delle parti al di fuori di un procedimento giurisdizionale; il secondo è dedicato alla c.d. procedura partecipativa, un istituto di creazione francese; il terzo, infine, contiene una serie di disposizioni comuni. Per un approfondimento del tema v. DE CAROLIS, *Mediazione: la soluzione amichevole delle controversie fiscali in Francia*, in *Fiscal. e comm. intern.*, 2012; ID., *Mediazione civile e commerciale in Francia*, in *Fiscal. e comm. intern.*, 2013. Sulle peculiarità del sistema francese e sui punti di collegamento e di diversità rispetto al sistema fiscale italiano, v. FREGNI, *Recensione a Le système fiscal français (B. Brachet - Le système fiscal français)*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1991, p. 795 ss.

delle liti hanno trovato maggiori ostacoli ad affermarsi, a causa della difficoltà di trasferire le categorie giuridico-privatistiche nell'ambito del diritto pubblico e del diritto tributario in particolare, nel quale vige il principio d'indisponibilità dell'obbligazione³.

Ciò non di meno, anche in questo settore la fase pre-contenziosa è stata oggetto di specifici interventi normativi, che hanno condotto all'introduzione della *réclamation préalable*⁴.

Si tratta di una procedura che subordina l'instaurazione del rapporto processuale tributario al previo esperimento di una fase amministrativa obbligatoria, per taluni aspetti simile a quella prevista dall'art. 17 bis D.Lgs. n.546/92.

Il ricorso al giudice ha natura residuale e sussidiaria, potendo essere avviato soltanto nel caso in cui l'amministrazione e il contribuente non riescano a comporre le pendenze in via amministrativa.

2. L'assenza di una specifica giurisdizione tributaria francese

Il modello francese si caratterizza per l'assenza di uno specifico tribunale fiscale.

Le controversie tributarie, invero, sono devolute a sezioni specializzate della *jurisdiction judiciaire*⁵ (giurisdizione ordinaria), in materia di imposte indirette, o

³ Sul punto v. TOVILLAS MORAN, J., *Soluciones alternativas de conflictos tributarios en Francia* in ANDRES AUCEJO, E., *Alternative Dispute Resolution (ADR) en Derecho tributario Comparato*, Madrid, 2017, p. 354 ss; ANDRES AUCEJO, E., *Alternative Dispute Resolution (ADR) en Derecho tributario Comparato Espanol y Comparado. Propuestas de ADR para Latinoamèrica y Espana. Creacion de un modelo de medacion tributaria*, in *Memorias de Las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo III, Instituto Boliviano De Estudios Tributarios, Bolivia, 2016, p. 200 ss.; SANZ DIAZ-PANACIOS, J. *Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transaccion*, in *Técnicas convencionales en el àmbito tributario*, Barcelona, 2007, p. 49 ss.; SANCHEZ LÓPEZ, M. E., *Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el àmbito tributario*, in *Técnicas convencionales en el àmbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*, Barcelona, 2007, p. 20 ss..

⁴ Il previo reclamo scritto. In argomento v. MALLIEN-LASSUS, *La prévencion du contentieux*, in AA.VV., *L'Amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, atti del Convegno di Orléans, 15-16 settembre 1988, Éditeur FeniXX réédition numérique, p. 244 ss.; BRURON J., *Droit et garanties du contribuable vérifié*, Lgdj, Coli. Systèmes, 1991, p. 60; PLAGNET B., *L'administration fiscale face au juge fiscal*, nel *Le juge fiscal*, Convegno Sfdt Strasbourg, Economica, 1988, p. 183.

⁵ La disciplina generale in materia di impugnazione davanti al giudice civile è regolata dal titolo XVI del Libro I del Code de procédure civile - articoli da 527 a 604.

della *jurisdiction administrative*⁶ (giurisdizione amministrativa), per le imposte dirette e sul valore aggiunto.

Nella giurisdizione ordinaria esistono tre gradi di giudizio: *Tribunal de grande instance* (che si trova di norma in ogni capoluogo di dipartimento, ma possono esservene anche in altri comuni), Corte d'appello e Corte di Cassazione.

Anche nella giurisdizione amministrativa i gradi di giudizio sono tre e si svolgono innanzi al Tribunale amministrativo, la Corte amministrativa di appello ed il Consiglio di Stato. Attualmente i tribunali amministrativi sono uno per regione, ad eccezione del Île-de-France che ne ha quattro: *Paris, Melun, Versailles* e *Cergy*.

Il giudice tributario, pertanto, nel sistema francese non è una figura autonoma rispetto agli altri organi giurisdizionali, sebbene la procedura gli attribuisca poteri propri, collegati alla specificità della materia⁷.

Il contenzioso fiscale, in particolare, è regolato dal Titolo III del *Livres des Procédures Fiscales*⁸, che è uno dei codici associati al Code général des impôts (Codice tributario), nel quale – a partire dal 1950 – sono state riunite tutte le disposizioni relative all'imposta sui redditi, all'imposta sul reddito delle società, all'imposta sul valore aggiunto e ad altre imposte dirette e indirette riscosse dalle autorità statali e locali.

Il giudizio tributario è uno dei rarissimi procedimenti davanti al Tribunale di Grande Istanza che non necessita dell'intervento dell'avvocato, richiesto come obbligatorio soltanto in secondo grado, in caso di impugnazione della sentenza⁹.

L'avvio della fase contenziosa in ambito fiscale, quale che sia la giurisdizione investita (amministrativa o ordinaria), deve essere sempre preceduto dalla *rèclamation préalable*, che rappresenta un filtro amministrativo obbligatorio¹⁰.

⁶ Le Corti amministrative di appello sono sette in tutto il territorio. Il ricorso amministrativo sia in primo che in secondo grado non richiede l'assistenza tecnica.

⁷ In argomento v. GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., *Diritto Tributario francese*, (trad. italiana a cura di DE MITA), Milano, 2006, p. 597 ss..

⁸ LPF, Libro delle Procedure Fiscali.

⁹ V. R 202-2 del *Livres des Procédures Fiscales*.

¹⁰ In argomento v. anche CORASANITI, *sub art. 17 bis*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO - GLENDI, Padova, 2012, p. 224 ss..

3. La *réclamation préalable*

La *réclamation préalable*, al pari del reclamo-mediazione introdotto in Italia, rappresenta uno strumento finalizzato a decongestionare il contenzioso tributario e a favorire la definizione stragiudiziale delle liti, attraverso una fase amministrativa obbligatoria, da esperire prima dell'avvio dell'azione giurisdizionale.

L'istituto presenta oggi un ambito di operatività decisamente più ampio rispetto a quello previsto nella sua originaria formulazione.

Inizialmente limitato alle contestazioni originate dall'accertamento di imposte dirette, è stato successivamente esteso anche al contenzioso relativo a quelle indirette.

Nonostante gli interventi tesi ad ampliarne il campo di applicazione rispetto alla versione iniziale, il reclamo francese non si estende a tutte le controversie in materia fiscale: rimane esclusa la negoziazione per l'IVA, le imposte sulle successioni e i casi di frode fiscale¹¹.

Anche in Italia il reclamo-mediazione presentava originariamente un ambito di operatività molto più ristretto rispetto a quello attuale ma, al pari di quanto evidenziato per il modello francese, l'estensione operata nel tempo dal legislatore non ha comunque riguardato la generalità delle controversie. Se è vero che oggi l'istituto, a differenza del passato, può riguardare anche gli atti emessi dall'agenzia delle dogane e dei monopoli, dagli enti locali e dall'agente o concessionario privato della riscossione¹² - e non più soltanto gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate - è pur vero, tuttavia, che permane la preclusione per le controversie che superino un determinato valore.¹³

La *réclamation préalable* va presentata allo stesso ufficio che ha emanato l'atto e può essere redatta senza particolari formalità, anche attraverso una semplice lettera raccomandata, redatta in carta semplice e sottoscritta dal contribuente,

¹¹ V. GROSCLAUDE-MARCHESSOU, *Diritto tributario francese* (trad. italiana a cura di DE MITA), Milano, 2006, p. 597.

¹² Cfr. art. 17 bis del D.Lgs. n.546/92, come modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n.156.

¹³ V. art. 17 bis, comma 1, D.Lgs. n.546/92, come modificato dall'articolo 10, comma 1, del d.l. 24 aprile 2017, n.50, che ha elevato il valore degli atti soggetti a reclamo-mediazione da ventimila a cinquantamila euro.

senza il necessario intervento di un difensore tecnico. Ai fini della sua ammissibilità è sufficiente che nell'istanza il reclamante faccia riferimento all'imposizione fiscale contestata, esponga una breve sintesi dei fatti e degli argomenti a sostegno della sua richiesta e alleggi copia del suo documento d'identità e dell'atto contestato¹⁴.

Al pari del procedimento previsto dall'art. 17 bis del D.Lgs. n.546/92, anche in questo caso, nella fase precontenziosa si cristallizzano il *petitum* e *la causa petendi*, che non potranno essere mutati in sede giurisdizionale.

La sospensione dell'esecutività dell'atto reclamato non rappresenta conseguenza automatica dell'avvio della fase amministrativa, occorrendo al riguardo una espressa richiesta da parte del contribuente¹⁵, così come originariamente era previsto anche in Italia, prima della riforma introdotta con la legge del 27 dicembre 2013, n.147¹⁶.

Il termine per la presentazione della *réclamation préalable* è abbastanza ampio, potendo essere proposta fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stato notificato l'atto impugnato o è avvenuta l'iscrizione a ruolo. Il termine si riduce ad un anno in caso di controversie riguardanti tributi locali, mentre si estende a tre anni in caso di procedura di rettifica¹⁷.

Anche il termine concesso all'amministrazione per rispondere - sei mesi dal

¹⁴ V. art. R 197-3 del *Livres des Procédures Fiscales* (LPF).

¹⁵ Se l'importo richiesto dall'amministrazione supera la somma di € 4.500,00, la sospensione di regola viene concessa solo qualora il contribuente fornisca, entro 15 giorni dalla richiesta da parte dell'ufficio, sufficienti garanzie.

¹⁶ Com'è noto, uno degli aspetti più problematici legati all'introduzione del reclamo-mediazione nell'ordinamento italiano ha riguardato proprio la tutela cautelare, atteso che nella sua originaria formulazione l'art. 17 bis D.Lgs. n.546/92 non prevedeva la sospensione della pretesa impositiva in pendenza dei termini per la definizione della procedura amministrativa. La circostanza che, nelle more del reclamo, potesse attivarsi unicamente la tutela cautelare in via amministrativa, peraltro, manifestava una chiara ipotesi di disparità di trattamento, giacché il diverso grado di tutela cautelare (amministrativa o giudiziale) riconosciuta al contribuente che intendesse impugnare un atto impositivo dipendeva esclusivamente dal valore di esso e dall'ufficio che aveva proceduto alla sua emanazione. Dette argomentazioni sono state quelle che hanno indotto il legislatore a prevedere nel nuovo comma 9 bis dell'art. 17 bis D.Lgs. n.546/92 (introdotta dalla L. 27-12-2013, n.147) che "*la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta*". Sul punto si rinvia a GIOE', *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, p. 74 ss.

¹⁷ V. artt. R 196-1 e ss. del *Livres des Procédures Fiscales* (LPF). È evidente, tuttavia, che se si intende chiedere la sospensione del pagamento, sarà importante che il reclamo venga inoltrato il più presto possibile.

ricevimento della richiesta – è più ampio di quello previsto in Italia.

Se l'Ufficio non è in grado di rispettarlo, prima della scadenza è tenuto ad informare il contribuente, specificando il tempo supplementare di cui necessita ai fini della decisione. Il periodo supplementare non può comunque superare i tre mesi.

Se nei termini suddetti l'amministrazione non risponde con provvedimento motivato (è ammessa soltanto una riforma dell'atto *in melius*), o le parti non riescono comunque a trovare un accordo, il contribuente può scegliere se tentare ulteriormente di definire la controversia in sede stragiudiziale, rivolgendosi con ricorso alla *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*¹⁸, o se avviare la fase giurisdizionale.

La citata Commissione dipartimentale è costituita dal Presidente del Tribunale amministrativo (o da un suo delegato), da due rappresentanti della Direzione Generale delle imposte e da tre rappresentanti dei contribuenti; la deliberazione avviene, in camera di consiglio, a maggioranza, con prevalenza del voto del Presidente in caso di parità.

La competenza della Commissione riguarda le sole questioni di fatto (non di diritto) e non si estende a tutte le controversie fiscali, ma soltanto a quelle espressamente indicate dalla legge¹⁹.

¹⁸ Le Commissioni dipartimentali, costituite da rappresentanti dell'amministrazione e dei cittadini appartenenti a diverse forze sociali, sono state create per dirimere i conflitti tra amministrazione e contribuente. Accanto alla *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* esistono anche la *Commission départementale de conciliation* e il *Comité consultatif pour la répression des abus de droit*. La *Commission départementale de conciliation* si occupa – senza carattere vincolante – delle controversie sui valori dei beni, come conseguenza di trasferimenti immobiliari, mobiliari, di navi, fondi di commercio, ecc., ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e dell'imposta patrimoniale. Essa si compone di un magistrato, quattro rappresentanti dell'amministrazione, un notaio e tre rappresentanti dei contribuenti. Decide anch'essa a maggioranza, ma con voto di qualità del Presidente, v. ROSEMBUJ, T., *La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia*, in *Quincena Fiscal*, n.4, 2004, p. 11 ss..

¹⁹ Rientrano nella competenza della *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* le controversie fiscali che riguardano la determinazione del reddito industriale o commerciale (non agricolo), il valore di mercato degli immobili, la determinazione delle quote di proprietà delle imprese, le società immobiliari, la base imponibile dei redditi da lavoro dipendente, l'iva non detraibile, le condizioni di applicabilità del regime delle esenzioni e delle agevolazioni fiscali per le nuove imprese, v. SANZ DIAZ-PANACIOS, J., *Medidas fiscales con effecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción, en Técnicas convencionales en el ámbito tributario*, Barcelona, 2007, p. 79.

Anche l'istanza alla Commissione non prevede particolari formalità, potendo essere inoltrata con raccomandata indirizzata alla segreteria della commissione entro 30 giorni dalla ricezione dell'esito della *réclamation préalable*²⁰.

Anche se il parere della *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* non è vincolante, essendo un organo consultivo, esso riveste notevole importanza, in quanto di regola l'amministrazione vi si adegua, nella consapevolezza che in caso contrario risulterebbe difficile difendere la propria posizione in sede contenziosa.

La fase giurisdizionale, a differenza che in Italia, può essere avviata anche dall'amministrazione, qualora ritenga che la sua decisione sul reclamo non sortirebbe un effetto definitivo della controversia²¹.

In tal caso l'ufficio, anziché definire il reclamo, deciderà di sottoporre direttamente il caso all'autorità giudiziaria e l'istanza del contribuente assumerà valenza di atto introduttivo del processo.

²⁰ La questione sarà esaminata dalla Commissione nel corso di una riunione, in cui le parti possono intervenire oralmente. Di tale sessione deve essere data comunicazione al contribuente almeno 30 giorni prima, con l'informazione della possibilità di farsi assistere da un legale. Fino a 20 giorni prima l'amministrazione potrà depositare le proprie osservazioni scritte.

²¹ Si pensi alla fattispecie in cui sia già pendente una lite, relativa allo stesso soggetto che ha presentato reclamo, riguardante la medesima questione, ma relativa ad un'altra annualità.