

Fondazione Luca Pacioli



LA RIMESSIONE IN TERMINI

Documento n. 12 del 15 aprile 2005

Circolare

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. Il quadro normativo <i>ante</i> Statuto dei diritti del contribuente	“	2
2. Il potere di rimessione in termini attribuito al Ministro	“	4
2.1. <i>L’ambito soggettivo</i>	“	5
2.2. <i>L’ambito oggettivo</i>	“	6
2.3. <i>Gli eventi espressivi di “forza maggiore”</i>	“	7
2.4. <i>L’attivazione dei provvedimenti di rimessione</i>	“	8
2.5. <i>Gli effetti dei provvedimenti di rimessione</i>	“	8
3. Autonomia impositiva degli enti locali e rimessione in termini	“	9
4. La rimessione dei termini per i professionisti	“	10
4.1. <i>Il professionista, in qualità di soggetto passivo d’imposta, decaduto da un termine relativo ad un proprio obbligo</i>	“	10
4.2. <i>Il professionista chiamato ad adempiere un obbligo tributario di un proprio cliente e decaduto per un evento di forza maggiore che ha interessato il professionista stesso</i>	“	10
5. Istanza di rimessione in termini	“	12

LA RIMESSIONE IN TERMINI

Premessa

Con lo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), l'impegno del legislatore per individuare i principi generali dell'ordinamento tributario (articolo 1) si è concretizzato nell'introduzione di specifiche disposizioni normative, tra le quali spicca per novità quella che attribuisce al Ministro dell'Economia e delle Finanze il potere di rimettere in termini i *contribuenti* che non abbiano potuto tempestivamente adempiere gli *obblighi tributari per cause di forza maggiore*.

Questa disposizione affianca le previsioni che assegnano allo stesso Ministro dell'Economia e delle Finanze il potere di sospendere o di differire i termini per l'adempimento degli *obblighi tributari* nei confronti dei contribuenti interessati da *eventi eccezionali ed imprevedibili*.

Va subito evidenziato che le disposizioni sopra richiamate hanno piani di applicazione ben distinti.

La sospensione e il differimento, pur producendo il medesimo effetto (cioè, quello di "allungare" la durata del termine) in modi diversi, operano quando il termine a cui si riferiscono ancora non è scaduto.

La rimessione invece opera in un momento successivo, quando il termine è inutil-

SOSPENSIONE



Interrompe la decorrenza del termine, che ricomincia a decorrere dalla fine del periodo di sospensione

DIFFERIMENTO



La data di scadenza del termine è spostata in avanti nel tempo

RIMESSIONE



Scaduto il termine, al beneficiario della rimessione è concessa la possibilità di adempiere al suo obbligo come se il termine non fosse mai scaduto

mente decorso¹.

Con il presente documento si vuole illustrare in particolare quest'ultimo istituto della rimessione in termini che, per la sua novità e per la mancanza di una completa disciplina normativa, presenta profili di incerta interpretazione.

Poiché la materia ha un forte interesse, oltre che per i contribuenti, anche per i professionisti che li assistono, si auspica un intervento del Ministro dell'Economia e delle Finanze che faccia chiarezza sulla portata applicativa dell'istituto.

1. Il quadro normativo ante Statuto dei diritti del contribuente

Prima dell'entrata in vigore dello Statuto, in casi di eccezionale gravità o di calamità naturali (come terremoti, alluvioni, *etc.*), il potere di sospendere o di differire i termini per l'adempimento degli obblighi tributari era esercitato direttamente dal Governo in due forme diverse:

- a) attraverso decreti-legge *ad hoc*;
- b) attraverso il potere di ordinanza previsto dalla legge istitutiva del Servizio Nazionale della Protezione Civile.

L'utilizzo della decretazione d'urgenza però comporta la necessità di un successivo passaggio alle Camere per la conversione in legge e, quindi, tempi tecnici relativamente lunghi.

Per questo motivo, la legge istitutiva del Servizio Nazionale della Protezione Civile (legge 24 febbraio 1992, n. 225) ha attribuito al Consiglio dei Ministri il potere di provvedere all'attuazione degli interventi urgenti conseguenti alla dichiarazione dello stato di emergenza anche a mezzo di ordinanze emesse in deroga ad ogni disposizione vigente di legge, e nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico².

1 La distinzione tra rimessione, differimento e sospensione non è rigorosamente seguita dal Ministero il quale, in alcuni casi, ha utilizzato il potere ad esso attribuito dall'articolo 9, comma 1, dello Statuto limitandosi nel concreto ad attuare un mero differimento dei termini. Di esempio è il D.M. 12 settembre 2002 che, seppur indicando come base legale il comma 1 dell'articolo 9 – ossia, la rimessione in termini –, prevede il "differimento" del termine previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto legge n. 138/2002, per la restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito, ed è stato adottato quando ancora il termine originario non era decorso (con decreto ministeriale pubblicato nella G.U. n. 218 del 17 settembre 2002).

2 Sul punto, si veda l'articolo 5 (rubricato "stato di emergenza e potere di ordinanza") della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (relativa all'istituzione del Servizio Nazionale della Protezione Civile) il quale stabilisce che "(1) ... il Consiglio dei ministri, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri, ovvero, per sua delega ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Ministro per il coordinamento della protezione civile, delibera lo stato di emergenza, determinandone durata ed estensione territoriale in stretto riferimento alla qualità ed alla natura degli eventi. Con le medesime modalità si procede alla eventuale revoca dello stato di emergenza al venir meno dei relativi presupposti. (2). Per l'attuazione degli interventi di emergenza conseguenti alla dichiarazione di cui al comma 1, si provvede, nel quadro di quanto previsto dagli articoli 12, 13, 14, 15 e 16, anche a mezzo di ordinanze in deroga ad ogni disposizione vigente, e nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico. (3). Il Presidente del Consiglio dei ministri, ..., può emanare altresì ordinanze finalizzate ad evitare situazioni di pericolo o maggiori danni a persone o a cose. Le predette ordinanze sono comunicate al Presidente del Consiglio dei ministri, qualora non siano di diretta sua emanazione. ... (5). Le ordinanze emanate in deroga alle leggi vigenti devono contenere l'indicazione delle principali norme a cui si intende derogare e devono essere motivate. (6). Le ordinanze emanate ai sensi del presente articolo sono pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, ...".

Sulla base di questo potere possono essere emanati, a seconda dei casi concreti, provvedimenti di sospensione dei termini relativi all'adempimento di diversi obblighi previsti dalla legge.

Questo strumento è stato utilizzato anche per la sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti di natura tributaria, connessi all'accertamento e alla riscossione dei tributi, erariali, regionali e locali, nonché per i versamenti di entrate aventi natura patrimoniale ed assimilata, dovute all'Amministrazione finanziaria o agli enti pubblici anche locali³.

Prima dello Statuto, quindi, all'Amministrazione finanziaria non era riconosciuto alcun autonomo potere di sospensione o di differimento dei termini relativi all'adempimento degli obblighi tributari.

In tale contesto normativo, l'ordinamento tributario era pure carente di un istituto che potesse dare soluzione a situazioni di inadempimento di obblighi tributari dovute a fatti espressivi di *forza maggiore* che si verificassero in capo ai contribuenti. L'Amministrazione infatti non aveva alcun potere di rimettere in termini i contribuenti che non avessero adempiuto ai loro obblighi tributari per fatti espressivi di forza maggiore non a loro imputabili.

Ciò trova conferma nella prassi della stessa Amministrazione la quale, pur prendendo atto della situazione di svantaggio dei contribuenti, si dichiarava impossibilitata a rimetterli in termini per la mancanza di una norma che le attribuisse espressamente un simile potere⁴.

³ Si veda, tra le tante, l'ordinanza n. 3024 del 30 novembre 1999 pubblicata nella G.U. n. 290 del 11 dicembre 1999, con la quale (articolo 11) furono sospesi, a decorrere dal 12 novembre 1999 e fino al 31 dicembre 2000, i termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria, connessi all'accertamento e alla riscossione di imposte e tasse, erariali, regionali e locali, nonché i versamenti di entrate aventi natura patrimoniale ed assimilata, dovute all'Amministrazione finanziaria e ad enti pubblici anche locali, nei confronti delle persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 12 novembre 1999 avevano il domicilio o la residenza nei comuni indicati nella detta ordinanza le cui abitazioni e i cui immobili sono stati oggetto di ordinanza sindacale di sgombero per inagibilità totale o parziale

⁴ Sul punto si segnalano alcuni precedenti: Risoluzione 11 marzo 1989, prot. n. 310084; Risoluzione 21 settembre 1978, prot. n. 1744; Risoluzione 22 novembre 1978, prot. n. 1195; Risoluzione 10 dicembre 1988, n. 310887; Circolare 6 dicembre 1989, n. 54 (tutte disponibili su www.agenziaentrate.it). In tutti questi casi, a fronte delle richieste di remissione in termini da parte dei contribuenti, l'Amministrazione finanziaria l'ha sempre negata giustificando il rigetto sulla base della mancanza di un potere *ad hoc*. L'unico caso di remissione in termini che si rintraccia nella prassi amministrativa riguarda la Banca d'Italia (l' "Istituto" nella lettera della risoluzione) per la presentazione della dichiarazione e per l'effettuazione del versamento della maggiore IVA per gli anni 1973 e 1974 sulle somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte per il servizio di tesoreria dello Stato in nome e per conto del Ministero del Tesoro (Risoluzione 16 dicembre 1975, prot. n. 301229, disponibile su www.agenziaentrate.it).

2. Il potere di rimessione in termini attribuito al Ministro

In relazione ai termini relativi all'adempimento degli obblighi tributari, lo Statuto dei diritti del contribuente attribuisce al Ministro delle Finanze⁵ tre distinti poteri:

- il potere di sospendere;
- il potere di differire;
- il potere di rimettere in termini.

Articolo 9 dello Statuto dei diritti del contribuente

"1. Il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

2. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili".

Per quanto riguarda in particolare il potere di rimettere in termini i *contribuenti* per l'adempimento degli *obblighi tributari*, può rilevarsi che tale novità si inserisce in un più vasto ambito di delegificazione della materia tributaria, in modo di dotare l'Amministrazione finanziaria nel suo complesso di strumenti più dinamici per andare incontro alle esigenze dei contribuenti⁶.

Detto potere di rimessione (come quelli di sospensione e di differimento) del Ministro si affianca e integra il generale potere di adottare, anche in deroga alle disposizioni vigenti, ordinanze attribuite alla Presidenza del Consiglio dei Ministri dal D.Lgs. n. 225 del 1992 a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza.

La scelta di attribuire tale potere di rimessione al Ministro e non alle singole Agenzie mantiene a livello politico (e non amministrativo) la responsabilità della scelta circa l'opportunità di adottare i provvedimenti necessari.

⁵ Nel testo dello Statuto è utilizzata la denominazione "Ministro delle Finanze" che oggi si deve intendere riferita al Ministro dell'Economia e delle Finanze a seguito della riforma attuata con il D.Lgs. n. 300 del 1999. Si segnala, per completezza, che non è più necessario il parere del Ministro del Tesoro del Bilancio e della Programmazione Economica, richiesto dal comma 1 dell'articolo 9, per la rimessione nei termini relativi al versamento dei tributi in quanto il Ministero del Tesoro è stato assorbito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi del richiamato D.Lgs. n. 300.

⁶ Si veda la Relazione di accompagnamento al disegno di legge n. S-1286 presentato nel corso della XIII Legislatura dal Ministro delle Finanze, On. Visco, al Senato della Repubblica il 18 settembre 1996, secondo la quale: "Con l'articolo 8 [articolo 9 nella stesura definitiva] si opera una delegificazione in materia di provvedimenti intesi a rimettere in termini i contribuenti - quanto alla esecuzione di adempimenti tributari - in conseguenza di eventi imprevedibili e straordinari idonei a rendere impossibile ovvero estremamente difficoltosa la tempestività degli adempimenti stessi. In futuro, in luogo dei tradizionali interventi legislativi d'urgenza, cui si è sempre dovuto fare ricorso in circostanze consimili, la rimessione in termini potrà essere disposta direttamente dal Ministro delle finanze, con decreti adottati di concerto con il Ministro del tesoro" (disponibile su www.camera.it).

Il Ministro dell'Economia ha dunque il potere di rimettere in termini, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, i contribuenti nel caso in cui il tempestivo adempimento degli obblighi tributari sia stato loro impedito da cause di forza maggiore.

In altre parole, il Ministro ha la facoltà di rimettere in termini il contribuente che nei termini prescritti non abbia potuto adempiere ad un obbligo tributario per un fatto eccezionale a lui non imputabile (ossia, di permettere al contribuente di adempiere all'obbligo tributario per il quale sia scaduto il relativo termine, senza l'irrogazione di sanzioni, l'applicazione di interessi o decadenze).

La norma lascia però irrisolti alcuni aspetti (di non scarso rilievo) che condizionano l'effettiva portata.

I principali dubbi riguardano:

- la nozione di *contribuenti* interessati a tali provvedimenti e la conseguente ammissibilità di provvedimenti *ad personam*;
- l'esatta individuazione degli *obblighi tributari* i cui termini sono rimettibili;
- la distinzione tra *cause di forza maggiore* (presupposti per la rimessione) e *eventi eccezionali ed imprevedibili* (presupposti per la sospensione o il differimento);
- la tutela dei diritti del contribuente di fronte all'inerzia del Ministro nell'emissione dei provvedimenti di rimessione;
- la possibilità o meno per i professionisti di avvalersi dell'istituto anche nell'interesse dei propri clienti.

2.1 L'ambito soggettivo

La formulazione letterale del comma 1 dell'articolo 9 richiama quali destinatari della rimessione i soli *contribuenti*.

“... il Ministro ... rimette in termini i contribuenti interessati ...”.

L'utilizzo della generica espressione *contribuenti* fa sorgere il dubbio che l'eventuale provvedimento di rimessione possa essere concesso solo a favore di una pluralità di contribuenti interessati da un evento (generale) espressivo di forza maggiore.

Andrebbe invece confermato che il provvedimento può essere adottato anche per un singolo contribuente interessato da un unico e personale evento espressivo di forza maggiore.

Questa ultima interpretazione sarebbe la più aderente ai principi di collaborazione e buona fede enunciati dallo Statuto, i quali hanno lo scopo di consolidare la fiducia nell'Amministrazione finanziaria, non solo della generalità dei contribuenti, ma anche e soprattutto del singolo contribuente⁷.

⁷ Questa interpretazione è desumibile dal comma 1 dell'art. 10 dello Statuto secondo il quale i rapporti tra *contribuente* e Fisco sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

La stessa interpretazione sarebbe, inoltre, in linea con la prassi amministrativa sopra richiamata. In passato infatti l'Amministrazione ha rigettato la richiesta di singoli contribuenti di essere rimessi in termini esclusivamente sulla base della mancanza di una norma *ad hoc*, non ritenendo preclusiva alla rimessione la riferibilità del relativo provvedimento ad un singolo contribuente.

2.2 L'ambito oggettivo

Sono "rimettibili" i termini relativi agli adempimenti degli *obblighi tributari*.

Circa la portata dell'espressione *obblighi tributari*, un ausilio interpretativo può ricercarsi nella casistica relativa all'applicazione del comma 2 del medesimo articolo 9 (in materia di sospensione e di differimento dei termini sempre relativi agli *obblighi tributari*).

Infatti, da un esame dei numerosi decreti ministeriali emanati in materia di sospensione e di differimento, si evince che per obblighi tributari si intendono tutti gli obblighi aventi una connessione diretta con la fase di attuazione o di riscossione del tributo (per esempio, i termini relativi alla presentazione della dichiarazione e al versamento dei tributi).

Pertanto devono ritenersi esclusi dal novero dei termini rimettibili ai sensi del citato comma 1 dell'articolo 9:

- a) i termini processuali (come, per esempio, il termine per la presentazione del ricorso o per il deposito di documenti) in quanto disciplinati da regole loro proprie ed espressione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione⁸;
- b) i termini relativi al rimborso dei tributi poiché quest'ultimo non costituisce un obbligo imposto al contribuente ma un suo diritto⁹;
- c) i termini relativi ad *altri* adempimenti collegati agli obblighi tributari.

Per quanto riguarda questi ultimi, è necessario fare alcune considerazioni.

È noto che gli obblighi tributari-erariali sono collegati, per alcune categorie di contribuenti, ad altri obblighi, come quelli previdenziali. Con la dichiarazione annuale dei redditi infatti il contribuente, oltre a dichiarare i propri redditi e la relativa imposta, in taluni casi dichiara e liquida i contributi previdenziali.

⁸ Si veda la sentenza della Corte di Cassazione, 19 maggio 2003 n. 7814, la quale ha confermato l'estraneità al contenzioso tributario introdotto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 della rimessione in termini. Circa la possibilità della rimessione in termini dell'atto introduttivo del giudizio tributario di primo grado, si veda Cass., 8 marzo 2004 n. 13672.

⁹ Sul punto, si veda la sentenza della Corte di Cassazione, 23 ottobre 2003 n. 15942 secondo la quale il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso non è suscettibile di proroga in virtù del principio di ordine generale fissato nell'art. 2966 c.c., per il quale "*la decadenza non è impedita se non dal compimento dell'atto previsto dalla legge...*". La Corte sembra pure (incidentalmente) rilevare la mancanza di qualsiasi previsione legislativa di rimessione in termini per il rimborso.

Si ritiene in proposito che la rimessione in termini concessa dal Ministro dell'Economia non possa estendere i suoi effetti a detti adempimenti previdenziali, collegati a quelli tributari. La rimessione trova espressa disciplina in un testo normativo concernente esclusivamente i principi dell'ordinamento tributario e testuale limite applicativo negli obblighi di natura tributaria.

Non sarebbe quindi proponibile un'interpretazione tesa a estendere la rimessione anche ai termini non tributari.

A conferma di ciò, si deve rilevare che in occasione di grandi eventi naturali l'Esecutivo ha sempre disposto la sospensione o il differimento dei termini relativi agli obblighi previdenziali attraverso provvedimenti *ad hoc* diversi da quelli con i quali sono stati sospesi o differiti i termini concernenti gli obblighi tributari¹⁰.

2.3 Gli eventi espressivi di "forza maggiore"

Certamente rientrano tra tali eventi, gli eventi naturali che per la loro intensità e caratteristiche impediscono o ritardano di fatto l'adempimento del obbligo tributario (per esempio, un incendio).

La Circolare ministeriale Ministero delle Finanze, Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento, 10 luglio 1998, n. 180/E/98/110100.

"Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto" (disponibile su www.agenziaentrate.it).

Non si esclude che anche gli accadimenti umani di forte intensità e non imputabili al contribuente possono comportare un inadempimento degli obblighi tributari che può giustificare la rimessione in termini dell'interessato.

¹⁰ Si veda, per esempio, l'articolo 7 dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3253 del 29 novembre 2002 "(1). Nei confronti dei soggetti residenti, aventi sede legale od operativa alla data degli eventi sismici iniziati il 31 ottobre 2002 nel territorio di cui ai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri del 31 ottobre 2002 e dell'8 novembre 2002, sono sospesi, fino al 31 marzo 2003, i versamenti dei contributi di previdenza e di assistenza sociale e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, ivi compresa la quota a carico dei lavoratori dipendenti, nonché di quelli con contratto di collaborazione coordinata e continuativa. Per lo stesso periodo sono sospesi i termini per l'effettuazione degli adempimenti connessi al versamento dei contributi di cui sopra. (2). La riscossione dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi dovuti per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali non corrisposti per effetto della sospensione di cui al comma 1 avverrà mediante rate mensili pari a otto volte i mesi interi di durata della sospensione. Gli adempimenti non eseguiti per effetto della sospensione di cui al comma 1 sono effettuati entro il secondo mese successivo al termine della sospensione, mentre le rate di contributi sono versate a partire dal terzo mese successivo alla sospensione stessa" (disponibile su www.protezionecivile.it).

Un esempio potrebbe essere rappresentato da uno sciopero dei lavoratori attuato con l'occupazione degli uffici amministrativi della società che ha impedito la presentazione e la corretta redazione della dichiarazione tributaria.

In tutti questi casi, comunque, si dovrà valutare di volta in volta se sia configurabile una situazione di forza maggiore a cui imputare il mancato adempimento dell'obbligo tributario.

2.4 *L'attivazione dei provvedimenti di rimessione*

Non sono regolate le modalità di richiesta dei provvedimenti di rimessione in termini. Sul punto, l'unica norma che si rintraccia nello Statuto dei diritti del contribuente è quella contenuta nel comma 11 dell'articolo 13, il quale attribuisce al Garante dei diritti del contribuente il potere di *prospettare* al Ministro i casi in cui attivare la rimessione in termini.

"... [il Garante] prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9".

In assenza di precise disposizioni, si ritiene che il contribuente possa scegliere due strade:

- presentare direttamente istanza per la rimessione in termini al Ministro;
- segnalare il proprio caso e l'opportunità di essere rimesso in termini al Garante il quale, a sua volta, qualora ne ravvisi i presupposti, si farà parte promotrice presso lo stesso Ministro.

L'emanazione dei provvedimenti di rimessione non costituisce un obbligo per il Ministero ma una mera facoltà.

La prevista pubblicazione dell'atto di rimessione sulla Gazzetta Ufficiale implica necessariamente che il procedimento debba concludersi con un atto espresso e che l'eventuale silenzio del Ministero comporterà il rigetto dell'istanza medesima.

La norma, inoltre, non fornisce alcun indicazione circa i tempi entro i quali il Ministro debba pronunciarsi sull'istanza in questione. Si ritiene che tale termine sia quello generale di trenta giorni previsto dall'articolo 2 della legge 7 agosto 1990, n. 241¹¹.

2.5 *Gli effetti dei provvedimenti di rimessione*

Il provvedimento di rimessione fa sì che il contribuente possa adempiere all'obbligo tributario non adempiuto per cause di forza maggiore senza incorrere nell'irrogazione di alcuna sanzione, nell'applicazione di alcun interesse e in alcuna decadenza.

¹¹ A fronte della mancata risposta o del rigetto espresso dell'istanza, in assenza di precedenti sul punto, appare logico ritenere che il contribuente interessato possa censurare l'operato del Ministro avanti al competente Tribunale Amministrativo Regionale. Non si esclude però che avverso il provvedimento espresso o tacito che rigetta la rimessione si possa ricorrere alle Commissioni tributarie, in quanto la controversia posta dal contribuente sarebbe comunque relativa a tributi, sanzioni e interessi (articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Nel caso in cui il contribuente avesse comunque adempiuto all'obbligo tributario, l'emanazione del provvedimento di rimessione renderebbe non dovute le sanzioni già irrogate e gli interessi richiesti ovvero ripetibili le somme a tale titolo eventualmente corrisposte.

Nessuna norma fissa il momento iniziale di produzione degli effetti del provvedimento di rimessione e questo non può essere identificato con la sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale poiché tale formalità è equiparabile alla mera pubblicità-notizia essendo priva di requisiti costitutivi.

Si ritiene pertanto che il provvedimento di rimessione abbia effetto dalla data in cui è stato adottato a prescindere dalla sua comunicazione al contribuente interessato e alla pubblicazione in Gazzetta, formalità quest'ultima che come detto ha la funzione solo di dare notizia dell'emanazione del provvedimento.

3. Autonomia impositiva degli enti locali e rimessione in termini

Dall'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, gli enti locali dotati di autonomia impositiva hanno proceduto a recepire i principi ivi riconosciuti nei loro rispettivi ordinamenti. Il recepimento è stato necessario visto il disposto dell'articolo 1, commi 3 e 4, dello Statuto che chiedeva agli enti locali di dare attuazione nei loro rispettivi ordinamenti tributari ai principi dello Statuto stesso.

Articolo 1, commi 3 e 4, della legge n. 212 del 2000

“3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.

4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge”.

Con tale recepimento, gli enti locali hanno inserito nei loro rispettivi ordinamenti tributari disposizioni che prevedono l'istituto della rimessione in termini¹² sul modello di quanto previsto nell'articolo 9. Ciò ha generato il proliferare di specifiche normative locali di dettaglio sia per quanto riguarda l'individuazione dell'organo dell'amministrazione locale competente per la rimessione, sia per i termini “rimettibili”, sia per la pubblicazione dei provvedimenti di rimessione.

Questa situazione normativa comporta che, per quanto riguarda i tributi locali (ovvero i tributi propri degli enti locali di cui l'ente è titolare della relativa pretesa impositiva), si dovrà fare esclusivamente riferimento alla disciplina specifica adottata dall'ente.

¹² Negli statuti degli enti locali, accanto all'istituto della rimessione sono stati previsti anche quelli della sospensione e del differimento.

4. La rimessione dei termini per i professionisti

Come sopra evidenziato, l'articolo 9 si riferisce ai soli "contribuenti". Rimane da chiarire quale rilievo possano assumere le situazioni di forza maggiore quando siano riferibili ai soli professionisti.

In proposito, sono ipotizzabili due casi:

- 1) il professionista, in qualità di soggetto passivo d'imposta, decaduto da un termine relativo ad un proprio obbligo (es.: presentazione della propria dichiarazione dei redditi, etc.);
- 2) il professionista chiamato ad adempiere ad un obbligo tributario di un proprio cliente-contribuente e da esso decaduto per un evento di forza maggiore che ha interessato il professionista stesso.

4.1 *Il professionista, in qualità di soggetto passivo d'imposta, decaduto da un termine relativo ad un proprio obbligo*

Ove risulti confermata l'applicazione della rimessione anche a favore di singoli contribuenti (vedi paragrafo 2.1.), il professionista, al pari di ogni altro soggetto passivo d'imposta, potrà chiedere e, qualora ne ricorrano i presupposti, potrà ottenere la rimessione nel termine inutilmente decorso relativo ad un proprio obbligo tributario.

4.2 *Il professionista chiamato ad adempiere un obbligo tributario di un proprio cliente e decaduto per un evento di forza maggiore che ha interessato il professionista stesso*

Si prende in considerazione il caso di un professionista che sia interessato da un evento espressivo di forza maggiore tale da impedirgli il tempestivo adempimento degli obblighi tributari del suo cliente (evento di forza maggiore che però non coinvolge il contribuente-cliente).

In questo caso, il professionista, in quanto tale, non è legittimato a richiedere la rimessione in termini, in quanto la norma individua nei "contribuenti interessati" i soli soggetti destinatari del provvedimento.

Sembra invece corretto che la richiesta di rimessione in termini sia proposta dallo stesso contribuente, o dal professionista in sua rappresentanza, invocando come causa di forza maggiore proprio quella determinatasi nei confronti di quest'ultimo. Per fare un esempio, se un contribuente si avvale dell'assistenza di un professionista per l'adempimento dei propri obblighi tributari (dichiarazioni, versamenti, ecc.) e il professionista non abbia provveduto nei termini previsti per una circostanza che abbia impedito a lui la tempestiva esecuzione (un incendio, altro evento disastroso, ecc. che abbiano reso inutilizzabile lo studio professionale o i documenti relativi alla clientela), il professionista stesso in rappresentanza del contri-

buente dovrebbe poter richiedere il provvedimento di rimessione in termini, prospettando appunto a giustificazione la impossibilità ad adempiere prodottasi per il professionista medesimo¹³.

In altri termini, considerato che i professionisti svolgono un ruolo di necessario ausilio negli adempimenti tributari dei contribuenti, sembra equo e rispondente alla finalità della norma concludere che le cause di forza maggiore impeditive del tempestivo adempimento possono coinvolgere, oltre che i contribuenti interessati, anche i professionisti che li assistono.

¹³ Nell'ipotesi prospettata, al professionista non può essere applicata la sanzione amministrativa per l'omesso o ritardato invio telematico delle dichiarazioni ricevute dalla clientela (art. 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241), per mancanza dell'elemento soggettivo (art. 3 della legge 24 novembre 1981, n. 689).

5. Istanza di rimessione in termini

(da adattare al singolo caso)

Al Ministro dell'Economia e delle Finanze
...
e
Al Garante del contribuente della Regione...
...
e p.c.
All'Agenzia _____ - Ufficio di _____
...

ISTANZA DI RIMESSIONE IN TERMINI

AI SENSI DELL'ARTICOLO 9, COMMA 1, DELLA LEGGE N. 212 DEL 2000

per
il Sig. _____, nato a _____, il _____, c.f./p. IVA _____,
residente in _____, via _____, rappresentato dal Rag./Dott. _____
in virtù di _____ (*);

premess

- che il sottoscritto non ha potuto (*indicare l'obbligo tributario non adempiuto*);
- che il termine per l'adempimento del suddetto obbligo scadeva il _____;
- che il mancato adempimento è stato determinato da (*indicare i motivi del mancato adempimento ed allegare eventuale documentazione giustificativa*);

considerato

- che l'evento sopra descritto costituisce un chiaro evento espressivo di forza maggiore non imputabile in alcun modo al sottoscritto _____ che gli ha reso impossibile adempiere al _____;

tutto ciò premesso e considerato

chiede

ai sensi e per gli effetti dell'articolo 9, comma 1, della legge 27 luglio 2000 n. 212, al Ministro dell'Economia e delle Finanze di essere rimesso nei termini per _____

e, contestualmente, fa istanza

al Garante del contribuente della Regione _____ affinché, ai sensi dell'articolo 13, comma 11, ultimo periodo, della citata legge n. 212 del 2000, prospetti al Ministro dell'Economia e delle Finanze e al competente Ufficio dell'Agenzia delle _____ di _____ il presente caso per essere rimesso nei relativi termini. (*indicare eventuali documenti allegati*)

(data)

(Rag./Dott. _____)

* L'eventuale procura deve essere rilasciata al professionista nei modi previsti dall'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Quest'ultima disposizione è suscettibile di applicazione in tutti gli altri settori del diritto tributario nei quali non risulti data una diversa, specifica disciplina.