

La richiesta di rimessione in termini del contribuente nel processo tributario

di Ignazio Buscema

Dato normativo

Il vigente art. 153, c. 2, c.p.c., così recita: *“la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimesso in termini. Il giudice provvede a norma dell’art. 294, secondo e terzo comma”*. Secondo l’art. 153, c. 2, il giudice provvede sull’istanza di rimessione ai sensi dei commi 2 e 3 del successivo articolo 294, che nel disciplinare la rimessione in termini del contumace, dispone in particolare che *“Il giudice, se ritiene verosimili i fatti allegati, ammette, quando occorre, la prova dell’impedimento, e quindi provvede sulla rimessione in termini delle parti”*.

Termine per impugnare

L’art. 153 c. 2 c.p.c. generalizza la possibilità, per la parte che dimostri di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile, di ottenere la rimessione in termini a proprio favore, anche in relazione quindi a decadenze maturate esternamente al processo, come quella relativa al termine per impugnare o per il deposito del ricorso¹.

È consentita alla luce della novella normativa una applicazione generalizzata dell’istituto della remissione in termini anche con riferimento a fasi diverse rispetto alla trattazione del giudizio di primo grado e precisamente è possibile utilizzare l’istituto della rimessione in termini anche per le decadenze relative al compimento del termine perentorio per instaurare il giudizio.

L’inserimento tra le disposizioni generali dell’istituto della rimessione in termini comporta l’applicazione della remissione in termini anche alle fasi di impugnazione.

Il giudice tempera il rigore della previsione del termine di decadenza *ex art. 21, D.Lgs. n. 546/1992* 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 per tardività ma ad una pronuncia di merito.

¹ *Se il contribuente è stato indotto ad una situazione di errore scusabile, è possibile una rimessione in termini rispetto al termine di deposito già decorso, in ossequio al combinato disposto dell’art. 153 c.p.c. e dell’art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed alla luce dei principi costituzionali di effettività del contraddittorio e delle garanzie del diritto di difesa (sentenza del 13/05/2014 n. 308, CTR per la Basilicata, Sezione 2).*

Principio di integrazione

L'istituto in esame è ormai valvola di sicurezza, anche del sistema processuale tributario, in virtù del rinvio di cui all'art. 1, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992; 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.

Lo spirito della nostra Costituzione richiede quella sensibilità giuridica della Commissione tributaria che superi, in via ermeneutica, il dato letterale ovvero che adatti il processo tributario alle mutevoli o dinamiche esigenze di giustizia tributaria.

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 termini².

È evidente che la *ratio* della rimessione in termini, che elimina l'irricevibilità del ricorso tardivo, permette di garantire la tutela giurisdizionale nel merito ai contribuenti, che sono incorsi in errore a loro non imputabili (si pensi alla mancata indicazione nell'atto impugnato del termine e dell'autorità cui è possibile ricorrere)³.

² L'istituto della *rimessione in termini*, previsto dall'art. 184-bis c.p.c. (utilizzabile *ratione temporis*, abrogato dall'art. 46, L. 18 giugno 2009, n.69, e sostituito dalla norma generale di cui all'art. 153, c. 2, c.p.c.), è senz'altro applicabile anche al rito tributario, alla luce dei principi costituzionali che vi presiedono, non meno che di quanto attengano al rito civile, e nell'ottica della tutela delle garanzie difensive e dell'attuazione del giusto processo, operando sia con riferimento alle decadenze relative ai poteri processuali "interni" al giudizio, sia a quelle correlate alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali l'impugnazione dei provvedimenti sostanziali che sono oggetto delle tutele processuali concesse. Così statuendo, la Suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata che aveva invece ritenuto che la natura perentoria del termine previsto dalla legge per l'impugnazione esimesse dal considerare nel merito la fondatezza dell'istanza di rimessione in termini proposta dalla parte odierna ricorrente al fine di asseverare la non imputabilità della decadenza (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 15-04-2014, n. 8715).

³ 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. La C.T.P. di Torino, con la sentenza 28.06.2012 n. 48, ha ritenuto che "la mancata indicazione nell'atto amministrativo del termine d'impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso 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".

Condizioni

La rimessione in termini può essere richiesta e ottenuta in presenza di due condizioni:

- oggettiva, cioè l'impedimento della parte che si traduce in una inerzia della stessa;
- soggettiva, l'assenza di imputabilità della causa di tale impedimento⁴.

Il presupposto della rimessione in termini è che la parte dimostri di non aver potuto esercitare tempestivamente un potere processuale per una causa a essa non imputabile (es. per caso fortuito o forza maggiore), quando cioè l'evento impeditivo non poteva essere evitato nonostante l'adozione di un comportamento diligente.

La generalizzata possibilità di rimessione in termini ("a maglie larghe"⁵) fa perno sulla nozione di decadenza per "causa non imputabile", ossia per una varietà di situazioni di incolpevolezza dell'agente che vanno ben al di là delle due ipotesi-limite della "forza maggiore" e del "caso fortuito" (artt. 650 e 668 c.p.c.)⁶.

Sulla sussistenza delle condizioni della norma ovvero sulla causa non imputabile occorre evidenziare come la decadenza debba essere collegata ad un evento non imputabile⁷ alla

⁴ Ai sensi dell'art. 21, c. 1, del d.lgs. 546/1992, il ricorso alla Commissione tributaria provinciale deve essere proposto a pena d'inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. Fa fede, ai fini del decorso del detto termine, la data di notifica dell'avviso di ricevimento del provvedimento impositivo. Non vale a rimettere in termini il contribuente la diversa data eventualmente indicata sul piego postale, non potendo configurarsi come causa non imputabile alla parte (Sentenza del 03/06/2014 n. 2974,- C.T.R. per la Lombardia, Sezione 64). L'art. c. 2 153 c.p.c. consente che "la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini". L'errore è ritenuto scusabile quando non sia imputabile alla parte in quanto non riferibile alla parte stessa né al suo difensore o alla persona legittimata a ricevere gli atti (Sentenza del 19/05/2014 n. 986, C.T.R. per la Toscana, Sezione 8).

⁵ La C.T.P. di Lecce, con ordinanza n. 377/2011 ha fatto applicazione dell'istituto a fronte dell'imperizia del professionista che, ponendo in essere "atti o gesti di una mente turbata e sconvolta, sicché assolutamente irresponsabile", aveva fatto spirare i termini per la valida proposizione del ricorso avverso una cartella di pagamento, poiché deceduto a seguito di un insano gesto. La C.T.R. per la Toscana, con sentenza del 07.02.2011 n. 13 ha affermato che il mancato ritiro, del plico contenente l'atto impositivo entro i dieci giorni del deposito presso l'ufficio postale, per l'assenza o l'impossibilità al ritiro da parte del notificatario, può costituire presupposto per la cosiddetta "decadenza incolpevole" e, di conseguenza, la remissione in termini del ricorso proposto oltre i sessanta giorni dalla notificazione.

⁶ Il cambiamento della giurisprudenza su aspetti processuali, elemento da fare valere per arrivare eventualmente alla rimessione in termini, deve essere di portata tale da giustificare un vero e proprio affidamento della parte, non marginale o comunque discutibile, su un'interpretazione della normativa che poi è stata travolta da un orientamento innovativo (Cass. civ., sez. trib., 5 febbraio 2011, n. 2799, ord. e Cass. civ., sez. trib., 5 febbraio 2011, n. 2803, ord.).

⁷ La malattia denunciata dal professionista (lombalgia con prognosi riservata di sette giorni) non costituisce idonea giustificazione per la remissione in termini per decadenza verificata nel deposito del ricorso introduttivo poiché:

a) il deposito stesso della copia del ricorso presso la segreteria della adita Commissione tributaria provinciale nei trenta giorni previsti dalla normativa poteva essere delegato ad un altro soggetto senza particolari attitudini allo svolgimento di incarichi professionali;

b) sarebbe stato opportuno una volta superata la malattia che il difensore avesse inoltrato l'istanza di rimessione al presidente della Commissione tributaria di primo grado prima che la sezione competente esaminasse il ricorso introduttivo (C.T.R. Roma, sez. I, 20 aprile 2011, n. 286).

parte, come avviene ad esempio nelle ipotesi di caso fortuito e di forza maggiore⁸; la causa invocata, inoltre, deve essere l'effettiva circostanza che ha determinato il verificarsi della decadenza.⁹

La rimessione in termini, tanto nella versione prevista dall'art. 184-*bis* c.p.c. che in quella di più ampia portata contenuta nell'art. 153, c. 2, c.p.c., richiede la dimostrazione che la decadenza sia stata determinata da una causa non imputabile alla parte perchè dettata da un fattore estraneo alla sua volontà¹⁰ del quale è necessario fornire la prova ai sensi dell'art. 294 c.p.c.. Ne consegue che non rientrano in tale categoria le scelte discrezionali della parte (Cass. civ., sez. lav., 25 marzo 2011, n. 7003)

L'ostacolo derivante da causa non imputabile deve presentare il carattere dell'assolutezza, mentre non è sufficiente la prova di una impossibilità relativa, cioè della semplice difficoltà o dell'impedimento che possa essere superato (Cassazione 19836/2011), né può considerarsi incolpevole l'errore di diritto, consistente ad esempio nell'ignoranza circa la sussistenza di una norma giuridica (Cassazione, sentenze 17704/2010 e 8715/2014). La decadenza da un termine processuale, ivi compreso quello per impugnare, non può ritenersi incolpevole e giustificare, quindi, la rimessione in termini, ove sia avvenuta per errore di diritto

Un'asserita causa di forza maggiore, per poter assurgere al rango di circostanza giustificativa della rimessione in termini, deve presentare oggettivi elementi di absolutezza. Sarà quindi il giudice, all'esito di una valutazione da effettuarsi caso per caso, a decidere se effettivamente le ragioni addotte dall'interessato sono o meno idonee a consentire l'espletamento tardivo di un'attività processuale altrimenti preclusa

8 Con ordinanza 15 ottobre 2010, n. 125 la C.T.P. di Bari ha ritenuto compatibile con il rito tributario l'istituto processuale civilistico della rimessione dei termini previsto dall'art. 153, c. 2, c.p.c.. Attraverso l'ordinanza de quo, è stato, infatti, deciso che in presenza di un impedimento derivante da causa di forza maggiore, quale un periodo di riposo forzato a letto, la parte può essere rimessa nei termini per compiere l'atto, anche se questo era previsto a pena di decadenza, qualora sia in grado di dimostrare che l'inadempimento deriva da una causa a lui non imputabile.

9 Quando gli atti impositivi sono ritualmente notificati nel Comune in cui è ubicato l'immobile di residenza del destinatario e quest'ultimo non vi ha abitato per vizi di costruzione, tale circostanza non costituisce causa di forza maggiore non imputabile al contribuente ai fini della rimessione in termini per l'impugnazione degli stessi, posto che il contribuente avrebbe potuto richiedere all'Ufficio Postale del Comune di residenza di fargli pervenire la corrispondenza in un luogo diverso, oppure, avrebbe potuto eleggere domicilio, ex art. 60, lett. d, del d.P.R. n. 600/1973, presso una persona o un Ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale per la notifica degli atti o degli avvisi che lo riguardano (Sentenza del 26/09/2013 n. 177, C.T.P. Mantova, Sezione 1).

10 La circostanza che il proprio professionista di fiducia sia stato sottoposto a custodia cautelare in carcere in pendenza del termine per proporre ricorso non è di per sé causa idonea per ottenere la rimessione in termini per l'impugnazione dell'atto tributario. Ciò soprattutto quando, a fronte della notorietà dell'evento, l'interessato non si sia attivato presso l'autorità giudiziaria o l'ufficio per ottenere copia dei documenti necessari per presentare ricorso avverso l'atto stesso. Così ha concluso la C.t.p. di Bari nella sentenza n. 7/3/15 del 13 gennaio 2015, ove è stato altresì rilevato che l'istanza di rimessione in termini deve essere sempre collegata a un ricorso incardinato davanti al giudice.

Procedimento

Qualora una parte sia incorsa in una decadenza processuale, per l'inutile decorso di un termine perentorio, ad essa non imputabile, quest'ultima, in base al terzo c. dell'art. 153 c.p.c., potrà essere rimessa in termini, in qualsiasi stato e grado del giudizio.

Ed infatti, a seguito dell'istanza di rimessione, il giudice provvede *ex art. 294, c. 2, c.p.c.* e, se ritiene verosimili i fatti allegati, ammette la prova dell'impedimento e dispone la rimessione suddetta.

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.

Il principio secondo cui la materia delle decadenze processuali tributarie è sottratta alla disponibilità delle parti (vedi art. 153, 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.

La rimessione in termini è un correttivo alle preclusioni che caratterizzano il processo tributario.

Dalla lettura coordinata delle due disposizioni citate (artt. 153 e 294 c.p.c.) si evince che il provvedimento di rimessione in termini, per essere validamente emesso, presuppone in ogni caso l'instaurazione della controversia: ne consegue che l'istanza di rimessione in termini per l'impugnazione deve essere necessariamente proposta unitamente al ricorso¹¹.

In altri termini, la parte ricorrente che voglia essere rimessa nei termini per impugnare dovrà notificare un ricorso contenente non solo l'istanza di rimessione in termini ma anche gli elementi previsti a pena di inammissibilità dall'art. 18, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (indicazione dell'atto impugnato, oggetto della domanda, motivi etc).

Secondo altra scelta ermeneutica è ammissibile la richiesta di rimessione in termini non inserita nell'atto introduttivo ovvero proposta successivamente e quindi separatamente al ricorso introduttivo.

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 e deposito del ricorso per causa ad essa non imputabile.

11 L'eccezione dell'ufficio di inammissibilità del ricorso per via della sua tardiva proposizione è fondata poiché nel ricorso stesso manca una richiesta di rimessione in termini che il ricorrente avrebbe dovuto formulare ai sensi dell'articolo 153 c.p.c. e in ordine alla quale questa Commissione avrebbe dovuto provvedere ai sensi dell'articolo 294 secondo e terzo comma del cpc (C.T.P. di Bari sez. 3 sentenza n. 7/03/2014 del 13 gennaio 2015). L'istituto della rimessione in termini previsto dall'art. 153, c. 2, c.p.c., introdotto dalla L. n. 69/2009 ed applicabile anche al processo tributario, in virtù del rinvio alle norme del codice di rito civile contenuto nell'art. 1, c. 2, D.lgs. n. 546/1992, può essere invocato solo in situazioni eccezionali, circoscritte, nella maggior parte dei casi, al caso fortuito ed alla forza maggiore. Nel caso di specie, non sono stati ravvisati gli estremi per concedere la rimessione in termini per la proposizione del ricorso introduttivo nel fatto della mera assenza, nel preavviso di iscrizione ipotecaria impugnato, delle indicazioni relative ai termini per l'impugnazione, né, tra l'altro, tale rimessione risultava essere stata richiesta dal ricorrente, ma era stata indebitamente concessa d'ufficio dalla Commissione Provinciale (Sentenza del 02/09/2014 n. 5421, C.T.R. per il Lazio, Sezione 14).

Ove la Commissione ritenga di accogliere l'istanza di rimessione in termini, il relativo provvedimento sarà redatto in forma di ordinanza qualora il giudice ritenga opportuno un esame preliminare dell'istanza, ovvero di sentenza qualora la Commissione voglia decidere nel merito ogni aspetto della controversia.

Nel caso in cui il provvedimento di rimessione sia adottato in forma di ordinanza, lo stesso non sarà direttamente impugnabile, come stabilito dall'art. 28, c. 5, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 né suscettibile di ricorso straordinario per Cassazione ai sensi dell'art. 111, c. 7, Cost..

In tale ipotesi, dunque, è possibile contestare l'illegittimità del provvedimento di rimessione in termini in sede di impugnazione della eventuale sentenza sfavorevole o di ricorso incidentale in caso di sentenza favorevole all'ente impositore appellata dalla controparte.

L'ordinanza *de quo* non è impugnabile con il ricorso straordinario per cassazione *ex art. 111 Cost.*, poiché non assume nel contenuto e nella disciplina il carattere della decisorietà; essa spiega il suo effetto all'interno del processo, concludendo la chiusura del giudizio di rimessione in termini. Trattasi di un provvedimento tipicamente ordinatorio, priva di qualunque efficacia decisoria non suscettibile di impugnazione davanti al giudice di legittimità.

È giurisprudenza costante, dalla quale non vi è ragione di discostarsi, che ai fini dell'ammissibilità *ex art. 111* citato del ricorso per cassazione contro un provvedimento giurisdizionale è necessario che questo abbia carattere decisorio, e cioè sia idoneo a produrre, con efficacia di giudicato, effetti di diritto sostanziale o processuale, sì che la sua ingiustizia comporterebbe per la parte un pregiudizio definitivo ed irreparabile se non fosse assicurato il controllo di legittimità della Corte di cassazione.

Pertanto, contro l'ordinanza non è esperibile ricorso per cassazione *ex art. 111 Cost.*, trattandosi di provvedimento privo di contenuto decisorio sulla risoluzione della controversia e destinato a restare assorbito dalla sentenza definitiva.

Secondo diverso orientamento l'ordinanza *de quo* è impugnabile in cassazione *ex art. 111 Cost.*, trattandosi di un provvedimento che ha carattere decisorio in quanto diretto a risolvere il conflitto di interesse tra le parti e suscettibile di passare in giudicato perché non soggetto a particolari mezzi di impugnazione; essa va considerata sentenza in senso sostanziale contro la quale è ammesso ricorso per cassazione per violazione di legge *ex art. 111 Cost.*

25 maggio 2015
Ignazio Buscema

FACSIMILE

Remissione in termini *ex art. 153 c.p.c.*

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI.....

RICORSO CON ISTANZA DI REMISSIONE IN TERMINI EX ART. 153 C.P.C.

Per: la Soc.... nel giudizio contro: Ente impositore di... nella persona del rappresentante *pro-tempore*

La Soc., con sede in... (C.F. ...), nella persona del proprio rappresentante legale sig. ..., difesa per delega a margine del presente atto dall'Avv. /Dott. /Rag. ... ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in ..., C.A.P. ..., via ... n. ...

Il difensore indica il seguente indirizzo di posta elettronica certificata ai sensi dell'art. 16, c. 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546: ...

RICORRE

avverso l'atto.. n.... emesso da,....., notificato il..., per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi del c. 2 dell'art. 24, D.Lgs. n. 546/1992.

IN FATTO

Con provvedimento n. ..., notificato il ... l'ente impositore di ... richiedeva ..., affermando che ... (*illustrare i fattisalienti della controversia, utili ad introdurre e fondare le successive doglianze in diritto*)

IN DIRITTO

Il provvedimento ... è illegittimo per i seguenti motivi (*illustrare progressivamente i motivi di impugnazione*):

- 1)...
- 2)...

ISTANZA DI REMISSIONE

Si presenta contestualmente al presente ricorso notificato il ... istanza di remissione in termini *ex art. 153 c.p.c.*

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. L'istante è incorso nella decadenza per causa a lui non imputabile in quanto ... (esporre i fatti che hanno impedito il compimento dell'atto nel termine perentorio e indicare le prove dell'impedimento); pertanto, ricorrono i presupposti previsti dall'art. 153, c. 2, c.p.c. per la rimessione in termini dell'istante.

Per i sopra indicati motivi la società, tramite il sottoscritto difensore,

CHIEDE

in via preliminare con ordinanza a norma degli artt. 153, c. 2 e 294, cc. 2 e 3, c.p.c. di rimettere in termini il ricorrente sopra specificato poiché trattasi di tardiva ma incolpevole proposizione del ricorso. Il ricorrente si è trovato per forza maggiore o caso fortuito in circostanze ostative del

tempestivo esercizio del potere di impugnazione dell' atto.

CHIEDE

che codesta On. le Commissione tributaria provinciale di ..., in accoglimento del presente ricorso, dichiari la illegittimità del provvedimento impugnato, con vittoria delle spese di giudizio.

Si deposita:

1) originale del ricorso (ovvero copia del ricorso consegnato all'ente, con ricevuta di deposito, ovvero copia del ricorso spedito a mezzo servizio postale con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata con avviso di ricevimento); 2) copia dell'atto impugnato; 3) procura speciale per atto notar..., del..., Rep. n.... (se la delega non è a margine o in calce al ricorso); 4) altri eventuali documenti.

Luogo e data ...

Attestazione di conformità della copia del ricorso

(da apporre sulla copia del ricorso prima del depositopresso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale)

Ai fini dell'applicazione del contributo unificato nel processo tributario, ai sensi del c. 3-bis dell'art. 14, D.P.R. n. 115/2002, il valore della controversia è pari ad euro ...

Firma del difensore

(Avv. /Dott. /Rag)