

## La riammissione in termini nel processo tributario (completo di un utilissimo e pratico fac-simile)

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 10 aprile 2010

il mancato rispetto della tempestività del ricorso per causa non imputabile consente la rimessione in termini del ricorrente

Sì può affermare con certezza l'elencazione tassativa degli atti, autonomamente impugnabili, di cui all'articolo 19 del D.Lgs. 546/92.

Non si può ignorare che per reputare un atto autonomamente impugnabile dinnanzi alla CT, giova osservare i seguenti precetti : Occorre privilegiare i profili funzionali e contenutistici dell'atto rispetto al nomen attribuito; l'impugnazione dinanzi alla CT è esperibile nei confronti di quell'atto, che, al di là della qualificazione formale, può essere considerato equipollente ad uno degli atti tipici per cui è ammesso il ricorso; la tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili non impedisce l'interpretazione estensiva della nozione d'atto impugnabile; nel processo tributario la figura del silenzio rifiuto è prevista, quale atto autonomamente impugnabile, solo in caso di domanda di restituzione di tributi, sanzioni ed interessi non dovuti; ognuno degli atti autonomamente impugnabile può essere impugnato solo per vizi propri

Quanto alla individuazione degli atti impugnabili, prevale la tendenza a ritenere che la qualificazione dell'atto impugnato non debba avvenire in chiave logico-formale, bensì in chiave funzionale, cioè sulla base della intrinseca finalità perseguita dall'atto.

La Cassazione con sentenza n. 27385/2008 ha precisato quanto segue: *“risulta esperibile il ricorso alle Commissioni tributarie avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione di concrete ragioni fattuali e giuridiche, porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza che gli stessi rivestano la forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Esigenze imprescindibili di tutela del contribuente impongono di includere tra gli atti impugnabili anche quelli che, pur essendo “atipici” in relazione a una diversa denominazione a essi attribuita dall'amministrazione finanziaria, abbiano comunque la stessa sostanza e svolgano la medesima funzione degli atti tipizzati nell'elenco della richiamata norma di rito. L'elenco fornito dall'articolo 19 va considerato tassativo ma interpretabile. La non inclusione di un atto in tale elenco non costituisce un ostacolo insuperabile, spettando al giudice di merito sceverare con*

*congrua motivazione gli atti impositivi da quelli che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi caratteri formali. Il discrimine fra atti impugnabili e non va individuato nel profilo funzionale dell'atto, ossia per cosa e` previsto, che funzione e` diretto a soddisfare, che effetti è finalizzato a realizzare. Questo perchè l'impugnabilità di atti atipici, ossia non compresi nell'elenco dell'articolo 19, presuppone la loro assimilabilità, sul piano funzionale, a taluno degli atti compresi in quell'elenco".*

E' *ius receptum* che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 del D.lgs. 546/92, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448/2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato (Cass. n. 4513/09). Di conseguenza nell'elencazione dell'art. 19 va incluso ogni atto che non rappresenti un mero invito bonario preordinato ad un dialogo preventivo con il contribuente, bensì un vero e proprio atto autoritativo volto a portare a conoscenza del contribuente una pretesa già formata e ben individuata nell'*an* e nel *quantum* con intimazione ad esaudirla sotto pena degli atti esecutivi (Cass. n. 1530/07, Cass. 12194/08, Cass. n. 4965/09). Giova osservare che una volta affermata la impugnabilità dell'atto presupposto è evidente che resta preclusa la possibilità di far valere contro la successiva cartella vizi propri di quel titolo ormai irretrattabile (art. 19 D.Lgs. n. 516/92) né possano entrare in gioco problemi di decadenza che presuppongono che la cartella abbia costituito il 1° atto con il quale è stata esercitata la pretesa erariale (Cass. n. 17202/2009).

Il rispetto della tempestività del ricorso, che è un presupposto processuale, è rilevabile in ogni stato e grado del processo, a nulla rilevando la costituzione della parte resistente; va escluso l'effetto sanante dell'eventuale costituzione in giudizio della parte resistente. Il comma terzo dell'articolo 22 del D.Lgs. 546/92 richiede per l'ammissibilità del ricorso introduttivo il fatto complesso della notificazione e del deposito del ricorso. L'ufficio che riceva la notificazione di un atto per il quale non sia competente e legittimato a resistere in giudizio deve trasmetterlo all'ufficio legittimamente investito dalla domanda giudiziale<sup>(1)</sup> promossa dal contribuente (Cass. Sez. trib. sentenza n. 2937 10/02/2010). In questo caso, assume rilevanza anche il principio di affidamento del contribuente, ex art. 10, L. 27/07/2000, n. 212, secondo cui i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Ne consegue che l'Amministrazione è tenuta nei confronti del contribuente, in caso di errore nella identificazione dell'Ufficio, ad una condotta collaborativa (Cass. sez. trib., sentenza 10/02/2010, n. 2937). Il termine di sessanta giorni per la notificazione del ricorso avverso i provvedimenti di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 è stabilito a pena di decadenza. Il termine per la costituzione è fissato in trenta giorni, a decorrere dalla data di proposizione del ricorso. Il termine di trenta giorni dalla proposizione del ricorso, previsto a pena di

inammissibilità, decorre, nel caso di notifica a mezzo di posta, dalla data di ricezione<sup>(2)</sup> e non da quella di spedizione (Cass. Sent. n. 12185 del 15/05/2008).

In definitiva, occorre separare due diversi termini perentori previsti per la notificazione del ricorso alla parte resistente e per il deposito nella segreteria dell'atto, instaurante il contatto tra il ricorrente e la C.T.. Secondo il giudice di legittimità (sentenza n. 9116 del 5/05/2001) l'inammissibilità del ricorso può essere accertata solo dal giudice tributario. Il ricorso proposto nei termini avverso l'avviso d'accertamento è idoneo ad introdurre un processo tributario e quindi ad impedire, fino alla sua conclusione, che l'accertamento diventi definitivo, senza che a questa regola faccia eccezione l'ipotesi in cui il ricorso manchi della sottoscrizione del ricorrente, posto che quest'ultima è un requisito la cui sussistenza o mancanza, in caso di contenzioso tributario, deve essere accertata dal giudice adito. Ne consegue che, nella pendenza di un processo tributario, l'Amministrazione finanziaria non può procedere all'iscrizione a ruolo dell'imposta a titolo definitivo, neppure sul presupposto della mancanza di un requisito del ricorso, dovendo anche tale vizio essere accertato nelle sede giudiziaria.

La L. 18 giugno 2009, n. 69 prevede rilevanti modifiche al c.p.c., con l'introduzione di nuovi istituti e la radicale modifica di quelli esistenti. In particolare, una auspicata scelta equitativa ha portato ad aggiungere all'art. 153 un secondo comma che deroga alla rigidità della regola della improrogabilità dei termini perentori *"nemmeno sull'accordo delle parti"*. Secondo il nuovo testo, *"la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma"*. Consegue alla modifica dell'art. 153 l'abrogazione dell'art. 184-bis in quanto prescrizione già abbracciata nell'ampia portata della nuova e generale remissione in termini previsti, per ovviare alla regola dell'inderogabilità dei termini processuali, nell'ipotesi d'incolpevole perdita del potere d'impugnazione. L'ambito di applicazione dell'art. 184 bis c.p.c., è limitato alle attività difensive nel corso di trattazione della causa e non anche alle attività di costituzione della parte. In tema di remissione in termini, l'art. 184 bis c.p.c., per la sua collocazione nel libro secondo, titolo primo, capo secondo, sezione seconda, sotto la rubrica della trattazione della causa, riguarda le sole ipotesi in cui le parti costituite siano decadute dal potere di compiere determinate attività difensive nel corso della trattazione della causa e in questo solo ambito rende operante la remissione in termini e la sua disciplina la quale, pertanto, non è invocabile per le situazioni esterne allo svolgimento del giudizio quali certamente sono le attività relative alla costituzione della parte. E' consentita, quindi, un'applicazione generalizzata<sup>(3)</sup> dell'istituto della remissione in termini anche con riferimento a fasi diverse rispetto alla trattazione del giudizio e precisamente è possibile utilizzare l'istituto della remissione in termini anche per le decadenze relative al compimento del termine perentorio per instaurare il giudizio. Con ordinanza il giudice rimette in termini il ricorrente che ha presentato un ricorso tardivo ovvero che è incorsa nella decadenza in tema di proposizione del ricorso per causa ad essa non imputabile. All'interno di una disciplina processuale, connotata da rigide preclusioni, l'istituto della remissione in termini assolve il compito di evitare che esse incidano in modo eccessivo sul diritto alla difesa. D'altra parte, la remissione in termini è conforme ai principi fondamentali di garanzia, di effettività di tutela e di giustizia sostanziale.

L'istituto della remissione in termini di cui al nuovo articolo 153 del c.p.c., introdotto con L. n. 69/2009, è invocabile peraltro per le situazioni esterne allo svolgimento del giudizio instaurato(4) dal 5/07/2009 (Ord. n. 26065 dell'11/12/2009 della Cass. Sez. trib.). Eventuali impedimenti oggettivi possono rilevare nei limiti in cui il ricorrente li faccia valere attraverso apposita istanza di *remissione in termini*, non potendo altrimenti inoltrare il ricorso oltre il suddetto termine.

Il principio secondo cui la materia delle decadenze processuali tributarie è sottratta alla disponibilità delle parti non va inteso in termini d'assolutezza; è nell'interesse pubblico non pervenire ad ingiustificate ed aberranti sentenze d'irricevibilità del ricorso tardivo; pertanto, è conforme al principio del giusto processo(5) che l'articolo 153 c.p.c. preveda un correttivo 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(6).

#### NOTE

1) La **notifica** da parte del contribuente dell'impugnazione presso un **ufficio della locale Agenzia delle Entrate non territorialmente competente, perchè diverso da quello che ha emesso l'atto impositivo, non comporta né la nullità né la decadenza dall'impugnazione, sia per il carattere unitario dell'Agenzia delle Entrate, sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia per la natura impugnatoria del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte all'organo (e non alle singole articolazioni organizzative) che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato. Nel caso di specie la Corte ha ritenuto valida ed efficace la notificazione dell'appello effettuata all'Ufficio di Milano 5 dell'Agenzia delle Entrate, anziché all'Ufficio di Milano 1, che aveva partecipato al giudizio di primo grado ed aveva emesso l'atto impositivo. (Cass. civ. Sez. V Sent. 03/07/2009 n. 15718). In tema di procedimento tributario, la notifica da parte del contribuente dell'atto di impugnazione - nel caso di specie dell'appello - presso un ufficio dell'Agenzia delle entrate non territorialmente competente, perchè diverso da quello che aveva emesso l'atto impositivo, non**

**comporta nè nullità nè decadenza dell'impugnazione. A tale conclusione si giunge sia per il carattere unitario della stessa Agenzia delle entrate, sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità, sia, infine, per il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato (Cass. civ. Sez. V Sent. 17/12/2008 n. 29465).**

2) In un precedente orientamento giurisprudenziale (Sent. Cass. 20262 del 14/10/2004) la Corte aveva precisato che il deposito del ricorso tributario, notificato per posta, *"deve essere effettuato entro trenta giorni dalla spedizione postale del documento incorporante il ricorso, e non dalla sua ricezione da parte del destinatario"*.

3) L'inserimento tra le disposizioni generali dell'istituto della remissione in termini comporta l'applicazione della remissione in termini anche alle fasi di impugnazione, a nulla rilevando il precedente contrario orientamento del giudice di legittimità (Cass. Sent. n. 5778 dell'8/05/2000; Cass. sentenza. n. 11218/2002).

4) L'istituto in esame è ormai valvola di sicurezza, anche del sistema processuale tributario, in virtù del rinvio di cui all'art. 1, secondo comma, del D.lgs. 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. Il giudizio di compatibilità (*rectius*: il risultato ermeneutico) in questione deve essere raggiunto in modo conforme alla Costituzione ossia in modo da assicurare il rispetto dei valori o principi riconosciuti dalla carta costituzionale (si pensi al principio d'effettività della tutela giurisdizionale). L'interprete deve comunque tener conto del fatto che il legislatore può regolare in modo non rigorosamente uniforme i modi della tutela giurisdizionale, a condizione che non siano vulnerati i principi fondamentali di garanzia ed effettività della tutela medesima. D'altra parte, la giurisprudenza costituzionale ha costantemente escluso l'esistenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, ma le diversità devono avere una ragion d'essere, che con riguardo al processo tributario è difficile ravvisare in tema di remissione in termini di cui all'art. 153 del c.p.c..

□

5) Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria processuale deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi del giusto processo. Il canone ermeneutico, dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, comporta il dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione. Il principio del giusto processo, ispirato a maggiore democrazia dei rapporti Fisco-contribuente, deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme tributarie processuali il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali. È, infatti, compito dell'interprete fare in modo che il "seme" di natura costituzionale attecchisca e germogli nell'ordito legislativo vigente. Esso assurge a strumento interpretativo ovvero a chiave di lettura indispensabile per coloro che applicano le norme tributarie; esso assume un evidente valore interpretativo, poiché serve all'interprete per rendere compatibili le norme tributarie di natura processuale con i principi costituzionali.

Solo nel giusto processo sussiste affermazione della verità e quindi affermazione ed esaltazione della giustizia. Nel nuovo orientamento, posto dal principio del giusto principio, i criteri di interpretazione logico-sistematici prevalgono sulla letteralità della disposizione. Invero, il legislatore può regolare in modo non rigorosamente uniforme i modi della tutela giurisdizionale a condizione che non siano vulnerati i principi fondamentali di garanzia ed effettività della tutela medesima (in tal senso vd. Corte Costituzionale sent. n. 251/89, sent. n. 38/88 e n. 49/79). Per ragioni di giustizia sostanziale occorre sostenere nel processo tributario l'applicabilità dell'istituto della rimessione in termini di cui all'art. 153 -bis del c.p.c., che si ricollega al mutamento della disciplina legislativa, alle difficoltà obiettive d'interpretazione, al comportamento equivoco e forviante della P.A. ai fini del regime d'impugnativa o dell'organo giurisdizionale da adire.

6) L'omessa menzione dell'organo competente a decidere dell'impugnazione dell'atto ovvero dei termini per proporre i mezzi per la difesa davanti alla giurisdizione non incide sull'efficacia dell'atto mentre comporta la rilevanza - in concorso con le altre circostanze - dell'errore scusabile nel quale il destinatario possa essere in corso e sul quale grava il relativo onere probatorio e la deduzione di specifica censura (Ord. n. 15143 del 26/06/2009 della Cass., Sez. trib.). La mancata o l'erronea indicazione nell'atto da impugnare del termine di impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto il ricorso, non può considerarsi nè una mera irregolarità priva di ogni effetto, nè un'omissione che automaticamente rende il provvedimento impugnabile in ogni tempo, ma può, se del caso, e cioè in concorso con le altre circostanze della fattispecie concreta, comportare la scusabilità dell'errore eventualmente commesso dall'interessato, il quale, tuttavia, ha l'onere di dimostrare, e il giudice il dovere di rilevare, la decisività dell'errore (Cass. civile sez. 2<sup>a</sup> 16/05/2006, n. 11405). *"La mancata indicazione nell'atto amministrativo del termine d'impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso, prevista dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 4, non inficia la validità dell'atto, ma comporta sul piano processuale il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per*

*l'impugnativa, ove questa sia stata proposta tardivamente"* (Cass. sez. trib. 6/09/2006 n. 19189; Cass. sez. trib. 22/09/2006 n. 20532).

9 aprile 2010

Angelo Buscema

ALLEGATI

ISTANZA DI REMISSIONE IN TERMINI EX ARTICOLO 153 DEL CPC

Commissione Tributaria Provinciale di \_\_\_\_\_

ISTANZA DI REMISSIONE IN TERMINI EX ARTICOLO 153 DEL CPC

(articolo 153 c.p.c.)

Il Difensore di \_\_\_\_\_, presenta istanza di remissione in termini ex articolo 153 del cpc in relazione al ricorso notificato il .....all'Ente locale di .....

Tale norma vieta al giudice tributario di pervenire alla declaratoria d'irricevibilità del ricorso intempestivo in presenza di situazioni indipendenti dalla volontà del contribuente ossia per

impedimento oggettivi di forza maggiore

CHIEDE

che cod. on. consesso con ordinanza rimetta in termini il ricorrente sopra specificato poiché.....

Trattasi, quindi, di tardiva ma incolpevole proposizione del ricorso introduttivo. Il ricorrente si è trovato per forza maggiore o caso fortuito in circostanze impeditive del tempestivo esercizio del potere di impugnazione dell'atto impositivo..... dell'Ente locale di .....

Il Difensore

□

\*\*\*

ISTANZA DI REMISSIONE IN TERMINI EX ARTICOLO 153 DEL CPC

Commissione Tributaria Regionale \_\_\_\_\_

ISTANZA DI REMISSIONE IN TERMINI EX ARTICOLO 153 DEL CPC



(articolo 153 c.p.c.)

□

Il Difensore di \_\_\_\_\_, presenta istanza di remissione in termini ex articolo 153 del cpc

in relazione al ricorso in appello notificato il .....Tale norma vieta al giudice tributario di pervenire alla declaratoria d'irricevibilità del ricorso intempestivo in presenza di situazioni indipendenti dalla volontà del contribuente ossia per impedimento oggettivi di forza maggiore

\_\_\_\_\_ CHIEDE

che cod. on. consesso con ordinanza rimetta in termini il ricorrente sopra specificato poiché...trattasi di tardiva ma incolpevole proposizione del ricorso in appello .Il ricorrente si è trovato per forza maggiore o caso fortuito in circostanze impeditive del tempestivo esercizio del potere di impugnazione della sentenza impugnata

.....

III Difensore

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l