

## LALENTE SULLA RIFORMA

## Questioni di diritto intertemporale su reclamo e mediazione tributaria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

L'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.Lgs. 220/2023](#), dando attuazione alla legge delega sulla riforma fiscale (L. 111/2023), ha abrogato l'[articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#), ovvero l'istituto del **reclamo** e della **mediazione tributaria**.

La **modifica in esame**, alla quale dovrebbe applicarsi soltanto il **comma 1, dell'articolo 4, D.Lgs. 220/2023**, e non anche il successivo comma 2, è entrata **in vigore lo scorso 4.1.2024**, per cui l'istituto del reclamo e della mediazione **non trova applicazione ai ricorsi notificati successivamente a tale data**.

Tale conclusione pone, tuttavia, alcune **questioni di diritto intertemporale** relative:

- alla **disciplina applicabile** alle **controversie** aventi ad oggetto **atti impositivi notificati prima del 4.1.2024**;
- alla sorte delle **procedure di reclamo e mediazione tributaria già avviate alla data del 4.1.2024**.

Nella **prima ipotesi**, quindi con riferimento alle **controversie** aventi ad oggetto **atti impositivi notificati prima del 4.1.2024**, pendendo a tale data il termine per il ricorso, si pone il dubbio se il contribuente debba tener conto della disciplina prevista dall'[articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#), dal momento che l'atto è stato notificato in vigenza dell'istituto del **reclamo** e della **mediazione**, oppure proporre **direttamente ricorso** e procedere alla **costituzione in giudizio entro 30 giorni** a pena di inammissibilità.

Al fine di individuare una **soluzione**, da un lato, si potrebbe valorizzare la **data di notifica del ricorso** e, dall'altro, la **data di notifica dell'atto impositivo**. Sebbene, a prima vista, potrebbe apparire corretto riferire l'**efficacia** della **riforma** in esame alla **data di notifica del ricorso**, occorre considerare che ciò potrebbe **"sorprendere"** quei contribuenti che legittimamente avevano fatto **affidamento** sulla possibilità di chiudere anticipatamente la controversia mediante il **reclamo** e la **mediazione**.

Qualora, invece, si facesse riferimento alla **data di notifica dell'atto impositivo**, pur legando l'efficacia della riforma ad un momento esterno al processo, l'inconveniente prima indicato non si verificherebbe, per cui potrebbe rappresentare la **soluzione migliore e più garantista** per il contribuente stesso. In tal caso, quindi, i **ricorsi notificati successivamente al 4.1.2024**, ma relativi ad **atti impositivi notificati prima di tale data**, sarebbero comunque assoggettati alla **procedura di reclamo e mediazione**.

Ad ogni modo, è d'uopo rilevare che la stessa **Agenzia delle entrate** e il **MEF** hanno osservato che la procedura di reclamo e mediazione **non sarebbe più applicabile ai ricorsi notificati successivamente al 4.1.2024 (Comunicato stampa MEF 22.1.2024)**.

Nella **seconda ipotesi**, quindi, con riferimento alla sorte delle **procedure di reclamo e mediazione tributaria già avviate alla data del 4.1.2024**, non sembrerebbe esserci dubbio alcuno sul fatto che a tali controversi debba trovare **applicazione la disciplina vigente alla data di notifica**, sia dell'**atto impositivo** che del **ricorso/reclamo**.

Quindi, per tali controversie, nonostante l'intervenuta **abrogazione** dell'**articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992**, facendo applicazione dei **principi del legittimo affidamento, del diritto di difesa e di economia processuale**, continuerà a trovare applicazione la procedura del **reclamo** e della **mediazione**, con la conseguenza che il **termine di costituzione in giudizio** non subirà alcuna modifica.

Ciò detto, tale **scelta legislativa**, a prima vista, potrebbe apparire **in controtendenza** rispetto alle modifiche intervenute negli ultimi anni (si pensi, ad esempio, alla **riforma del 2018** che aveva **ampliato il campo di applicazione** dell'istituto, ricomprendendo le **liti di valore sino a 50.000 euro** rispetto all'iniziale soglia di 20.000 euro).

Tuttavia, si ritiene che la medesima debba essere vista in un'**ottica di maggior respiro**, tenendo conto anche delle **ulteriori riforme** introdotte nel settore tributario. Si osservino le importanti **novità** concernenti l'**autotutela** e, in particolare, il **ridimensionamento** della **discrezionalità** a vantaggio della **obbligatorietà** dei casi di autotutela, così come quelle riguardanti l'**accertamento con adesione**, soprattutto in termini di maggiore **impulso alla definizione** della contestazione in sede amministrativa.

A ben vedere, si tratta di modifiche finalizzate a **deflazionare** in modo efficace il **processo tributario**, limitando il numero delle controversie che giungono dinanzi al giudice dopo aver espletato un'inutile procedura di reclamo e mediazione innanzi ad un organo che non è di certo terzo e imparziale, mediante il **rafforzamento** di istituti diretti alla **definizione in sede amministrativa**.

E allora, vista in questi termini, l'**abrogazione** dell'**articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992**, appare più che **condivisibile**.