
La rimessione in termini del contribuente per errore scusabile

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 22 Gennaio 2008

La mancata indicazione del termine e dell'autorità cui è possibile ricorrere, a norma dell'art. 3, legge n. 241/1990, non determina l'annullamento dell'atto di accertamento tributario, ma comunque, incide sulla decorrenza del termine per ricorrere; in particolare, tale mancata indicazione può configurare errore scusabile e di conseguenza la rimessione in termini del destinatario dell'atto. (Nel caso di specie, dalle erronee indicazioni contenute nell'avviso di accertamento e relative all'identità dell'autorità giudiziaria adibibile, tuttavia non può conseguire la rimessione in termini della società contribuente si da consentirle di proporre ricorso a distanza di ben 16 mesi dalla notifica dell'avviso. Erroneamente, i giudici della CTR non hanno rilevato l'avvenuta violazione dell'artt. 21 e 19s. D.lg. n. 546/1992 (applicabile ratione temporis) e la conseguente inammissibilità dell'originario ricorso proposto dalla creditrice per l'avvenuta sua decadenza dall'impugnazione dell'atto). Tali importanti principi sono stati statuiti dal giudice di legittimità con la sentenza n. 26116 del 13 dicembre 2007.

Riflessioni

In buona sostanza, per la Corte di Cassazione il giudice tributario (1) può temperare il rigore della previsione di un termine di decadenza ove ritenga che l'errore, in cui è incorso il ricorrente, possa essere ritenuto scusabile ossia non imputabile alla parte. La rimessione in termini assurge a deroga del principio di perentorietà del termine per ricorrere e dell'effetto di decadenza, cui è collegato il mancato rispetto del termine stesso; essa costituisce un rimedio avverso l'irricevibilità del ricorso tardivo. La ratio dell'istituto de quo consiste nel garantire la tutela giurisdizionale dei soggetti legittimati al processo, in conseguenza d'errori a loro non imputabili. Tramite l'istituto de quo, giustificato dall'errore sulla giurisdizione o sulla competenza, si ammette la rinnovazione dell'impugnazione al giudice competente e si giustifica, altresì, la rinnovazione, della notificazione del ricorso. L'istituto de quo si ricollega al mutamento della disciplina

legislativa, alla difficoltà obiettiva d'interpretazione, all'evoluzione giurisprudenziale, alla vigenza di un regime transitorio, alla mancanza di un'interpretazione autentica, all'assenza di precedenti giurisprudenziali, al comportamento equivoco e forviante della PA, ai fini del regime d'impugnativa o dell'organo giurisdizionale da adire.

Ciò premesso, si può rilevare che l'indirizzo giurisprudenziale e dottrinale, disatteso dalla citata sentenza del giudice di legittimità, nel nuovo processo tributario è confutato invocando le seguenti argomentazioni. La rimessione nei termini è, un istituto di carattere generale applicabile, al di là dei casi normativi previsti, per ovviare alla regola dell'inderogabilità dei termini processuali, nell'ipotesi d'incolpevole perdita del potere d'impugnazione. L'istituto in esame è valvola di sicurezza, anche del sistema processuale tributario, in virtù del rinvio di cui all'articolo 1, secondo comma, del D.lg. 546/92; la tesi della specialità della materia tributaria non può giustificare, sotto il profilo del diritto alla difesa, che la tutela restitutoria non trovi cittadinanza nel processo tributario. È evidente che la ratio della rimessione in termini ex articolo 184-bis del c.p.c. che elimina l'irricevibilità del ricorso tardivo, permette di garantire la tutela giurisdizionale ai contribuenti, che non sono incorsi in errore a loro imputabili. Il giudice, ex articolo 184-bis del c.p.c. tempera il rigore della previsione del termine di decadenza ex articolo 21 del D.lg. 546/92 ove ritenga che il ricorso tardivo sia scusabile ovvero non imputabile alla parte; non si perviene in tal modo ad un'ingiusta o aberrante pronuncia d'irricevibilità del ricorso ma ad una pronuncia di merito. All'interno di una disciplina processuale, connotata da rigide preclusioni, l'istituto della rimessione in termini assolve il compito di evitare che esse incidano in modo eccessivo sul diritto alla difesa. Nell'ipotesi d'incolpevole perdita del potere d'impugnazione, per ovviare alla regola dell'inderogabilità dei termini d'impugnativa, occorre invocare l'istituto citato, che è una valvola di sicurezza anche del sistema processuale tributario in virtù del rinvio di cui all'articolo 1, secondo comma, del D.Lgs. 546/92. Non si può catalogare la rimessione in termini di cui all'articolo 184-bis del c.p.c. come norma eccezionale rispetto alla perentorietà dei termini d'impugnativa. La tesi dell'applicabilità dell'articolo 184-bis del c.p.c. al processo tributario è conforme al dettato costituzionale ed, in particolare, al diritto alla difesa poiché evita di addossare al ricorrente gli effetti negativi dell'irricevibilità del ricorso. A nulla rileva, a tal riguardo, che non esiste un'espressa previsione normativa nell'ordinamento tributario dell'applicabilità dell'istituto della rimessione in termini di cui all'articolo 184-bis del c.p.c. Il principio secondo cui la materia delle decadenze processuali tributarie è sottratta alla disponibilità delle parti (vd. articolo 153 del c.p.c.) non va inteso in termini d'assolutezza; è nell'interesse pubblico non pervenire ad ingiustificate ed aberranti sentenze d'irricevibilità del ricorso tardivo ossia è indispensabile prevedere necessari correttivi alle preclusioni che caratterizzano il processo tributario. Anche nella materia tributaria la forza maggiore o il caso fortuito possono verificarsi al di fuori del procedimento giudiziale (prima che il processo sia ancora

instaurato) ovvero possono riferirsi a decadenze legate ai termini per l'instaurazione del processo o al giudizio d'impugnazione. In definitiva, nell'ordinamento tributario processuale è configurabile il principio secondo cui gli effetti preclusivi non possono prodursi in modo definitivo, quando la parte si sia trovata per forza maggiore o caso fortuito in circostanze impeditive dell'esercizio del potere.

Note

1) Il ricorso va dunque dichiarato inammissibile per difetto di giurisdizione relativamente ai debiti contributivi nei confronti dell'Inps, dell'Inail del Comune di Galliciano, del Comune di Roma, e per la Prefettura di Roma. Tenuto conto che in calce all'atto impugnato la GERIT S.p.A. ha indicato "impropriamente" che le modalità ed i termini per la impugnazione debbono essere effettuati presso la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, fuorviando così il ricorrente circa l'organo competente al giudizio la commissione ritiene che il ricorrente debba fruire del previsto termine di gg. 60 dalla notifica della presente decisione per riassumere il giudizio avanti il Giudice Ordinario competente (in tal senso sentenza n. 394 del 14 dicembre 2007 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma sez. 20)

Carmela Lucariello

22 Gennaio 2008

ALLEGATO

Corte di Cassazione, sez. trib., sent., 13 dicembre 2007, n. 26116

Svolgimento del processo

L'Ufficio IVA di Milano proponeva appello avverso la sentenza n. 193/10/98, emessa dalla Commissione tributaria Provinciale di Milano, che aveva accolto un ricorso proposto il 23/09/07, dalla E. SPA, avverso un avviso di accertamento notificato il 3/4/96 per operazioni soggettivamente inesistenti. In sede di motivi, l'Amministrazione finanziaria, in via pregiudiziale, ribadiva le considerazioni già svolte in I Grado di giudizio, relativamente all'inammissibilità del ricorso introdotto, dalla contribuente, innanzi ai primi giudici, e ciò attese, da un lato, l'inosservanza dei termini di legge, e, dall'altro, la correttezza delle informazioni contenute nell'avviso, alla luce della sua data di formazione (24/02/96) (aggiungeva, più in particolare, l'Ufficio la considerazione per cui - in ogni caso - la tutela giurisdizionale non fosse stata in alcun modo pregiudicata dal fatto per cui, nell'avviso notificato alla contribuente, ricorresse una indicazione erronea circa l'Autorità giurisdizionale adenda per il ricorso - l'ormai inesistente Commissione Tributaria di I grado di Milano -, e ciò in quanto l'instaurazione del processo tributario avanti la Commissione erroneamente indicata ed in realtà incompetente, non avrebbe comportato l'inammissibilità del ricorso, ma solo l'eccezione di incompetenza, sanabile con la riassunzione del giudizio innanzi alla Commissione Regionale) . Quanto più propriamente ai profili di merito della controversia - ed in via cautelativa - l'Ufficio fondava le considerazioni relative alla correttezza dell'avviso di accertamento, sul contenuto del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, dal quale non emergeva - a suo dire - alcun riconoscimento di buona fede della società contribuente, ma soltanto il mancato accertamento della sua malafede. Eccepiva, inoltre, come l' intervenuto annullamento dei provvedimenti emessi per altre annualità, non fosse motivo sufficiente per procedere all'annullamento dell'avviso di accertamento per cui era causa.

Resisteva in giudizio la società, richiamando, fra l'altro, la giurisprudenza del Consiglio di Stato

secondo cui, se è vero che la mancata indicazione del termine e dell'autorità cui è possibile ricorrere, a norma dell'art. 3 della legge 241/90, non determina l'annullamento dell'atto, essa determina comunque il riconoscimento dell'errore scusabile e quindi la remissione in termini ed, in ogni caso, incide sulla decorrenza del termine per ricorrere. Nel merito, la contribuente ribadiva l'inesistenza della falsità ideologica relativamente alle operazioni contestate, atteso che la stessa Guardia di Finanza non aveva ravvisato alcun comportamento fraudolento da parte dei responsabili di essa società, e faceva presente, in sede di discussione orale, che tutti i procedimenti penali nati a carico dei responsabili di essa società a seguito dei rapporti inoltrati dagli Uffici finanziari si erano conclusi con la formula assolutoria per cui "il fatto non sussiste". La Commissione Tributaria Regionale di Milano respingeva il gravame, osservando: a) come, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, l'eventuale erroneo ricorso ad un organo quale la indicata Commissione Tributaria di 1 grado ormai inesistente, avrebbe comportato non già la dialettica

dell'eccezione di incompetenza, ma la vera e propria inesistenza del ricorso e l'impossibilità che qualsivoglia pronuncia di incompetenza venisse assunta; b) come del tutto correttamente i giudici di primo grado avessero - sulla base della richiamata giurisprudenza del Consiglio di Stato - ritenuto che la società fosse stata rimessa in termini in ragione dell' erronea indicazione presente nell' avviso di accertamento, posto che solo la presentazione del ricorso aveva sanato la irregolarità dell'avviso; C) come, quanto al merito, correttamente i giudici di I grado avessero evidenziato che essa società contribuente apparisse estranea ai disegni criminosi delle 3 società fornitrici, posto che, dallo stesso verbale della Guardia di Finanza, emergeva come le merci fossero state effettivamente consegnate ad essa E., e regolarmente ricevute dalla stessa e regolarmente pagate e contabilizzate, e come non fosse assolutamente emersa la malafede di essa società, ragion per cui non risultavano provati né il falso ideologico invocato dall'Ufficio, né la partecipazione della Società ad alcun contratto simulato, con conseguente impossibilità di estendere sic et simpliciter, anche ad essa E., il concetto di "false fatturazioni" attribuito alle 3 società fornitrici Ricorre per cassazione l'Amministrazione delle Finanze sulla base di 2 motivi. Resiste, con controricorso, la E. S.p.A.

Motivi della decisione

Con il I motivo, nel dedurre violazione e falsa applicazione dell'art. 16, quinto comma del d.p.r. 636/72 e dell'art. 21 del d. lgs. 546/92 e motivazione illogica ed insufficiente su punti decisivi della

controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, 4 e 5 c.p.c. ed all'art. 62, primo comma, del D. Lgs 546/92, l'Amministrazione finanziaria lamenta come i giudici tributari: a) non abbiano preso in considerazione il profilo per cui le indicazioni contenute nell'avviso di accertamento dovessero, in realtà, ritenersi - in relazione alle date di formazione (29/2/96) e di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario per la notifica (28/3/96) - del tutto corrette, in quanto fotografanti la situazione vigente antecedentemente al 1 aprile 1996, e - perciò - all'entrata in vigore del nuovo ordinamento del contenzioso tributario introduttivo del nuovo regime delle Commissioni tributarie; b) in ogni caso, non abbiano assunto nella debita considerazione come - anche a voler ritenere erronee le indicazioni contenute nell'avviso di accertamento e relative all'identità dell'autorità giudiziaria adibibile - da ciò non sarebbe giammai potuto conseguire la remissione in termini della società contribuente si da consentirle di proporre ricorso a distanza di ben 17 mesi dalla notifica dell'avviso, istituto giuridico - quest'ultimo - estraneo all'ordinamento tributario. Il motivo è fondato e va accolto, in quanto, se è vero che questa Corte ha avuto, talora, a riconoscere che, dalla eventualmente erronea indicazione - da parte dell'autorità amministrativa - dei termini per ricorrere nonché dell' autorità giudiziaria adenda ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo, possa discendere "errore scusabile" che valga a rimettere in termini il

destinatario dell'atto, sia da ritenersi del pari indubitabile come un tal principio non si attagli di certo alla presente fattispecie, nella quale, nonostante - oltretutto - la configurabilità di un evidente e concorrente onere di autodiligenza da parte della società E., la stessa ha lasciato decorrere oltre 16 mesi prima di adire la competente Commissione Tributaria Provinciale di Milano. Ne consegue che, del tutto erroneamente, i giudici della Commissione Tributaria Regionale non abbiano rilevato la avvenuta violazione dell'art. 21 d. 19s. 546/92, e la conseguente inammissibilità dell'originario ricorso proposto dalla E. s. p. a., per l' avvenuta sua decadenza dall' impugnazione dell'atto. Attese, da un lato, l'assorbimento del I motivo rispetto al 11 (con il quale l'Amministrazione finanziaria lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 28 del d.p.r. 633/72, in relazione all'art. 537 c.p.p., dell'art. 4 primo comma, n. 7 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. nella legge 7 agosto 1982), e, dall'altro, la inconfigurabilità della necessità di ulteriori accertamenti istruttori, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 C.P.C., nei conseguenti sensi di cui al dispositivo. Ricorrono giusti motivi per l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il I motivo del ricorso, assorbito il 11. Cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo della società ricorrente. Compensa le spese dell'intero giudizio.