



La rimessione in termini nel processo tributario

**di Arnaldo Amatucci
e Marco Amatucci**
Avvocati in Arezzo

È consentita la rimessione in termini nel processo tributario? Il quesito non aveva rilevanza alcuna prima della novellazione dell'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, perché, anche prescindendo dalla mancata previsione di questo istituto, il richiamo alla procedura civile era limitato al solo Libro I e quindi non ricomprendeva gli artt. 184-bis e 294 del codice di procedura civile disciplinanti la rimessione, essendo questi inseriti nel Libro II.

L'argomento ha invece assunto diversa rilevanza dopo tale evento essendosi estesa la riferibilità al processo tributario dell'intera disciplina processual-civilistica, ed essendo pertanto venuto meno questo secondo ostacolo.

Attualmente, il problema si pone dunque nei seguenti termini: se i rammentati articoli di procedura civile non contrastino con la disciplina del processo tributario e quindi possano essere in essa integralmente recepiti, per quanto non incompatibile e non diversamente disciplinato. Sul quesito la risposta della giurisprudenza è stata ed è assolutamente negativa, diversamente da quanto ritenuto da parte della dottrina secondo la quale la fruizione della rimessione in termini dovrebbe essere consentibile anche nel contenzioso tributario.

Convieni, per la comprensione del problema, enunciare le ragioni che sottendono la tesi negativa del Supremo Collegio, anche recentemente ribadita (1).

L'argomento di fondo è che, riferito il dettato dell'art. 184-bis alla fattispecie tributaria, ne mancherebbero le condizioni per il funzionamento pratico.

Si sottolinea in particolare l'assenza del giudice istruttore, evidentemente indispensabile ai fini del-

la risposta all'istanza della parte che si ritiene incolpevolmente decaduta.

La traslazione anzidetta non avrebbe pertanto senso non potendosi ritenere che la figura del giudice istruttore possa essere surrogata né dal presidente della Commissione né da quest'ultima organicamente intesa (2).

Si aggiunga che l'art. 184-bis è norma strettamente riferita alla fase istruttoria, come tale non applicabile a quella precedente che riguarda l'instaurazione del procedimento giudiziario e quindi del rapporto processuale tra le parti.

In effetti, il problema è più radicale e merita di essere trattato dopo aver distinto la fase che realizza il rapporto processuale e quindi la disciplina a tale fine prevista, da quella latamente "istruttoria" che comprende lo sviluppo dell'attività probatoria delle parti sino alla trattazione della causa.

Con riferimento alla prima fase, la negazione dell'art. 184-bis del codice di procedura civile trova fondamento essenziale nel fatto che il processo tributario non solo non prevede ma contraddice in più parti contenuti di quella norma.

Si tratta di constatazione che risulta chiaramente nella disciplina sul ricorso del contribuente e sulla sua costituzione in giudizio, nella quale i termini correlativi sono chiaramente perentori e tali dunque da non poterne consentire il superamento.

Lo stesso termine indicato per la costituzione in giudizio è previsto come ultimo e definitivo, superato il quale detta operazione deve ritenersi illegittima e nulla. In sostanza, il legislatore, quando ha tempificato il comportamento del contribuente in sede di ricorso e di costituzione del rapporto processuale, ha impresso il timbro della categoricità non lasciando dubbi in proposito.

E che ciò sia stata la sua precisa volontà è dimostrato dal fatto che il superamento di questi termini si ripercuote nell'atto relativo espungendolo in quanto inammissibile.

(2) Il dubbio è espresso anche da C. Glendi nella nota di commento alla sentenza della Commissione tributaria regionale di Trieste pubblicata in "G.T. Rivista Giurisprudenza tributaria" n. 10/1997, pagg. 979 e seguenti.

(1) Cass. n. 7814 del 19 maggio 2003 (in banca dati "il fiscovideo").

Infine, volendo eliminare ogni incertezza in proposito, il legislatore ha previsto all'art. 27 che il giudizio sulla regolarità della costituzione del rapporto processuale venga espresso preliminarmente attraverso il controllo del presidente della Commissione e quindi (art. 28) da quest'ultima in sede di reclamo, con pronuncia di inammissibilità del ricorso in caso di inosservanza di tutti i termini previsti in questa prima fase.

A prescindere dall'argomento precedente, è condivisibile la tesi della Corte di Cassazione che limita l'istituto della rimessione alla sola fase dell'istruttoria, negandolo categoricamente relativamente a quella che radica il rapporto processuale quando questo insorga attraverso atti che, come il ricorso per ingiunzione, l'appello e il ricorso per cassazione, abbiano natura impugnativa e quindi si esauriscono senza rimedio alcuno qualora non espletati entro il termine, intrinsecamente perentorio, dettato dal legislatore.

Dunque, oltre alla compatibilità dell'art. 184-bis del codice di procedura civile all'interno del processo tributario per quanto attiene ai suoi aspetti strutturali o funzionali, è preminente considerare che il legislatore tributario, come si è detto, non ha voluto introdurre l'istituto della rimessione nella fase del ricorso e della costituzione in giudizio non intendendo dare rilievo alle ragioni ed alle cause che possono avere indotto il contribuente a non rispettare i termini di cui è gravato.

In dottrina questa tesi è stata contrastata in modo interessante (3), ma senza particolare forza. Il ragionamento che dovrebbe fare venir meno le ragioni sopra accennate è quello che, essendo l'avviso dell'Amministrazione finanziaria atto recettizio, allo stesso debbono ritenersi applicabili le disposizioni contenute negli artt. 1334 e 1335 del codice civile, secondo le quali l'efficacia dell'atto si perfeziona con la sua conoscenza da parte del destinatario e questa si ritiene avverata quando l'atto perviene al domicilio di quest'ultimo, salvo che si dimostri di non averne avuto conoscenza incolpevolmente.

(3) La dottrina ha assunto posizioni controverse. A favore dell'applicabilità si sono espressi Bellagamba, Miccinesi, Glendi, anche se con significative perplessità. La posizione negativa è sostenuta da M. Finocchiaro. Un'approfondita disamina sul problema si legge nell'articolo di G. Ferrara dal titolo, *La rimessione in termini del processo tributario*, pubblicato sulla rivista di "Diritto e Pratica Tributaria" anno 2002 alle pagg. 588 e seguenti ove, in sintesi, la rimessione è ritenuta legittima nella fase costitutiva del giudizio ai sensi della normativa civilistica (artt. 1334 e 1335 del codice civile), mentre per le decadenze successive si ritengono facilmente applicabili gli artt. 184-bis e 294 del codice di procedura civile. La giurisprudenza, ad eccezione della Cassazione 15 marzo 2002, n. 3865 (in banca dati "il fiscovideo"), nega l'applicabilità della rimessione con particolare riferimento ai termini previsti per il ricorso e per la costituzione nel giudizio del ricorrente. In proposito vedasi, oltre alla sentenza n. 7814/2003 precedentemente citata, Cass. n. 12935/2000; Cass. n. 5778/2000, Cass. n. 6954/1999 (in "il fisco" n. 27/2000, pag. 9081, con commento di P. Russo e G. Fransoni), Cass. n. 5197/1998.

Si tratta di una tesi che suona favorevolmente nei confronti dell'istituto della rimessione, del quale ripete il tratto di fondo e cioè la scusabilità dell'errore del contribuente quando questa sia estranea alla sua responsabilità, ma che non può tuttavia superare, almeno *de iure condito*, la conclusione precedentemente accennata e cioè che il legislatore tributario, attraverso segni evidenti e persino ripetuti, ha inteso negare l'applicabilità di quell'istituto nella fase che riguarda la costituzione del rapporto processuale, a prescindere e/o nonostante l'eventuale incolpevolezza del contribuente.

Del resto, la tesi anzidetta indurrebbe a ritenere l'applicabilità della rimessione nel solo caso in cui il contribuente non fosse stato in grado di assumere la conoscenza dell'avviso, escludendo quelli in cui invece, nonostante l'ineccepibilità in tal senso, la scadenza del termine e quindi la conseguente tardività siano riconducibili ad altre ragioni, non potendo in questo caso valere la facoltà della prova contraria consentita dagli articoli prima rammentati.

Diverso è il ragionamento per quanto riguarda la seconda fase cui si è precedentemente accennato. Qui gli ostacoli paiono assottigliarsi, mentre sussistono ragioni e persino spinte giurisprudenziali a ritenere l'ammissibilità dell'art. 184-bis. Dopo la costituzione delle parti è prevista a favore delle stesse una serie di facoltà probatorie precisamente disciplinate che attengono essenzialmente alla produzione dei documenti e alla presentazione di memorie difensive e quindi ad iniziative tipicamente istruttorie.

Anche relativamente a queste attività il legislatore tributario ha previsto termini e scadenze, ma il significato loro attribuito non pare identificabile con quello posto a fondamento della costituzione del rapporto processuale.

Il motivo di questa distinzione è ragionevolmente riscontrabile nel fatto che, mentre la prima fase è caratterizzata dalla tutela di un interesse che supera quello delle parti, riguardando la funzionalità dell'ordinamento processuale, la seconda, attenendo alla dialettica tra le stesse e quindi avendo ad oggetto i diritti tipici del contraddittorio, involge ragioni meno significative sul piano dell'interesse generale, compatibili con la presenza dell'istituto della rimessione in termini.

Se ne è avuto una riprova nelle numerose risposte date dalla Corte di Cassazione che hanno trattato il tema della tardiva presentazione dei documenti e delle memorie difensive, attraverso le quali, quantomeno in via maggioritaria, si è affermato che i termini regolanti le predette iniziative sono essenzialmente posti a tutela del contraddittorio, da ciò traendo la conclusione che la loro violazione può non portare ad alcuna conseguenza sanzionatoria, se ed in quanto sia possibile l'eliminazione dei connessi pregiudizi.

In pratica, qualora vi sia stata produzione tardiva da una delle parti in contenzioso, la Commis-

sione tributaria può disporre il differimento della udienza in favore dell'altra parte affinché questa possa rispondere documentalmente e argomentativamente, in modo tale da ripristinare l'equilibrio del contraddittorio e non consentire menomazioni all'esercizio della difesa.

Questa interpretazione, peraltro fortemente convincente, propone un chiaro spiraglio all'applicabilità dell'art. 184-bis, anche se sembra prestarsi ad una riflessione critica.

In contrario, infatti, potrebbe affermarsi che, se vi è rimedio alla tardività attraverso il meccanismo del rinvio, viene meno la ragione di concedere ulteriori analoghi strumenti, dal momento che il rapporto processuale verrebbe a ricostituirsi in modo corretto e pieno attraverso quel primo approccio; di contro, però, il soggetto che non abbia potuto rispettare i termini per le produzioni consentite, potrebbe rimediare alla tardività attraverso la rimessione in termini, giustificando il suo ritardo mediante la prova della sua incolpevolezza, sicché non si vede ragione per evitare l'uso di questo secondo strumento, considerando anche che non vi si oppongono ostacoli di carattere formale aventi rilevanza particolare e che sul piano del contraddittorio l'istituto della rimessione in termini non privilegia una parte a svantaggio dell'altra, ma al contrario consente di recuperare una posizione di svantaggio provocata da eventi che non si riconducono a colpa della parte che ne è colpita.

il fisco

Dunque, per lo stesso rispetto del contraddittorio si dovrebbe ritenere la fruibilità dell'art. 184-bis del codice di procedura civile.

Non c'è il giudice istruttore? Il processo tributario, dopo gli interventi del Presidente della Commissione e della Commissione stessa previsto agli artt. 27 e 28, ripropone la presenza del giudice solo in sede di trattazione e decisione della controversia, marcando un vuoto che però ha una sua spiegazione logica. È infatti la Commissione tributaria in sede finale a decidere se le attività delle parti compiute dopo la costituzione in giudizio siano state regolari e quindi ad esprimere sulle stesse la valutazione in punto di legittimità, sicché nulla impedisce che, presentata da una parte la richiesta della rimessione in termini, la Commissione, che è deputata a decidere sull'intera materia processuale, possa aderirvi e quindi, in applicazione degli artt. 184-bis e 294 del codice di procedura civile, controllata la verosimiglianza dei fatti adottati, necessaria ai fini della ammissibilità, consenta la prova sui medesimi e, in caso di esito favorevole, rimetta la parte nell'esercizio delle facoltà compromesse. Ovviamente con rinvio della udienza di trattazione e della stessa decisione della controversia.

