

# GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 2 - Annata 2018 - Vol. n. XCI

diretta da

Carlo Lombardo, Marco Miccinesi, Francesco Pistolesi, Dario Stevanato, Ivan Vacca

## ARTICOLI

### **Giuseppe Albenzio**

*Determinazione del valore in dogana delle merci. Royalties e banca dati M.E.R.C.E*

54

### **Chiara Gioè**

*Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario. Analisi comparata con alcuni modelli europei e sud-americani*

64

### **Francesco Pistolesi**

*Il principio di non contestazione nel processo tributario*

80

## SENTENZA CON COMMENTO

### **Francesco Trivieri**

*L'art. 49 TFUE osta ad una normativa nazionale che, per il caso in cui venga conferita in una società non residente una stabile organizzazione estera, non ammetta il beneficio della sospensione d'imposta, laddove, in una corrispondente fattispecie interna, la tassazione avrebbe luogo soltanto al momento del realizzo, di Francesco Trivieri, nota a Corte di Giustizia UE, Sez. I, 23 novembre 2017, causa C-292/16*

98

## NOTE REDAZIONALI

Consultabili su [www.giurisprudenzaimposte.it](http://www.giurisprudenzaimposte.it) sezione "Ricerca avanzata"

Chiara Gioè

*Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario. Analisi comparata con alcuni modelli europei e sud-americani*

*SOMMARIO: 1. - Considerazioni preliminari; 2. - Il filtro amministrativo pre-contenzioso negli ordinamenti europei. 2.1. - Il modello francese; 2.2. - Il modello tedesco; 2.3. - Il modello spagnolo; 3. - Il filtro amministrativo nei modelli sud-americani. 3.1 - In Uruguay; 3.2. - In Perù.*

## **1. Considerazioni preliminari**

Il filtro amministrativo obbligatorio del reclamo-mediazione, introdotto dal legislatore italiano dall'art. 17 bis del D.Lgs. 546/92, si inserisce tra gli strumenti concepiti per decongestionare il contenzioso tributario e favorire la definizione stragiudiziale delle liti.

L'istituto trova dei precedenti non soltanto in Europa, tra paesi di civil law occidentale più vicini alla tradizione giuridica italiana, ma anche in altri continenti.

Tra i sistemi di risoluzione stragiudiziale delle controversie previsti negli altri ordinamenti europei assumono rilievo quelli adottati in Francia, Germania e Spagna. In tutti e tre i Paesi è prevista una fase amministrativa obbligatoria, prima dell'avvio dell'azione giurisdizionale, applicabile alla generalità delle controversie tributarie, a prescindere dal valore della lite.

Tra i precedenti in altri continenti l'attenzione sarà rivolta ai sistemi sud-americani uruguayano e peruviano.

Anche in questi ordinamenti l'instaurazione del rapporto processuale tributario è condizionata al previo esperimento di una fase amministrativa, che può per molti aspetti assimilarsi alla procedura prevista dall'art. 17 bis D.Lgs. 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. Il filtro amministrativo pre-contenzioso negli ordinamenti europei**

#### *2.1. Il modello francese*

Il legislatore francese ha curato in modo particolare le 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 giurisdizionale.

Per quanto riguarda la materia fiscale, gli strumenti di risoluzione stragiudiziale delle liti hanno trovato maggiori ostacoli.

Ciò non di meno, anche in questo settore la fase amministrativa pre-contenziosa è stata oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore.

Occorre ricordare che 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* (giurisdizione ordinaria), in materia di imposte indirette, o della *jurisdiction administrative* (giurisdizione amministrativa), per le imposte dirette e sul valore aggiunto. Il giudice tributario, pertanto, non è una figura autonoma rispetto agli altri organi giurisdizionali, sebbene la procedura gli attribuisca poteri propri, collegati alla specificità della materia.

L'avvio della fase contenziosa in ambito fiscale, quale che sia la giurisdizione investita (amministrativa o ordinaria), deve essere sempre preceduto da una procedura, che rappresenta un filtro amministrativo obbligatorio, sotto certi aspetti simile a quello introdotto in Italia dall'art. 17 bis D.Lgs. 546/92. Si tratta della *rèclamation préalable*, inizialmente limitata alle contestazioni originate dall'accertamento di imposte dirette e successivamente estesa anche al contenzioso relativo a quelle indirette.

Il reclamo va presentato allo stesso ufficio che ha emanato l'atto e può essere redatto senza particolari formalità, anche attraverso una semplice lettera raccomandata,

redatta in carta semplice e sottoscritta dal contribuente, 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 contestato.

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 contribuente, così come originariamente era previsto anche in Italia, prima della riforma introdotta con la legge del 27 dicembre 2013, n. 147.

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.

Il termine per la presentazione della *rèclamation 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.

Anche il termine concesso all'amministrazione per rispondere - sei mesi dal 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. Detto 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*, 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.

## C. Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

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 legge. 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 *rèclamation préalable*.

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 giurisdizionale.

Al pari del procedimento previsto dall'art. 17 bis del D.Lgs. 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.

Altra peculiarità indubbiamente rilevante del reclamo francese è rappresentata dal fatto che 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 controversia.

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. In questo caso l'ufficio, anziché definire il reclamo, potrebbe decidere di sottoporre direttamente il caso all'autorità giudiziaria e l'istanza del contribuente assumerebbe valenza di atto introduttivo del processo.

Infine, il reclamo francese e quello italiano prevedono ambiti di applicabilità parzialmente differenti: la *rèclamation préalable* esclude la negoziazione per l'IVA, le imposte sulle successioni e i casi di frode fiscale, mentre il reclamo-mediazione previsto dalla normativa italiana, che pure ha esteso gli atti reclamabili, circoscrive il suo ambito di operatività alle controversie che non superino un determinato valore.

### 2.2. *Il modello tedesco*

A differenza di quanto evidenziato per l'ordinamento francese, in Germania esiste una giurisdizione in materia fiscale ad hoc, ove il giudice ha una specifica competenza tecnica in materia.

La giurisdizione tributaria si affianca a quella civile, amministrativa, penale, del lavoro e socio-previdenziale ed è ripartita tra il Landes-Finanzgericht, che è il Tribunale Fiscale di prima istanza, presente in ogni articolazione territoriale (Land) ed il Bundesfinanzhof, che è la Corte Fiscale Federale, organo giurisdizionale a livello centrale al quale compete un esame di legittimità analogo a quello demandato in Italia alla Corte di Cassazione.

Anche nel sistema tedesco il coinvolgimento del giudice nelle controversie tributarie è preceduto da una richiesta di riesame in sede amministrativa, che riveste carattere obbligatorio.

Le procedure per tali azioni sono regolate dal Codice tributario generale (Abgabenordnung), che raccoglie la legge sostanziale e la normativa procedimentale amministrativa in materia tributaria. Il diritto tributario processuale in senso stretto, invece, è regolamentato dal Codice di Procedura della Giustizia Tributaria (Finanzgerichtsordnung).

I ricorsi amministrativi stragiudiziali sono attivabili – al pari di quanto evidenziato per il sistema vigente in Francia - con una semplice istanza del contribuente, anche senza l'assistenza di un difensore tecnico.

Le procedure seguono un iter diverso a seconda che nell'atto contestato l'amministrazione si sia limitata ad applicare una disposizione di legge (atti impositivi), o abbia esercitato un potere discrezionale (riconoscimento di compensazioni, rimborsi, esenzioni, agevolazioni, sospensioni della riscossione, ecc).

Nel primo caso è prevista la presentazione di un ricorso-opposizione allo stesso organo che ha emanato il provvedimento oggetto di contestazione (c.d. Einspruch); nel secondo, invece, il ricorso va proposto all'organo gerarchicamente superiore.

Entrambe le procedure rappresentano una fase stragiudiziale obbligatoria, nella quale il contribuente si rivolge direttamente all'amministrazione, in forma gratuita,

## C.Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

---

chiedendo la revisione o la revoca dell'atto, ma a differenza che in Italia, le procedure possono condurre anche ad una riforma in peius dell'atto.

Sia il ricorso-opposizione, che il ricorso gerarchico vanno proposti entro il termine di un mese dalla notificazione del provvedimento contestato, trascorso il quale l'atto diventa definitivo.

L'Ufficio dovrà esaminare i motivi di ricorso e, ove ne riconosca la fondatezza, procederà direttamente alla modifica o al ritiro del provvedimento amministrativo, senza che risulti necessaria una decisione formale sul merito del ricorso.

Al pari che nell'ordinamento francese, la fase pre-contenziosa non inibisce in via automatica l'esecuzione dell'atto, ma il contribuente ha la possibilità di chiedere la sospensione della riscossione all'organo che ha emesso il provvedimento contestato (anche nel caso di ricorso gerarchico) e qualora questo si rifiuti di concederla, potrà rivolgersi direttamente al giudice.

Tale possibilità - di ottenere la sospensione cautelare da parte di un organo terzo - rappresenta un importante correttivo alla circostanza che all'obbligo del previo esperimento del ricorso in sede pre-contenziosa non sia collegata anche la sospensione dell'esigibilità della pretesa impositiva. È indubbio, infatti, che la tutela cautelare rimessa esclusivamente alla volontà dell'amministrazione non possa rappresentare una garanzia sufficiente per il contribuente, rimanendo una mera facoltà dell'ufficio, che è anche parte in causa.

Infine, un aspetto di particolare rilievo del modello di reclamo preventivo tedesco risiede nel fatto che, qualora la procedura si concluda con il rigetto dell'istanza, il provvedimento dovrà essere motivato e l'eventuale impugnativa in sede processuale non avrà ad oggetto l'atto originario, ma la decisione negativa emessa dall'amministrazione.

### *2.3. Il modello spagnolo*

Nell'ordinamento spagnolo la materia relativa ai procedimenti di secondo grado, che hanno per oggetto la riconsiderazione o revisione dei propri atti da parte della pubblica amministrazione, è stata oggetto di una profonda riforma con la legge 13 gennaio 1999, n. 4 che, modificando la precedente normativa contenuta nella legge

n. 30 del 26 novembre 1992, ha disciplinato tre diversi ricorsi, di comune applicazione in tutti i rapporti con la pubblica amministrazione: de reposición, alzada e revisión. Dall'ambito di applicazione della legge del '99, tuttavia, sono stati espressamente esclusi i ricorsi in materia tributaria, per i quali valgono disposizioni specifiche.

In particolare, per la risoluzione delle controversie fiscali in via amministrativa sono previsti il ricorso de reposicion, che ha carattere generalmente facoltativo e la réclamation económico-administrativa, che ha carattere obbligatorio.

Il ricorso de reposicion si propone davanti allo stesso ufficio che ha emanato il provvedimento contestato, entro trenta giorni dalla data di notifica dell'atto ricorribile, o da quella in cui si producono gli effetti del silenzio amministrativo. L'amministrazione adita dispone di un mese per pronunciarsi, trascorso il quale il ricorso dovrà intendersi rigettato, agli effetti della prosecuzione della fase amministrativa di impugnazione.

Considerato che il ricorso de reposicion è rivolto allo stesso organo che ha emanato l'atto, il contribuente, salvo che si tratti di errore manifesto e a meno che non persegua finalità esclusivamente dilatorie, di regola non vi fa ricorso, preferendo attivare direttamente la procedura della réclamation económico-administrativa.

Quest'ultima si propone davanti ai Tribunales Econòmicos-Administrativos (TEA), organi con carattere permanente e con competenza in materia tributaria. La denominazione di "Tribunali" non implica la loro appartenenza al potere giudiziale, essendo incardinati nella struttura organica del Ministero delle Finanze e della pubblica amministrazione. Tuttavia, poiché il procedimento seguito è regolato in contraddittorio tra le parti e risulta molto simile nella sostanza al processo giurisdizionale, tali organi vengono qualificati organi "cuasi-jurisdiccional". La formazione giuridica dei giudici è elevata. Va però segnalata la mancanza di indipendenza gerarchica (ma non funzionale), nonché la circostanza che le decisioni dei TEA sono per la maggior parte a favore dell'amministrazione.

La procedura pre-contenziosa davanti ai Tribunales Econòmicos-Administrativos si articola in un unico grado, salvo che il valore della controversia superi un determinato ammontare: in questa ipotesi è ammessa la possibilità di esperire una



## C. Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

seconda istanza, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale (TEAC), con sede a Madrid.

Invero, a differenza del reclamo preventivo previsto in Italia (obbligatorio soltanto per le controversie che non superino il valore di cinquantamila euro), la *réclamation économique-administrativa* è sempre obbligatoria (a prescindere dal valore della causa), ma il procedimento davanti ai Tribunali cambia in relazione all'importo richiesto nell'atto reclamato. Se questo è di modesto ammontare si applicherà un rito abbreviato, di fronte ad un organo monocratico; altrimenti si seguirà quello ordinario, più complesso e simile in buona parte al procedimento contenzioso-amministrativo. Esiste anche la possibilità di presentare la *reclamación económico-administrativa*, sotto forma di istanza meramente formale, con successiva formulazione delle domande una volta esaminato il fascicolo amministrativo.

Anche le *reclamaciones económico-administrativas* davanti ai TEA (al pari del ricorso de reposición), devono essere proposte nel termine di un mese a partire dal giorno seguente a quello della notifica dell'atto ricorribile, o da quello in cui si producono gli effetti del silenzio amministrativo. Il termine massimo per la pronuncia del TEA è di un anno (o sei mesi se si tratta di procedimento abbreviato), trascorso il quale è da intendere rigettato il ricorso agli effetti della conclusione della fase pre-contenziosa.

Al pari di quanto accade nel sistema francese e tedesco, anche nell'ordinamento spagnolo la proposizione del ricorso amministrativo obbligatorio non sospende l'esecuzione del provvedimento impugnato.

Una volta terminata la via amministrativa, se il contribuente non condivide la decisione adottata dall'ufficio potrà adire gli organi giurisdizionali, presentando un ricorso alla sezione amministrativa del Tribunale Superior de Justicia, qualora la controversia riguardi i tributi locali, o all'Audencia Nacional, per i tributi statali. Il ricorso alla Corte di Cassazione avverso le sentenze emesse da uno dei suddetti organi giurisdizionali è ammesso soltanto per le controversie il cui valore superi un determinato ammontare.

Va comunque sottolineato che in Spagna i previsti e sopra descritti sistemi di risoluzione della controversia, alternativi a quello giurisdizionale, non hanno sortito

gli effetti positivi sperati sulla diminuzione della litigiosità tributaria, a differenza di quanto avvenuto in Italia, in Francia e in Germania .

### **3. Il filtro amministrativo nei modelli sud-americani**

#### *3.1. In Uruguay*

La Costituzione della Repubblica dell'Uruguay prevede l'obbligo della conclusione della via amministrativa come requisito di ammissibilità dell'azione di nullità davanti al tribunale contenzioso amministrativo (TCA).

Anche in questo caso si tratta di un filtro preventivo obbligatorio che condiziona il valido esercizio dell'azione e la cui inosservanza, o mancato completamento, comporta l'impossibilità per l'organo giurisdizionale di esaminare nel merito la controversia.

In particolare, l'art. 309, comma I, della Carta Costituzionale dispone che il Tribunale per il contenzioso amministrativo possa conoscere soltanto delle domande di nullità proposte avverso atti c.d. "definitivi".

Sebbene il costituente non abbia chiarito espressamente quale sia l'elemento che conferisca carattere di definitività agli atti, tuttavia, da un'interpretazione coordinata delle disposizioni costituzionali si evince che assume rilievo a tal fine il completamento della via amministrativa.

Questa interpretazione, peraltro, trova conferma anche a livello di legislazione ordinaria, ove si specifica che i provvedimenti dell'ufficio, ai fini dell'esperimento dell'azione di annullamento, acquisiscono carattere di definitività quando rispetto ad essi si sia completata la fase amministrativa con la decisione espressa o tacita sul ricorso, ovvero siano spirati i termini per l'impugnazione dell'atto.

Anche nel sistema uruguayano, pertanto, viene garantita all'amministrazione la possibilità di riesaminare l'atto emanato, prima che sia sottoposto alla valutazione del giudice.

La tipologia e il numero di ricorsi da esperire per esaurire la fase amministrativa cambia, però, a seconda dell'ufficio dal quale proviene il provvedimento contestato. Oltre al ricorso de revocación da proporsi davanti al medesimo organo che ha

## C.Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

---

emanato l'atto, dovrà presentarsi un ulteriore ricorso nel caso in cui detto organo si trovi sottomesso gerarchicamente ad altro ufficio. Si tratta di un ricorso gerarchico da proporre all'autorità superiore, congiuntamente e in via sussidiaria al primo.

La Costituzione uruguayana stabilisce, inoltre, che la proposizione dei ricorsi amministrativi debba avvenire entro il breve termine di 10 giorni, a partire dal giorno successivo a quello della notificazione dell'atto al contribuente o della sua pubblicazione nella gazzetta ufficiale; tuttavia, in mancanza di notifica personale alla parte, o di pubblicazione nella gazzetta ufficiale, l'interessato potrà proporre ricorso in qualsiasi momento.

Affinché l'atto sia suscettibile di impugnazione in sede giurisdizionale, non è sufficiente la presentazione del ricorso amministrativo: è imprescindibile la conclusione dell'iter procedurale, con la decisione dell'amministrazione. L'ufficio dovrà pronunciarsi entro 150 giorni dalla ricezione dell'istanza, in caso di ricorso de revocación ed entro 200 giorni nel caso in cui sia stato presentato anche ricorso gerarchico.

Se l'amministrazione si pronunzia con provvedimento espresso prima dello spirare dei termini previsti, si intenderà automaticamente conclusa in quel momento la via amministrativa e si potrà avviare la fase giurisdizionale davanti al TCA; qualora, invece, non decida entro i suddetti termini, si formerà il silenzio-rifiuto e si intenderà comunque completata la via amministrativa, con la conseguenza che l'atto si potrà considerare definitivo ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale.

È importante evidenziare che lo spirare dei termini per la pronunzia non esime l'ufficio dal dovere di emettere un provvedimento sui ricorsi presentati. Nel caso in cui tale dovere non venga adempiuto, si formerà a favore dell'interessato, in presenza di determinate condizioni, una presunzione semplice di illegittimità dell'atto, da valutarsi da parte del giudice al momento della decisione.

Al pari di quanto previsto in Italia, nel caso in cui il contribuente proponga domanda giudiziale prima di avere ottenuto il pronunciamento espresso o tacito da parte dell'ufficio - e pertanto in un momento anteriore a quello in cui può considerarsi esaurita la fase precontenziosa - il tribunale, d'ufficio o su istanza di parte, dichiarerà improcedibile la domanda e sospenderà il giudizio, in attesa che venga espletata la fase amministrativa.

Una nota positiva da attribuire al sistema di impugnazione uruguayano è rappresentata dall'obbligo di avvalersi, già in questa fase – al pari di quanto è previsto in Italia – dell'assistenza tecnica. Ciò garantisce una diminuzione dei ricorsi, con la prevedibile eliminazione di quelli infondati e una corretta impostazione giuridica delle impugnazioni, che dovrebbe facilitarne la comprensione e la risoluzione.

Non può invece esser valutata positivamente la circostanza che in caso di mancato esperimento della fase amministrativa, o per esempio in caso di inidonea compilazione del ricorso, risulti definitivamente inibito l'accesso alla fase giurisdizionale.

Invero, la previsione di tale requisito di ammissibilità dell'azione è stata molto criticata dalla dottrina uruguayana, perché ritenuta in contrasto con il diritto al libero accesso alla giustizia da parte dell'interessato.

Le contestazioni sono nate anche dal fatto che nella maggior parte dei casi l'amministrazione non risponde nei termini e il procedimento si conclude con un diniego tacito, senza che vengano motivate le ragioni del rigetto. In questo modo, di fatto, il sistema dei ricorsi pre-contenziosi finisce per rappresentare soltanto un ingiusto privilegio per l'ufficio, disattendendo la ratio per la quale era stato previsto dal legislatore uruguayano, che non era quella di garantire all'amministrazione la possibilità di rivedere le proprie decisioni, bensì di riconoscere al contribuente il diritto ad un riesame obiettivo ed imparziale degli atti da lui impugnati.

Proprio in ragione di tali considerazioni sono state avanzate in dottrina numerose proposte di modifica dell'attuale sistema pre-contenzioso, con le quali è stata evidenziata la necessità, in particolare, che gli organi che decidono sui ricorsi amministrativi siano soggetti diversi dai funzionari dell'amministrazione finanziaria, che una volta insediati, a garanzia della loro indipendenza, permangano in carica per un periodo più lungo rispetto alla durata del governo che li ha designati.

### *3.2. In Perù*

Nell'ordinamento peruviano è previsto il procedimento c.d. "contenzioso-tributario", che regola i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente in caso di

## C.Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

---

contestazione di atti di natura tributaria e che trova una sua specifica disciplina (in parte differente da quella generale sul procedimento amministrativo) all'interno del Codice Tributario e di altre leggi speciali.

Si tratta di un procedimento amministrativo speciale, che si svolge, in prima istanza, con la reclamación davanti all'Administración Tributaria (che è il ramo dell'amministrazione specializzato nella gestione dei tributi) e, in seconda istanza, con la apelación davanti al Tribunal Fiscal, che è un organo collegiale, con competenza a livello nazionale.

Sia l'Administración Tributaria, sia il Tribunal Fiscal fanno parte della pubblica amministrazione (Administración Publica o Poder Ejecutivo) e più specificatamente del settore "Economia e Finanzes".

Il procedimento contenzioso-tributario si distingue sia dal contenzioso-amministrativo, che ha natura giurisdizionale (e si propone davanti al Poder Judicial), sia dal procedimento amministrativo-comune (applicabile a tutta l'amministrazione pubblica), essendo soggetto a regole particolari, giustificate dall'importanza riconosciuta alla materia fiscale, quale strumento di finanziamento della spesa pubblica.

Detto procedimento si fonda sul potere di autotutela, riconosciuto all'ufficio, di rivedere e correggere i propri atti di natura tributaria, anche su istanza di parte. Si dice "contenzioso" perché regola la controversia promossa dal contribuente a seguito di un provvedimento che incide sulla sua sfera giuridica individuale.

Anche se il procedimento di reclamación è avviato formalmente con l'istanza del soggetto passivo, che impugna l'atto dell'amministrazione, in realtà, sotto il profilo sostanziale, è quest'ultima che avvia il procedimento con la notifica dell'atto impugnato, aspetto questo che rileva sul piano dell'onere probatorio, al pari di quanto avviene in Italia.

Gli atti reclamabili sono quelli emessi a conclusione del procedimento di verifica o di accertamento del debito, non anche quelli interni a tali procedimenti, anche se lesivi dei diritti del contribuente; per la contestazione di questi ultimi il soggetto dovrà attendere – al pari di quanto previsto nell'ordinamento italiano - l'emissione del successivo atto reclamabile.

Più nel dettaglio è possibile classificare gli atti reclamabili in quattro categorie: a) atti che determinano il debito tributario; b) atti che impongono sanzioni non pecuniarie; c) atti che hanno una relazione diretta con il debito tributario; d) altri atti specificatamente previsti come reclamabili.

Nella prima categoria (atti che determinano il debito tributario) rientrano i provvedimenti espressamente previsti dall'art. 139 del codice tributario peruviano, vale a dire i provvedimenti impositivi, gli atti della riscossione, i provvedimenti relativi alle multas (sanzioni pecuniarie), nonché ogni altro atto che incide sulla quantificazione del debito fiscale (che ai sensi dell'art. 28 del suddetto Codice tributario è costituito dall'imposta, dagli interessi e dalle sanzioni).

Nella seconda categoria (atti che impongono sanzioni non pecuniarie) rientrano i provvedimenti che prevedono la chiusura dell'impresa o dell'attività professionale, la confisca di beni o il blocco temporaneo dei veicoli. Si tratta delle c.d. sanzioni accessorie, che non hanno come presupposto la violazione della norma giuridica tributaria, ma l'irrogazione della sanzione principale pecuniaria.

L'individuazione della terza categoria (atti che hanno una relazione diretta con il debito tributario) è frutto di un'attività interpretativa, perché in questo caso il codice si limita a richiamare genericamente gli "atti che hanno una relazione diretta con il debito tributario", senza alcuna specificazione.

Tra questi si ritiene debbano farsi rientrare, ad esempio, gli atti che determinano la tassa di ammortamento, la tassa di iscrizione al RUC (Registro Unico del contribuente), o la percentuale di perdita nell'attività d'impresa, in quanto direttamente collegati con la determinazione del debito fiscale, ossia con la verifica della base imponibile e del presupposto che ha generato l'obbligazione tributaria.

Vengono ricompresi in questa categoria anche gli atti relativi all'adempimento di obblighi formali, in quanto collegati a quelli di determinazione del debito tributario, essendo stati previsti dal legislatore proprio allo scopo di facilitare il compito di accertamento e verifica da parte dell'ufficio, oltre che per consentire l'adempimento dell'obbligazione tributaria sostanziale.

Non vengono inclusi, invece, i provvedimenti che concedono la rateizzazione del debito tributario, in quanto non collegati alla determinazione di quest'ultimo

## C. Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

(avvenuta in un momento precedente), ma alla sua estinzione, in modo dilazionato o posticipato.

Ancora, non possono includersi in questa categoria i provvedimenti che attribuiscono la responsabilità solidale, trattandosi di atti attinenti all'individuazione dei soggetti passivi e non direttamente collegati alla determinazione del debito.

Infine, nella quarta categoria (altri atti specificatamente previsti come reclamabili) rientrano i provvedimenti di diniego, espresso o tacito, di rimborso e di revoca di rateizzazione (non anche quelli che la concedono, che sono esclusi - come sopra evidenziato - anche dalla categoria precedente).

Gli organi competenti a decidere sulle reclamaciones, nel ricevere il reclamo dovranno valutare la sussistenza dei requisiti di ammissibilità dell'istanza, nonché quelli di validità dell'atto e infine l'opportunità e legittimità di questo rispetto ai motivi sollevati dal contribuente con l'impugnazione. Si tratta di valutazioni che andranno effettuate secondo una precisa graduatoria: soltanto se si supera la prima si potrà passare alla seconda valutazione e infine alla terza.

Per quanto attiene ai requisiti di ammissibilità della reclamación, ve ne sono alcuni previsti a pena di nullità, altri - che sono la maggior parte - la cui omissione può essere sanata. In questi casi il codice tributario peruviano prevede l'obbligo per l'Amministrazione di invitare il contribuente a sanare le omissioni entro il termine di 15 giorni, che si riduce a 5 nel caso in cui la reclamación sia presentata avverso provvedimenti che prevedono sanzioni non pecuniarie. Soltanto se il contribuente non ottempera al suddetto invito il ricorso sarà dichiarato inammissibile.

L'eventuale pronuncia in tal senso sarà comunque appellabile davanti al Tribunal Fiscal, che dovrà pronunciarsi esclusivamente sull'esistenza o meno della causa di inammissibilità, senza poter valutare la validità dell'atto amministrativo, né entrare nel merito.

Se il Tribunal Fiscal riterrà che la declaratoria di inammissibilità non sia conforme alla legge, revocherà la decisione impugnata e ordinerà all'Amministrazione di passare alla fase successiva della reclamación (relativa alla valutazione della validità dell'atto e, se del caso, alla terza). Viceversa, il contribuente potrà comunque presentare un altro reclamo, esente da vizi, ma dovrà prima effettuare il pagamento dell'intero importo richiesto nell'atto impugnato.

La pronunzia del Tribunal Fiscal che conferma la decisione sull'inammissibilità della reclamación non potrà essere impugnata dinanzi all'organo giurisdizionale. La Corte Suprema della Repubblica ha stabilito, infatti, in via generale, che la possibilità di impugnare la decisione del Tribunal Fiscal è ammessa soltanto quando non sia più possibile esperire alcuno dei ricorsi amministrativi e sia stata emessa una pronunzia sul merito della controversia.

Un altro aspetto indubbiamente peculiare del sistema peruviano dei ricorsi preventivi risiede nel fatto che, per la maggior parte degli atti reclamabili, non è previsto un termine di impugnazione, o comunque, se previsto, non riveste carattere perentorio.

Così, ad esempio, per gli atti impositivi e i provvedimenti relativi alle sanzioni pecuniarie, l'art. 137, comma 2 del Codice tributario prevede che il ricorso de reclamación vada presentato entro 20 giorni dalla notifica dell'atto impugnato; tuttavia al comma 3 dello stesso articolo è disciplinata l'ipotesi di presentazione del reclamo oltre il suddetto termine, prevedendo in questo caso l'obbligo per il contribuente di pagare l'importo totale del debito risultante dall'atto oggetto di reclamazione. Ciò significa che non esiste un limite temporale massimo, superato il quale il ricorso diventa improponibile. L'unica conseguenza del mancato rispetto del termine è l'obbligo del pagamento integrale prima dell'azione.

Regole particolari valgono nel caso di rigetto dell'istanza di rimborso, perché in questo caso i tempi per l'impugnazione in via amministrativa variano a seconda che si tratti di diniego tacito o espresso.

Nel primo caso è previsto soltanto un termine iniziale a partire dal quale si può proporre la reclamación (45 giorni dalla presentazione dell'istanza), ma non anche il termine massimo fino al quale si può esercitare tale diritto. Pertanto, contro il diniego tacito il contribuente potrà presentare il reclamo in qualunque momento.

Nel caso di diniego espresso, invece, il Codice tributario peruviano prevede un termine perentorio di 20 giorni dalla notifica dell'atto impugnato.

Il tempo concesso all'amministrazione per pronunziarsi sul ricorso de reclamación è di nove mesi dalla presentazione dell'istanza e quindi molto più ampio di quello previsto in Italia.

All'interno di tale termine ricade anche quello per il deposito del materiale probatorio, prima del quale l'amministrazione non potrà comunque decidere, salvo



## C.Gioè, Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario

che si tratti di questioni di mero diritto e non ci sia contestazione tra le parti sui fatti da provare.

È importante evidenziare che l'ufficio, a differenza di quanto previsto nel nostro ordinamento, potrà risolvere la reclamación anche dopo il superamento del termine massimo stabilito; questo avrà refluenze soltanto sulla misura degli interessi applicabili al debito in contestazione.

Inoltre, benché al contribuente venga riconosciuto il diritto di rinunciare in qualunque momento al procedimento avviato dinanzi alla all'Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal (con il conseguente abbandono della pretesa e definitività dell'atto impugnato), è tuttavia rimessa alla facoltà dell'organo decidente la scelta di accettare la rinuncia o pronunziarsi ugualmente sulla reclamación o sulla apelación.

Ed invero, non sono mancate ipotesi in cui il Tribunal Fiscal non ha accettato la rinuncia al reclamo, risolvendo il caso a favore del contribuente e revocando il provvedimento impositivo impugnato, dando così esempio di una corretta amministrazione della giustizia tributaria (nella fattispecie si trattava di un prelievo riconosciuto come ingiusto che, laddove fosse stata accettata la rinuncia, sarebbe divenuto definitivo).

La possibilità per l'amministrazione di pronunziarsi oltre il termine stabilito e perfino in caso di rinuncia al reclamo, unita alla non perentorietà dei termini per proporre quest'ultimo e alla sanabilità della maggior parte dei requisiti di ammissibilità, caratterizzano in modo indubbiamente peculiare l'intero impianto normativo della fase pre-contenziosa prevista dal modello peruviano e non trovano riscontro in alcuno degli altri sistemi sopra esaminati.

Chiara Gioè