

Il D.lgs. n.220 del 3.1.2024 e l'abrogazione degli istituti del ricorso reclamo e della mediazione disciplinati dall'art.17-bis del Dlgs 546/92

a cura dell'avv. Lorena Di Fiore

Napoli, li 20/01/2024

A partire dalla sua data di entrata in vigore – dal 4.1.2024 – il contribuente non deve proporre più obbligatoriamente il ricorso reclamo e non può più formulare una proposta di mediazione, ma deve proporre il ricorso nella modalità ordinarie.

La legge delega per la riforma tributaria – legge n.111/2023 - sotto l'art.19 impartisce il principio di rafforzare, e non eliminare, gli “istituti deflativi operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio...”.

Non è chiara la ragione per la quale il legislatore delegato ha abrogato l'art.17-bis. Una ipotesi potrebbe essere quella di voler semplificare le procedure di lavoro del fascicolo giudiziario da parte dell'Ente impositore per “liberare” risorse umane da dedicare al “nuovo” istituto dell'autotutela rafforzata. Staremo a vedere quali saranno i risultati.

Sta di fatto che l'abrogazione dell'art.17-bis comporta la violazione del principio della legge delega di riforma sopra commentato e considerata la efficacia ultrattiva dell'art.17-bis potrebbe essere sollevata questione di illegittimità costituzionale della norma abrogativa per eccesso di delega.

* * *

L'abrogazione dell'istituto del ricorso reclamo pone problemi applicativi in merito alla individuazione esatta della sua data di entrata in vigore ed in relazione ai procedimenti che erano in corso alla data della sua eliminazione dall'ordinamento giuridico.

fondato da

**Di Fiore
Nunziato**
avvocati tributaristi

Napoli
Via Vannella Gaetani n.27
80121 Napoli
Tel. 081 18891090

Milano
Via Manfredo Camperio n.9
20123 Milano
Tel. 02 30322499

www.difiorenunziato.com

Per dare soluzione agli stessi è necessario esaminare preliminarmente le molteplici norme presenti nel Dlgs 220 che disciplinano la sua entrata in vigore e regolamentano le fasi di diritto intertemporale. Anche una norma abrogativa, il cui effetto è quello di eliminare dall'ordinamento una regola prima presente, crea problemi applicativi se essa disciplinava un fenomeno giuridico di durata e non ad effetto istantaneo.

Per stabilire l'effetto di questa abrogazione è necessario fare riferimento alla disciplina sull'entrata in vigore del Dlgs 220 ed a quella di natura transitoria. Questa disciplina regola gli effetti di diritto intertemporale delle novità, incluse quelle determinate dall'abrogazione di precedenti istituti.

Le norme di riferimento sono contenute negli articoli 2 e 4 del Dlgs 220.

- A- L'art. **2 comma 3 del Dlgs n.220** prevede che "A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati: a) il comma 2-septies dell'articolo 15 e l'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546; b) ...", e vale a dire, rispettivamente, la disciplina speciale in tema di spese di lite in caso di ricorso reclamo e la norma istitutiva del ricorso reclamo.
- B- L'art.4 del Dlgs 220 è rubricato "Entrata in vigore e decorrenza degli effetti" e regola l'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Il primo comma contiene una prima regola di carattere generale. Esso così recita "Il presente decreto entra in vigore **il giorno successivo alla sua pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana". Il Dlgs 220 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024 e pertanto il giorno successivo, il **4 gennaio 2024**, è quello della entrata in vigore del Dlgs220. Questa è una regola di carattere generale, ma non è la sola.
- C- L'art.4 del Dlgs 220, nella prima parte del comma 2, detta una seconda regola di carattere generale secondo la quale "Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato **successivamente al 1° settembre 2024**". Dunque, secondo questa diversa regola, le norme del Dlgs 220 entrano in vigore con riferimento ai ricorsi notificati dopo il 1.9.2024. Affinchè questa disposizione risulti conciliabile con l'altra regola di carattere

generale – sub. B – i loro ambiti di applicazione devono essere necessariamente differenti, altrimenti risulterebbe un insanabile contrasto.

Il Dlgs 220 contiene tanto disposizioni di carattere processuale, che rappresentano la maggioranza, quanto disposizioni di carattere ordinamentale e organizzativo. Tali sono, ad esempio, quelle recate dalle lettere ee) sub.3) dell'art.1, e così quelle relative alle norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché per l'approvazione dei modelli per la redazione degli atti processuali e per le disposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. Si ritiene che la regola contenuta nella prima parte del comma 2, qui in commento (seconda regola di carattere generale), diversa rispetto a quella del primo comma dell'art.4, faccia riferimento a tutte le disposizioni di carattere processuale contenute nel Dlgs 220. Queste disposizioni, inerenti lo svolgimento del processo, sono applicabili ai ricorsi in primo e in secondo grado notificati a decorrere dal 2 settembre 2024 (giorno successivo al 1° settembre 2024). Questa seconda regola di carattere generale non esaurisce la disciplina transitoria.

D- Infatti, nella seconda parte del comma 2 vi è una regola – questa di carattere eccezionale - che deroga alle regole generali, in particolare a quella sub. C, perché essa prevede che talune disposizioni – quelle di cui all'art.1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v) z), aa), bb), cc) e dd) – “si applicano ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal **giorno successivo all'entrata in vigore** del presente decreto”, e dunque a partire dal **5 gennaio 2024**.

Per le disposizioni ivi richiamate è stabilito che esse trovino applicazione in via immediata e con riferimento non soltanto ai giudizi di merito ma anche a quello di legittimità. Questa norma è vigente a partire dal giorno successivo a quello della entrata in vigore del Dlgs 220 - 4.1.2024 – e pertanto dal 5 gennaio 2024.

In definitiva, provando a mettere ordine nelle diverse date di riferimento, si ha:

- a) **3.1.2024**: il Dlgs 220 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.2;
- b) **4.1.2024**: e vale a dire il giorno successivo alla pubblicazione in G.U., ex comma 2, parte prima, art.4, il Dlgs 220 entra in vigore - **prima regola di carattere generale**;

- c) **2.9.2024:** le disposizioni del Dlgs 220 – la norma non lo dice, ma lo si deve sotto intendere - solo quelle di carattere processuale, si applicano ai giudizi i cui ricorsi in primo e secondo grado saranno notificati dopo il 1° settembre 2024, e dunque a partire dal 2.9.2024, e ciò per effetto della prima parte del comma 2 dell'art.4 – **seconda regola di carattere generale;**
- d) **5.1.2024:** e vale a dire il giorno successivo alla data di entrata in vigore del Dlgs 220 che è quella del 4 gennaio, talune disposizioni del Dlgs 220 di natura processuale – quelle indicate nella parte seconda del comma 2 dell'art.4 – in deroga alla seconda regola di carattere generale (sub.c) entrano in vigore il 5.1.2024, e ciò ai sensi della parte seconda del comma 2 dell'art.4 - **regola di carattere eccezionale;**
- e) **4.1.2024:** data di efficacia dell'abrogazione dell'art.17-bis cit..

Nessuna delle norme sopra esaminate – sub. a-d - relative alla entrata in vigore ed alla disciplina transitoria del Dlgs 220 fa riferimento alla disposizione dell'abrogazione dell'istituto del ricorso reclamo (art.17-bis Dlgs 546/92). Il comma 3, lettera a), dell'art.2, nel sancire l'abrogazione dell'art.17-bis cit., prevede esclusivamente che l'abrogazione opera dalla data di entrata in vigore del Dlgs 220 e dunque dal 4.1.2024; essa, però, nulla stabilisce in merito ai procedimenti dei ricorsi reclamo pendenti a quella data.

* * *

La disciplina dettata dal comma 3 dell'art.2 del Dlgs 220 – in tema di abrogazione dell'art.17-bis del Dlgs 546/92 – è chiara e non crea dubbi in merito alla sua entrata in vigore dalla data di efficacia del Dlgs 220, dal 4.1.2024.

Molto più complessa è l'interpretazione della norma abrogativa rispetto ai procedimenti di ricorso reclamo in corso di svolgimento alla data del 4.1.2024. Si tratta di ricorsi proposti prima di questa data, in vigenza della disciplina dell'art.17-bis, per i quali gli esiti a quella data possono essere diversi.

Ricordate così le varie fasi del ricorso reclamo, alla data del 4.1.2024, gli esiti possono essere svariati:

- a) è pendente il termine di gg. 90 previsto per lo svolgimento della fase procedimentale e nessun provvedimento risulta ancora adottato. L'Agenzia sta istruendo la pratica;
- b) l'Agenzia ha respinto il ricorso reclamo senza fare alcuna proposta di mediazione;
- c) l'Agenzia ha accolto il ricorso reclamo ed ha annullato integralmente il provvedimento impositivo;
- d) l'Agenzia ha accolto il ricorso reclamo ed ha annullato parzialmente il provvedimento impositivo;
- e) l'Agenzia ha formulato una proposta di mediazione;
- f) il contribuente intende accettare la proposta di mediazione e deve adempiere a quanto richiesto;
- g) il contribuente non intende accettare la proposta di mediazione;
- h) è pendente il termine di gg. 30 – decorrenti dalla scadenza di quello di gg.90 per la chiusura della fase amministrativa del ricorso reclamo – entro il quale il contribuente deve depositare il ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria.

Esistono problematiche di interpretazione di diritto intertemporale anche per una norma abrogativa, come invece a prima vista non si direbbe. Semplicisticamente, se l'effetto della norma abrogativa è quello di eliminare dall'ordinamento una determinata regola giuridica non dovrebbero porsi problemi di diritto transitorio. Se ciò vale per la norma eliminata che disciplinava un fenomeno giuridico ad effetto istantaneo, non vale nel caso la norma eliminata disciplinava un fenomeno giuridico di durata, con effetti permanenti.

Il procedimento del ricorso reclamo-mediazione è una fattispecie a formazione successiva e pertanto alla data dell'abrogazione dell'istituto – 4.1.2024 – la procedura può essere ancora in corso.

* * *

La domanda è questa: per i procedimenti introdotti con ricorsi reclamo proposti prima del 4.1.2024 per i quali pendono i termini previsti dall'art.17-bis continua ad applicarsi la disciplina previgente, perché la norma abrogativa ha un'efficacia ultrattiva, oppure abrogato l'art.17-bis i procedimenti in corso si estinguono nella fase nella quale si trovano a quella data?

Si anticipa la conclusione-risposta, che è possibile soltanto all'esito di una ricostruzione laboriosa e complessa, che viene sviluppata in avanti e involge l'individuazione della natura giuridica del ricorso reclamo nonché vari concetti di teoria generale, amministrativa e civile quali il divieto di leggi retroattive, i tipi di abrogazione (espressa, tacita), gli effetti dell'abrogazione se retroattivi, immediati o ultrattivi, lo *ius superveniens*, i principi *tempus regit actum* e *tempus regit actionem*.

La risposta alla domanda è questa: per i procedimenti in corso alla data del 4.1.2024 continuano ad applicarsi le regole stabilite dall'art.17-bis, in quanto la norma abrogativa va interpretata come avente effetto ultrattivo. Premessa la natura amministrativa del procedimento ricorso reclamo, con riferimento alla sua prima fase, rilevata l'esistenza di sub procedimenti autonomi ed eventuali, quale quello della mediazione, l'interpretazione che riconosce una efficacia ultrattiva all'art 17-bis ha la finalità di tutelare le aspettative del contribuente. Questo, infatti, all'atto della proposizione del ricorso reclamo, con eventuale proposta di mediazione, ha fatto affidamento sull'esito positivo di una revisione amministrativa dell'atto impositivo – in accoglimento del ricorso reclamo – o sull'accoglimento della proposta di mediazione da lui formulata. Pertanto, a tutela di questo affidamento ed al pari di quanto avviene nel diritto amministrativo in casi similari, deve essere applicato il principio *tempus regit actionem*. Al procedimento amministrativo introdotto con il ricorso reclamo e che dura fino a quando non decorre il suo termine di scadenza – gg 90 dalla relativa notifica - si applica la legge vigente al momento del suo avvio e non quella vigente al momento dell'adozione del provvedimento finale che chiude quel procedimento. Dunque, se il procedimento amministrativo introdotto con il ricorso reclamo è stato avviato prima del 4.1.2024, la norma da applicare è quella dell'art.17-bis all'epoca vigente e munita ancora di efficacia, in considerazione della sua natura ultrattiva.

Divieto di legge retroattiva

Secondo l'art.11 delle preleggi : “La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo. **I contratti collettivi** di lavoro possono stabilire per la loro efficacia una data anteriore alla pubblicazione, purché non preceda quella della stipulazione.”

Tale principio, in quanto privo di rango costituzionale, può essere discrezionalmente derogato dal legislatore ordinario. Pertanto, il legislatore può ritenere opportuno *estendere gli effetti* di una legge anche al passato (es.: la tassazione oggi di un presupposto verificatosi nel passato); sono *retroattive le leggi penali più favorevoli* al reo (art. 2 c.p.); sono *retroattive le leggi di interpretazione autentica*, ossia le leggi che il legislatore emana per chiarire il significato di norme preesistenti.

Il principio di irretroattività è per il legislatore statale **meramente direttivo** ed ammette deroghe, sia pure in presenza di adeguate ragioni giustificatrici. Esso rappresenta un **criterio interpretativo** per gli applicatori della norma: la retroattività deve essere sancita espressamente dal legislatore o comunque, ricavarsi in maniera non equivoca dalla formulazione della norma; nel dubbio, la legge dovrà considerarsi irretroattiva. In generale può affermarsi il principio che solo le norme favorevoli per i destinatari possono avere efficacia retroattiva.

Interpretando l'art.11 delle preleggi, la Cassazione con sentenza n. 16620/2013 statuisce quanto segue: "Il principio della irretroattività della legge (art. 11 disp. preliminari c.c.) comporta che la legge nuova non possa essere applicata, oltre ai rapporti giuridici esauritisi prima della sua entrata in vigore, a quelli sorti anteriormente ancora in vita se, in tal modo, si disconoscano gli effetti già verificatisi nel fatto passato o si venga a togliere efficacia, in tutto o in parte, alle conseguenze attuali o future di esso; la legge nuova è, invece applicabile ai fatti, agli "status" e alle situazioni esistenti o sopravvenute alla data della sua entrata in vigore, ancorché conseguenti ad un fatto passato, quando essi, ai fini della disciplina disposta dalla nuova legge, debbano essere presi in considerazione in se stessi, prescindendosi totalmente dal collegamento con il fatto che li ha generati, in modo che resti escluso che, attraverso tale applicazione, sia modificata la disciplina giuridica del fatto generatore." La legge nuova, nel nostro caso, è la norma abrogativa dell'art.17-bis. La sua applicazione ai procedimenti in corso, con la conseguente loro estinzione immediata, comporterebbe ciò che la Cassazione ritiene di dover evitare e vale a dire che "... la legge nuova [ndr, quella abrogativa dell'art.17-bis] non possa essere applicata, oltre ai rapporti giuridici esauritisi prima della sua entrata in vigore, a quelli sorti anteriormente ancora in

vita se, in tal modo, si disconoscano gli effetti già verificatisi nel fatto passato o si venga a togliere efficacia, in tutto o in parte, alle conseguenze attuali o future di esso...". Se i procedimenti in corso alla data del 4.1.2024 venissero estinti per effetto dell'abrogazione intervenuta, verrebbero disconosciuti gli effetti già verificatisi in passato – tali sono l'avvio del procedimento del ricorso reclamo – o si toglierebbe efficacia alle conseguenze attuali o future di quel procedimento e tali sono il possibile accoglimento del reclamo, della mediazione o la formulazione di una proposta di mediazione.

Pertanto, già sulla base dell'applicazione dell'art.11 delle preleggi si deve giungere alla conclusione rassegnata della permanenza di efficacia dell'art.17-bis ai procedimenti in corso alla data del 4.1.2024.

L'abrogazione e la sua efficacia: retroattiva, immediata, ultrattiva

L'argomentazione principale che porta a far ritenere che art.17-bis continui ad essere efficace – nonostante la sua abrogazione - per i procedimenti in corso alla data del 4.1.2024 risiede nell'analisi del tipo di abrogazione e dei suoi effetti.

Un legislatore nel tempo t_0 ha introdotto nel sistema una legge che chiameremo X; nel tempo t_1 il successivo legislatore decide che la precedente legge X va cancellata, non deve essere più applicata; se così vuole, ottiene questo risultato facendo entrare in vigore una nuova legge Y la quale prescrive che "la legge X è abrogata"; la conseguenza di questa dichiarazione contenuta nella legge Y è che dal momento in cui la nuova legge entra in vigore (momento che chiameremo t_2 perché in generale viene dopo il momento t_1) nessuno che sta dentro il sistema di cui sia X che Y facevano o fanno parte può applicare la legge X a casi iniziati successivamente alla abrogazione (la legge X non è più in vigore). La vicenda descritta si chiama *abrogazione espressa*: abrogazione è sia l'atto di abrogare, sia l'effetto abrogativo; è una abrogazione espressa perché il legislatore dice di voler abrogare la legge X e indica espressamente la legge o la disposizione che viene abrogata.

L'art.2, comma 3 del Dlgs 220, che abroga l'art.17-bis, è un'abrogazione espressa.

Dalla descrizione fatta si ricavano molti altri elementi che caratterizzano l'abrogazione espressa: 1) anzitutto l'abrogazione presuppone lo scorrere del tempo e la separazione tra il periodo di vigenza della legge abrogata ed il periodo di vigenza della legge abrogante; 2)

nello stesso tempo l'abrogazione presuppone la immediata contiguità tra legge che abroga e legge abrogante: in altre parole la legge X vige fino al momento t_2 , e la legge abrogante Y entra in vigore nello stesso momento t_2 ; 3) in terzo luogo la legge abrogata non diventa per questo solo fatto una legge invalida: è una legge disvolta dal legislatore, che, se era valida, resta valida in riferimento al periodo della sua vigenza; è una legge abrogata e quindi non più in vigore; la legge abrogata potrebbe rivelarsi invalida dopo la sua abrogazione ed essere trattata come tale, ma si tratterebbe di una vicenda del tutto diversa che non riguarda la sua abrogazione: la cosa è possibile perché la legge abrogata in principio non cessa di essere efficace nei confronti dei rapporti nati durante la sua vigenza; se però la legge X è stata dichiarata invalida mentre era in vigore e per questa ragione non è più in vigore, la sua abrogazione non avrebbe senso (ed anzi sarebbe pericolosa perché potrebbe indurre l'operatore giuridico a credere che essa cessa di essere in vigore nel momento in cui viene erroneamente dichiarata abrogata, mentre invece o idealmente non è mai entrata in vigore oppure è cessata di vigore, se così dispone il sistema, nel momento in cui è stata dichiarata invalida); 4) la mera abrogazione, e cioè la dichiarazione che si limita ad abrogare senza cercare di introdurre una nuova regola con riferimento al medesimo oggetto disciplinato da quella abrogata determina semplicemente un vuoto: se tale vuoto resterà tale (qualcosa che prima si poteva o doveva fare ed ora non si può o deve più fare sul piano giuridico) o sarà sostituito in positivo da una diversa regola vigente nel sistema dipende da come il sistema reagirà al vuoto.

L'abrogazione espressa si traduce nella cancellazione ideale dal sistema normativo vigente di tutti gli enunciati che vengono abrogati (di quelli della intera legge se viene abrogata una intera legge, di quelli contenuti in un articolo se viene abrogato un solo articolo, e così via). Questa cancellazione naturalmente è un fatto ideale, che sta nella testa degli utenti: materialmente non viene cancellato nulla, perché l'accaduto (ad es. la pubblicazione legale a stampa) non può essere tolto; questa ideale cancellazione riguarda, come sottolineato più volte, il sistema in vigore nel momento in cui esso viene interrogato dopo l'abrogazione e non riguarda ovviamente il sistema quale era in vigore prima della abrogazione; questo spiega perché è possibile, utile, e necessario comunque per l'operatore giuridico, disporre

di archivi normativi temporizzati, che restituiscano il testo quale era ufficialmente in vigore nel momento cronologico nel quale l'operatore si colloca, come reperibile nella maggioranza delle banche dati consultabili.

Carattere essenziale della abrogazione espressa (e non della abrogazione tacita, come è evidente) è la esatta individuazione da parte della legge abrogante della legge o delle disposizioni abrogate. Peraltro se la legge successiva toglie espressamente da una legge precedente alcune parole che per se stesse non hanno senso compiuto, non si usa il sostantivo "abrogazione" e il verbo "abrogare", ma il sostantivo "soppressione" ed il verbo "sopprimere": quest'uso si spiega e si giustifica facilmente perché è ovvio che togliendo parole che da sole non hanno senso compiuto il legislatore in realtà non intende propriamente abrogare ma intende modificare un precedente testo, cosicché per sapere qual è la nuova disposizione che il legislatore intende introdurre bisogna togliere dal vecchio testo le parole soppresse ed emerge in tal modo la nuova disposizione.

Spesso la legge Y non contiene solo la disposizione che abroga la precedente legge X o parti di una precedente legge, ma al contrario anzitutto disciplina con regole nuove lo stesso oggetto o gli stessi oggetti disciplinati dalla legge X e poi a questa nuova disciplina aggiunge la disposizione finale secondo cui la legge X è abrogata. Questo è un risultato che il legislatore può ottenere usando una modalità formalmente diversa, che nasconde il momento abrogativo e nella quale comunque non compare la parola abrogazione.

In ogni caso il momento t_2 nel quale avviene l'abrogazione, poiché pretende di tagliare in modo netto una vita individuale e sociale che scorre continua, determina in realtà una serie di problemi che vanno sotto il nome:

- a) di **retroattività** (quando per alcuni casi nati anteriormente si applica la nuova legge Y al posto della legge X che in astratto allora li regolava),
- b) oppure di **immediata applicazione** (quando la nuova legge Y si applica da t_2 in poi anche a rapporti e situazioni già cominciate che per la parte anteriore a t_2 restano regolate dalla legge abrogata),
- c) oppure di **ultrattività** (quando ad alcuni casi già cominciati prima di t_2 si applica fino al loro esaurimento la legge abrogata X e non quella abrogante Y).

L'efficacia ultrattiva è quella che ricorre per la norma abrogata dell'art.17-bis in commento. Questa sua efficacia, per così dire espansa, è fondata non soltanto alla luce dell'art.11 delle preleggi, oggetto del precedente commento, ma soprattutto considerata la natura amministrativa del procedimento del ricorso reclamo – su cui infra – e sulla conseguente salvaguardia degli effetti positivi che possono scaturire da quel procedimento per il contribuente.

Tra l'altro l'efficacia ultrattiva della norma abrogata, spiega perché è possibile sollevare una questione di costituzionalità nei confronti anche di una legge o disposizione di legge abrogata, come prospettato in apertura di questo articolo: ciò è possibile perché per il giudice *a quo* quella disposizione, anche se abrogata, è rilevante nel processo perché dovrebbe applicarla.

Ius superveniens ed i principi tempus regit actum e tempus regit actionem

Il principio *tempus regit actum* nelle more del procedimento

Per continuità di trattazione, si dia qui per scontata la natura amministrativa del procedimento introdotto con il ricorso reclamo e la presenza di sub procedimenti autonomi e facoltativi, come quello della mediazione, disciplinato sempre dall'art.17-bis. L'esame della natura giuridica del ricorso reclamo è rinviata a dopo.

Vediamo allora cosa accade se varia, anche in termini di abrogazione, una norma che disciplina un procedimento amministrativo ancora in corso alla data della nuova legge (modificativa o abrogativa). Il principio generale di riferimento è quello di *tempus regit actum*, che trova applicazione e regola anche il procedimento amministrativo. Esso impone che ogni atto giuridico sia soggetto alla normativa in vigore al momento in cui esso è adottato ovvero dotato di efficacia. Secondo la dottrina, tale principio tradurrebbe – in sede procedimentale – le esigenze derivanti dal principio di legalità. Quest'ultimo infatti impone all'attività amministrativa l'obbligo di conformità al volere legislativo, e di esercitare il potere autoritativo secondo i limiti e alle condizioni da esso imposti in un dato momento storico. Ne deriva, secondo giurisprudenza costante, che – salvo che la norma preveda diversamente – l'attività procedimentale debba essere regolata dalla normativa sussistente

al momento dell'esercizio del potere amministrativo, e dunque che – ai fini decisori – debba aversi riguardo allo stato di fatto e di diritto esistente al momento in cui viene emanato il provvedimento amministrativo definitivo, idoneo ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari. Ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile, dunque, non rileva la data in cui il procedimento abbia avuto avvio, bensì il momento in cui l'amministrazione provvede. Da ciò discende l'obbligo, per l'amministrazione, di operare nel rispetto dello *ius superveniens* intervenuto nelle more del procedimento amministrativo, anche se deteriore per il privato.

Applicate queste considerazioni al caso dell'abrogazione dell'art.17-bis con un procedimento in corso alla data del 4.1.2024, le conseguenze – qui soltanto ipotizzate ma non accettate perché contrarie alla conclusione cui si perverrà ed anticipata in precedenza – sarebbero queste.

A) L'Agenzia non può adottare più alcun provvedimento conseguente all'applicazione di quella disciplina perché la stessa oramai eliminata dall'ordinamento giuridico. Di conseguenza essa:

- i) non può accogliere il ricorso reclamo e per l'effetto annullare integralmente o parzialmente l'atto impositivo;
- ii) non può nemmeno soltanto rigettare il ricorso reclamo, perché anche questo provvedimento negativo è un atto amministrativo che essa dovrebbe emettere in forza dell'art.17-bis oramai non più esistente;
- iii) non può formulare una proposta di mediazione, dando così avvio ad un sub procedimento autonomo per quanto collegato a quello principale del ricorso reclamo;
- iv) non può dare riscontro alla proposta di mediazione formulata eventualmente dal contribuente.

B) Il contribuente, invece, si troverebbe di fronte a questo scenario.

Cessata ogni efficacia la disciplina dell'art.17-bis e non dovendo più attendere l'esito di un procedimento amministrativo chiuso ex lege alla data del 4.1.2024, in conseguenza dell'abrogazione dell'art.17-bis, esso deve passare alla fase giurisdizionale e depositare il ricorso reclamo presso la Corte di Giustizia Tributaria. Non può farlo attendendo il decorso

del termine di gg.90 dalla notifica del ricorso, perché – si ripete – nella soluzione qui soltanto ipotizzata ma non accettata, quel procedimento amministrativo è cessato ex lege alla data del 4.1.2024. Allora da questa data dovrebbe iniziare a decorrere il termine di gg. 30 per il deposito del ricorso reclamo ed il termine sarebbe quello del 3.2.2024. Nel caso, però, alla data del 4.1.2024, il procedimento amministrativo del ricorso reclamo risultava già esaurito senza esito positivo, lo dovrà fare nel termine di gg.30 dalla chiusura del procedimento – qui ipotizzata come intervenuta prima del 4.1.2024 e perciò con l'art.17-bis ancora vigente. Il termine di gg.30 dalla chiusura del procedimento del ricorso reclamo potrebbe scadere prima del termine sopra calcolato del 4.2.2024.

* * *

Tornando all'esame di carattere generale circa l'individuazione del corretto principio da applicare nel caso di intervenuta variazione della normativa, incluso l'abrogazione, disciplinante un procedimento amministrativo ancora in corso si fanno queste ulteriori osservazioni. Esse porteranno alla conclusione – già anticipata - della permanenza dell'efficacia della norma abrogata per i procedimento ancora in corso alla data della sua entrata in vigore.

Un cenno all'ipotesi della possibile coesistenza di più sub procedimenti come può ricorrere nell'ipotesi dell'art.17-bis.

In caso di attività subprocedimentale, la disciplina normativa sopravvenuta è idonea a governare le fasi non ancora compiute al momento della propria entrata in vigore. Per quanto concerne l'attività subprocedimentale già espletata, gli atti emessi nei subprocedimenti eseguiti in vigenza della disciplina precedente conservano la loro validità, ma la produzione di effetti di questi, in rapporto all'efficacia finale del provvedimento definitivo, sarà regolata dalla disciplina sopravvenuta nel frattempo. Il principio del *tempus regit actum* incontra, infatti, il solo limite dell'intangibilità delle situazioni giuridiche soggettive ormai definite. Dal momento che, in sede endoprocedimentale, il contribuente non può ancora vantare l'acquisizione nella propria sfera giuridica di una stabile posizione di vantaggio, essendo essa ancora oggetto di valutazione dell'amministrazione, il principio suddetto troverebbe massima applicazione. Il contribuente, pertanto, non potrebbe vantare

alcuna forma di affidamento nella situazione di fatto e di diritto sussistente al momento di avvio del procedimento ai fini del rilascio di un provvedimento di annullamento parziale o integrale dell'atto impositivo a seguito della proposizione del ricorso reclamo.

Lo stesso accade per i c.d. procedimenti correlati ovvero paralleli, nel caso dovesse configurarsi questa ricostruzione per la fattispecie complessa dell'art.17-bis in luogo di quella dei subprocedimenti. Si tratta di più provvedimenti amministrativi dotati di efficacia esterna retti da un rapporto di interferenza ovvero interdipendenza, sebbene non appartenenti alla stessa sequenza procedimentale. Il collegamento tra essi può avere natura temporale (il primo atto costituisce presupposto del secondo), funzionale (il primo è finalizzato all'adozione del secondo), ovvero logica (l'efficacia del secondo è condizionata dal primo).

In tali fattispecie, l'applicazione della sopravvenienza normativa appare esclusa per le fasi sub/procedimentali già espletate e compiute: ciò non costituisce un'eccezione al principio del *tempus regit actum*, bensì deriverebbe proprio dalla sua applicazione, in conformità anche con il principio di irretroattività della sopravvenienza nonché di economicità dell'azione amministrativa.

Questioni oggetto di riflessione e approfondimento

Tuttavia, per ragioni – apertamente dichiarate – di tutela delle aspettative dei privati, la dottrina amministrativistica si è interrogata circa la possibilità che, in sede procedimentale, il principio del *tempus regit actum* ceda il passo alla regola della ultrattività della norma precedente. A tale fine gli studiosi hanno elaborato l'espressione *tempus regit actionem*, ossia la c.d. *perpetuatio* della *regula agendi*. Secondo questa, l'amministrazione – nel nostro caso l'Agenzia delle Entrate - dovrebbe assumere la determinazione amministrativa in base alla disciplina in vigore non già al momento della sua adozione, bensì dell'avvio del procedimento: quando cioè il privato/contribuente esercita il proprio interesse legittimo pretensivo e contestualmente sorge in capo alla P.A. il dovere di provvedere.

Per intendersi, il contribuente al momento della proposizione del ricorso reclamo – vigente l'art.17-bis – sapeva di poter fare affidamento sull'accoglimento con la conseguente adozione di un provvedimento dell'Agenzia di annullamento integrale o parziale dell'atto

impositivo, oppure sull'accoglimento della proposta di mediazione o soltanto sulla possibilità che l'Agenzia formulasse una sua proposta di mediazione. Al riguardo, si ricorda la prassi secondo la quale l'Agenzia – con finalità deflative – pur rigettando il ricorso reclamo era solita proporre una mediazione che prevedeva la sola riduzione delle sanzioni.

Natura amministrativa del procedimento ricorso reclamo

L'art.17-bis disciplina il ricorso reclamo e la mediazione. Limitato qui il campo di indagine al ricorso reclamo per analizzarne la natura, pochi cenni circa il rapporto che esiste tra la fase – obbligatoria - del ricorso reclamo e quella – eventuale – della mediazione. Per quanto sussistanoCOPIA a libro pg.3.

Il reclamo è un atto avente una duplice natura giuridica, amministrativa e processuale. Più precisamente, si tratta di un atto avente una doppia veste giuridica, quella di istanza amministrativa volta "all'annullamento totale o parziale dell'atto" impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria e quella di ricorso giurisprudenziale ex artt. 18 ss., d.lgs n.546 del 1992.

Conclusione e risposta alla domanda che ha dato avvia a questa indagine

Allo scopo di comprendere quale sia la corretta applicazione – di diritto transitorio - della norma abrogativa dell'art.17-bis, abbiamo iniziato questa indagine con una domanda.

Ci siamo chiesti se per i procedimenti introdotti con ricorsi reclamo proposti prima del 4.1.2024 e per i quali a quella data gli stessi non sono conclusi, pendendo ancora i termini previsti dall'art.17-bis, la disciplina dettata da questa norma continui ad applicarsi. Ciò perché va riconosciuta all'art.17-bis un'efficacia ultrattiva, oppure - abrogato l'art.17-bis - i procedimenti in corso si estinguono ex lege nella fase nella quale si trovano a quella data.

La risposta e le conclusioni di questa indagine sono nel senso che l'art.17-bis, nonostante la sua abrogazione, conserva un'efficacia, perciò definita ultrattiva, oltre il 4.1.2024 – giorno di entrata in vigore della norma abrogativa - limitatamente ai procedimenti avviati in precedenza ed ancora in corso a quella data. Esclusa la presenza di una norma di diritto intertemporale del Dlgs 220 che regolamenti la fattispecie, la soluzione fornita appare come

quella più rispettosa di diversi principi generali, propri del procedimento amministrativo, categoria giuridica alla quale va ricondotto il procedimento avviato con l'istanza ricorso reclamo disciplinata dall'art.17-bis.

Infatti, esaminata ed acclarata la natura amministrativa del procedimento incardinato con il ricorso reclamo, la conclusione cui si giunge è supportata da questi principi di diritto e giurisprudenziali:

- a) l'interpretazione dell'art.11 delle preleggi fornita dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale "... la legge nuova [ndr, quella abrogativa dell'art.17-bis] non possa [ndr:non può] essere applicata, oltre ai rapporti giuridici esauriti prima della sua entrata in vigore, a quelli sorti anteriormente ancora in vita se, in tal modo, si disconoscano gli effetti già verificatisi nel fatto passato o si venga a togliere efficacia, in tutto o in parte, alle conseguenze attuali o future di esso...". Se i procedimenti in corso alla data del 4.1.2024 venissero estinti per effetto dell'abrogazione intervenuta, verrebbero disconosciuti gli effetti già verificatisi in passato – tali sono l'avvio del procedimento del ricorso reclamo – oppure si toglierebbe efficacia alle conseguenze attuali o future di quel procedimento, quali sono il possibile accoglimento del reclamo, della mediazione o la formulazione di una proposta di mediazione;
- b) la preferenza che in dottrina e giurisprudenza tende a riconoscersi al principio del *tempus regit actionem*, rispetto a quello del *tempus regit actum*, per evitare l'applicazione dello *ius superveniens* sfavorevole al contribuente che aveva fatto affidamento, dandogli avvio, alle procedure – ricorso reclamo, mediazione – previste dall'art.17-bis, con la conseguente violazione di uno dei principi cardini dello Statuto dei diritti del contribuente (ex art.117, comma 1, della Costituzione; legge n.212/2000, principio di affidamento);
- c) la possibilità che uno degli effetti della norma abrogativa sia quello della permanenza della efficacia della norma abrogata (c.d. efficacia ultrattiva).

I casi pratici che possono verificarsi

Rassegnate le conclusioni e data così risposta alla domanda iniziale, questa soluzione va applicata ai casi concreti che in precedenza sono stati ipotizzati come quelli possibili a verificarsi per dare concretezza al lavoro di ricerca e prospettare soluzioni pragmatiche.

Ribadita l'efficacia ultrattiva dell'art.17-bis ed ipotizzato che alla data del 4.1.2024 il ricorso reclamo è ancora pendente – non si è esaurito con esito negativo e non è scaduto il termine entro il quale il procedimento deve essere chiuso - le ipotesi sono queste.

- a) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, pendente il termine di gg. 90 previsto per lo svolgimento della fase procedimentale, non ha ancora adottato alcun provvedimento perché sta istruendo la pratica.

Cosa deve fare il contribuente: non deve fare nulla e deve attendere l'esito dell'istruttoria. I possibili e diversi esiti dell'istruttoria danno luogo ad altrettanti casi che vengono esaminati appresso.

- b) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, pendente il termine di gg. 90 previsto per lo svolgimento della fase procedimentale, ha respinto il ricorso reclamo senza fare alcuna proposta di mediazione.

Cosa deve fare il contribuente: chiusa la fase amministrativa con esito negativo, deve monitorare il termine per depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria. Indipendentemente dalla data di notifica del provvedimento di rigetto, il contribuente deve considerare il termine di gg. 90 dalla notifica del ricorso reclamo e da allora calcolare il termine di gg. 30 per il deposito (combinato disposto commi 2 e 3 art.17-bis).

- c) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, ha accolto il ricorso reclamo ed ha annullato integralmente il provvedimento impositivo.

Cosa deve fare il contribuente: nulla. Accolto il ricorso reclamo e annullato l'atto impositivo, il contribuente non ha interesse a dare avvio al giudizio e se lo facesse il suo ricorso verrebbe dichiarato inammissibile per carenza di interesse ad agire. Non potrebbe farlo nemmeno per recuperare le spese del procedimento che egli è stato costretto ad affrontare per l'assenza dell'atto impugnabile ex art 19 Dlgs 546/92. In assenza di una specifica norma riferita alle spese del procedimento del ricorso

reclamo, queste – di fatto – rimarranno a carico del contribuente. D'altronde, il provvedimento di accoglimento è assimilabile in tutto, anche per questo aspetto, ad un annullamento in autotutela in corrispondenza del diritto della PA di poter annullare precedenti propri atti perché viziati.

- d) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, ha accolto il ricorso reclamo ed ha annullato parzialmente il provvedimento impositivo.

Cosa deve fare il contribuente: se ha interesse ad ottenere l'annullamento della parte dell'atto impositivo rimasta efficace, dovrà comportarsi come nell'ipotesi sub.b) per depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria, dinanzi alla quale sarà instaurato il giudizio che avrà ad oggetto soltanto la parte dell'atto impositivo non annullato.

- e) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, l'Agenzia ha formulato una proposta di mediazione.

Cosa deve fare il contribuente:

se il contribuente intende accettare la proposta seguirà la procedura prevista dal comma 6 dell'art.17-bis, e vale a dire, sottoscritto l'accordo, entro gg. 20 da allora versa la somma dovuta o la prima rata;

se non accetta la proposta – in disparte l'opportunità di comunicarlo all'Agenzia soltanto per finalità di rapporti e cortesia - dovrà comportarsi come nell'ipotesi sub.b) per depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria, dinanzi alla quale sarà instaurato il giudizio che avrà ad oggetto l'intero atto impositivo non annullato.

- f) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, ha risposto negativamente alla proposta di mediazione del contribuente.

Cosa deve fare il contribuente: dovrà comportarsi come nell'ipotesi sub.b) per depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria, dinanzi alla quale sarà instaurato il giudizio che avrà ad oggetto l'intero atto impositivo non annullato.

- g) Cosa ha fatto l'Agenzia: alla data del 4.1.2024, risulta già chiuso il procedimento amministrativo del ricorso reclamo con esito negativo, per rigetto del ricorso reclamo (ipotesi sopra sub.___), per rigetto della proposta di mediazione formulata dal

contribuente (ipotesi sopra sub.____) ed è pendente il termine di gg. 30 – decorrenti dalla scadenza di quello di gg.90 per la chiusura della fase amministrativa del ricorso reclamo – entro il quale il contribuente deve depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria.

Cosa deve fare il contribuente: entro il termine di gg.30 decorrenti da quando sono decorsi gg.90 dalla notifica del ricorso reclamo, deve depositare il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria

In disparte, poi, il caso patologico rappresentato da queste due ipotesi.

h) Cosa ha fatto il contribuente:

h1) prima del 4.1.2024, in luogo di presentare il ricorso reclamo al quale era obbligato perché ricorrevano le condizioni stabilite dall'art.17-bis, all'epoca vigente, ha notificato, sbagliando, il ricorso ordinario. Il ricorso non contiene il riferimento all'art.17-bis e dunque non vale quale istanza amministrativa. Non lo ha ancora depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria;

h2) prima del 4.1.2024, in luogo di presentare il ricorso reclamo al quale era obbligato perché ricorrevano le condizioni stabilite dall'art.17-bis, all'epoca vigente, ha notificato, sbagliando, il ricorso ordinario. Il ricorso non contiene il riferimento all'art.17-bis e dunque non vale quale istanza amministrativa. Ha depositato il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria.

Cosa può fare l'Agenzia: in entrambi i casi – h1) e h2) - eccepire l'improcedibilità del ricorso ai sensi del comma 2 dell'art.17-bis vigente al momento della proposizione del ricorso.

Cosa deve fare il contribuente:

h1) depositare presso la Corte di Giustizia Tributaria nel rispetto del termine ordinario di gg.30 dalla notifica del ricorso ai sensi dell'art. del Dlgs 546/92, in quanto il ricorso non ha la struttura del ricorso reclamo e pertanto ad esso – per quanto all'epoca vigente l'art.17-bis – non si applica la procedura ivi prevista.

h2) non deve fare nulla avendo già depositato il ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria. Deva attendere per verificare se la Corte dichiarerà l'improcedibilità del

ricorso ed in tal caso seguire e completare la procedura amministrativa del ricorso reclamo. All'esito della stessa, seguirà secondo le varie opzioni esaminate sopra in ipotesi di regolare instaurazione del procedimento ricorso reclamo.

Una diversa conclusione di carattere pratico

C'è chi ha ipotizzato una soluzione non ortodossa ma dal forte senso pratico. Secondo questa tesi, il ricorso reclamo pendente alla data del 4.1.2024 e per il quale non è decorsa la fase amministrativa – gg.90 dalla notifica del ricorso - andrebbe sempre depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria entro il termine di gg. 30 con decorrenza dal 4.1.2024, data di entrata in vigore della norma abrogativa dell'art.17-bis. Sulla base del presupposto della efficacia immediata della norma abrogativa, alla data del 4.1.2024 non esiste più la procedura del ricorso reclamo. Pertanto, questo perderebbe ex lege i suoi connotati di istanza di carattere amministrativo ed assumerebbe immediatamente quella di ricorso giurisdizionale. Ciò indipendentemente dal fatto che sia trascorso il termine di gg.90 dalla data di notifica del ricorso reclamo.

Per intendersi si faccia il seguente esempio:

- a) 30.11.2023: è notificato il ricorso reclamo, redatto secondo i crismi previsti dall'art.17-bis;
- b) 4.1.2024, causa l'abrogazione dell'art.17-bis, non è più possibile seguire la procedura prevista da detta norma. In conseguenza di ciò ed alla data del 4.1.2024, l'istanza amministrativa, ricorso reclamo, diventa automaticamente ricorso giurisdizionale e deve essere depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria entro il termine di gg.30 previsto dall'art.22 del Dlgs 546/92;
- c) 4.1.2024 è il termine di abrogazione dell'art.17-bis che determina anche una fictio iuris, quella di assumere per notificato a tale data il ricorso giurisdizionale, frutto della trasformazione automatica del ricorso reclamo in conseguenza dell'abrogazione della procedura dell'art.17-bis;

- d) 3.2.2024 è il termine ultimo – scadenza gg. 30 decorrenti dal 4.1.2024 - entro il quale il ricorso reclamo originario, divenuto poi ricorso giurisdizionale, deve essere depositato pena inammissibilità.

Questa soluzione, priva di fondamento giuridico, trova il suo conforto e la sua forza pratica nel danno riparabile cui essa può dar luogo. Infatti, questa tesi, una volta confutata perché viene accettata quella da noi proposta che è fondata su principi e concetti di carattere sistematico, comporta esclusivamente la declaratoria di improcedibilità del ricorso reclamo, in quanto il deposito dello stesso è avvenuto prima della scadenza del termine previsto dall'art.17-bis.

Chi sceglie questa diversa soluzione coltiva il dubbio che l'altra da noi proposta possa essere respinta e determinare l'inammissibilità del ricorso se depositato all'esito del procedimento reclamo considerato ancora valido nonostante l'abrogazione dell'art.17-bis, per effetto dell'efficacia ultrattiva attribuita a questa norma. In questa ipotesi, il "prezzo" della improcedibilità del ricorso conseguente alla soluzione pratica, pur riconoscendo la sua improbabile fondatezza giuridica, risulta meno oneroso e rischioso di quello della inammissibilità del ricorso che conseguirebbe nella diversa soluzione da noi prospettata.

In soldoni, se un rischio deve essere "sposato", in assenza di una norma di diritto transitorio, a chi ragiona in termini pratici può stare bene di adottare la soluzione meno fondata sul piano teorico ma meno rischiosa di quella fondata su di una ricostruzione complessa e che per quanto coerente sul piano sistematico non ha la certezza dettata dalla norma di diritto intertemporale disciplinante il caso specifico.

* * *

Un ulteriore effetto da considerare quale conseguenza dell'abrogazione dell'art.17-bis è quello della efficacia esecutiva dell'atto impositivo oggetto del ricorso reclamo. Il comma 8 dell'art.17-bis prevedeva che "La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2,...", cioè fino alla scadenza del termine di gg.90 dalla notifica del ricorso reclamo. La

disposizione disciplinava una sospensione legale dell'efficacia esecutiva dell'atto impositivo oggetto di ricorso reclamo.

Ci si chiede cosa accada di questa sospensione legale in ipotesi di procedimenti amministrativi di ricorso reclamo ancora in corso alla data del 4.1.2024. In coerenza con la soluzione offerta, la risposta è nel senso che questa sospensione legale continua ad operare perché l'art.17-bis è dotato di efficacia ultrattiva e di conseguenza esso continua ad operare per i procedimenti di ricorso reclamo pendenti alla data del 4.1.2024.