

## Reclamo-mediazione: abrogazione differita ai ricorsi notificati dal 1° settembre 2024?

*Leda Rita Corrado - Avvocato cassazionista in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca*

Con il D.Lgs. n. 220/2023 è stata abrogata la disciplina della mediazione tributaria, giacché l'istituto è stato ritenuto inidoneo a ridurre l'impatto delle liti di minor valore sui numeri del contenzioso fiscale. Una formulazione normativa poco chiara ha tuttavia generato una questione di diritto intertemporale relativa all'individuazione dei contorni diacronici degli effetti dell'abrogazione. Che succede per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario? E cosa invece per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 fino al 1° settembre 2024?

Le liti di minor valore, rappresentando più dell'80% del totale dei procedimenti di primo grado, sono considerate il fattore che ha generato - e continua a generare - l'arretrato nel contenzioso dei successivi gradi di giudizio che il PNRR impone di ridurre.

Introdotta nel 2011 per abbattere il numero dei ricorsi di primo grado iscritti a ruolo, la **mediazione tributaria** è sempre stata oggetto di **critiche** fino a venir ridisegnata nel 2014 con una declaratoria di **incostituzionalità** per lesione dell'**art. 24 Cost.**, nella parte in cui si richiedeva il previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo a pena di inammissibilità del ricorso giurisdizionale (sentenza n. 98 del 2014).

L'**art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992** è stato modificato più volte: nel 2017 il valore delle liti reclamabili è stato elevato da 20.000 a 50.000 euro, mentre nel 2022 la condanna al pagamento delle spese di giudizio è stata legata, a monte, alla condotta in sede di mediazione tributaria e, a valle, alla responsabilità amministrativa del funzionario.

### Il fallimento della mediazione tributaria

Nonostante l'intervento della Consulta e le modifiche legislative, l'istituto ha continuato a produrre risultati **insoddisfacenti**.

Nel 2022, anche se l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la quasi totalità delle 93.309 istanze ricevute, **solo il 30% delle mediazioni tributarie ha prodotto un effetto deflattivo del contenzioso**, perché i rigetti sono stati ben 67.721 a fronte di 21.686 accordi e provvedimenti di accoglimento. Si tratta di un risultato insoddisfacente, specie se confrontato con il maggior impegno - economico e umano - che la Pubblica Amministrazione deve sostenere per dare attuazione a questo istituto.

Il peccato originale è rappresentato dalla scelta di affidare l'esame del reclamo alla **stessa amministrazione** che ha emesso il provvedimento: anche se le doglianze del contribuente sono esaminate da "strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili", è assai poco frequente che un ufficio possa smentire quanto deciso da altra articolazione del medesimo ente. Nella maggior parte dei casi la mediazione tributaria si risolve quindi nella mera **anticipazione delle controdeduzioni**, che il contribuente può così esaminare prima della propria costituzione in giudizio.

L'abrogazione disposta dal decreto attuativo della delega fiscale

L'art. 17-bis, [D.Lgs. n. 546/1992](#) è stato abrogato dall'art. 2, comma 3, [D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220](#).

### **Leggi anche [Contenzioso tributario: nuove regole in vigore dal 4 gennaio](#)**

La scelta è stata quella di puntare sullo strumento della **conciliazione**: vedremo se la nuova disciplina dell'istituto determinerà un incremento della sua fruizione, visto che nel 2022 le liti così definite in sede di merito sono state poco meno di 800.

Un ulteriore effetto deflattivo sarà prodotto da un più intenso uso del **contraddittorio endoprocedimentale**, del **procedimento di accertamento con adesione** e dell'**autotutela**, spostando il tentativo di risoluzione delle liti minori dalla sede giudiziale a quella procedimentale.

Ciononostante, già oggi si ipotizza anche l'introduzione di una **nuova mediazione tributaria**.

### **L'efficacia dell'abrogazione dal 1° settembre 2024**

In base all'art. 2, comma 3, [D.Lgs. n. 220/2023](#), l'art. 17-bis, [D.Lgs. n. 546/1992](#) è stato abrogato a **decorrenza da 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario.

A sua volta l'art. 4 regola la decorrenza degli effetti della novella contenuta nel [D.Lgs. n. 220/2023](#), stabilendo che le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati con **ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**.

### **Manca una chiara disciplina intertemporale**

Ciò che è evidente è che il **discrimen temporale** è rappresentato dalla **data di notifica del ricorso**. Il pessimo drafting normativo del [D.Lgs. n. 220/2023](#) ha tuttavia generato una questione di diritto intertemporale relativa all'individuazione dei contorni diacronici degli effetti dell'abrogazione dell'istituto della mediazione tributaria.

Quid per i ricorsi notificati **prima del 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario?

Quid per i ricorsi notificati **dal 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario, **fino al 1° settembre 2024**?

### **L'interpretazione “autentica” del MEF**

Una prima soluzione è stata avanzata dall'Ufficio Stampa del Ministero dell'Economia e delle finanze nel [comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024](#).

Nel documento si sostiene che per i **ricorsi notificati fino al 3 gennaio 2024** continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17-bis e che l'**abrogazione** “opera per i ricorsi [...] notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire **dal 4 gennaio 2024**”.

In buona sostanza, secondo il comunicato del MEF:

- la mediazione **opera** per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024;
- la mediazione **non opera** per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024;
- la mediazione **non opera** per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2024.

È una soluzione che risponde all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di sgravarsi nel più breve tempo possibile degli **oneri organizzativi ed economici** che la mediazione implica per l'ente pubblico.

## Una soluzione alternativa

È possibile individuare una diversa soluzione.

Se è vero che la disciplina della mediazione viene abrogata dal 4 gennaio 2024, è altrettanto vero che gli **effetti di tale abrogazione** vengono **posticipati** dall'art. 4 del decreto legislativo e circoscritti ai soli **giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**. Ne risulta che:

- la mediazione **opera** per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024;
- la mediazione **opera** per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024;
- la mediazione **non opera** soltanto per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2024.

L'alternativa ora descritta non è soltanto coerente con la *littera legis*, ma consente altresì di **tutelare l'affidamento** del contribuente dagli effetti di un repentino e inaspettato cambiamento della disciplina del processo tributario, in particolare nel caso in cui gli sia già stato notificato un atto impositivo e il termine per la sua impugnazione sia ancora pendente alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. n. 220/2023.

## Una soluzione prudentiale

Pur ritenendo corretta l'esegesi appena esposta, bisogna tuttavia dare atto di quella che può essere considerata una soluzione dettata dall'opportunità di cautelare il contribuente da **declaratorie di inammissibilità per tardività della costituzione in giudizio** del ricorrente: per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024 è infatti possibile depositare il ricorso entro il termine di **30 giorni** dalla sua notifica *ex art. 22*, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, perché:

- nel caso in cui ritenga che la mediazione non debba essere attuata, la Corte di Giustizia di I grado adita procede alla **trattazione della causa**;
- nel caso in cui ritenga che la mediazione debba essere attuata, la Corte di Giustizia di I grado adita **rinvia** la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo da parte dell'Amministrazione in virtù del disposto di cui al secondo periodo dell'art. 17-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992.