

La prescrizione dei debiti tributari - Termini, interruzione e sospensione

1 PREMESSA

Il legislatore pone dei limiti temporali all'esercizio della potestà impositiva e all'azione di riscossione, stabilendo, di norma, termini decadenziali entro i quali gli atti vanno notificati e termini prescizionali entro i quali la riscossione va attuata.

Prescrizione e decadenza hanno l'obiettivo di assicurare certezza e stabilità ai rapporti giuridici ed hanno quale effetto la perdita di un vantaggio conseguente all'inerzia protrattasi per un certo arco di tempo.

Nella prescrizione è l'inerzia del titolare che fa ritenere abbandonato il diritto¹, mentre nella decadenza occorre che il diritto venga esercitato entro un termine perentorio.

In ambito fiscale, tendenzialmente la notifica dei principali atti di accertamento (avvisi di accertamento, di liquidazione, di recupero dei crediti d'imposta), nonché delle cartelle di pagamento, soggiace a termini decadenziali. Successivamente alla menzionata fase, dunque dopo la notifica della cartella di pagamento e dopo l'affidamento del carico (in ipotesi di accertamenti esecutivi), il sistema è retto pressoché esclusivamente da termini di prescrizione.

Ove, di contro, i ruoli o i carichi affidati all'Agente della Riscossione, o al concessionario locale, siano di diversa natura, salvo previsioni di legge specifiche, operano termini di prescrizione.

Dal punto di vista operativo, una delle principali differenze tra prescrizione e decadenza consiste nel fatto che solo la prima può essere interrotta o sospesa².

1.1 CARATTERISTICHE GENERALI

La prescrizione consiste nell'estinzione di un diritto quando il titolare non lo esercita entro un tempo determinato dalla legge.

Essa può essere soggetta a:

- sospensione, generata da rapporti tra le parti o dalle condizioni del titolare (in questo caso il periodo sospeso rappresenta una "parentesi" che va aggiunta al termine ordinario di prescrizione);
- interruzione, che si ha quando il titolare del diritto compie un atto con il quale esercita il diritto ovvero perché il diritto viene riconosciuto (in questo caso la prescrizione si interrompe e ricomincia, dall'inizio, a decorrere un ulteriore periodo di prescrizione).

Le norme che stabiliscono un termine di prescrizione sono inderogabili, nel senso che le parti non possono rinunciare alla prescrizione³ né prolungare né abbreviare i termini stabiliti dalla legge⁴.

Il termine ordinario della prescrizione, in base all'art. 2946 c.c., è di 10 anni, ma nel nostro ordinamento sono presenti anche termini ventennali⁵ e quinquennali⁶.

L'intervenuta prescrizione va, in ambito processuale tributario, eccepita dal contribuente nel ricorso contro il primo atto autonomamente impugnabile.

¹ L'art. 2934 co. 1 c.c. prevede infatti che "ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge".

² L'art. 2964 c.c. stabilisce: "quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione. Del pari non si applicano le norme che si riferiscono alla sospensione, salvo che sia disposto altrimenti".

³ Art. 2937 c.c.

⁴ Art. 2936 c.c.

⁵ Ad esempio, per la piccola proprietà contadina (art. 7 della L. 604/54).

⁶ Si pensi alle sanzioni amministrative tributarie (art. 20 del DLgs. 472/97).

1.1.1 Pagamento del debito prescritto

Il versamento spontaneo del debito prescritto non può essere rimborsato⁷.

Ciò vale anche per i crediti tributari⁸, ma non per quelli contributivi, in ragione dell'art. 3 co. 9 della L. 335/95 che ne contempla l'impossibilità di versamento.

1.1.2 Presentazione del ricorso

La notifica del ricorso ha effetto "sospensivo-interruttivo" della prescrizione.

Ai sensi dell'art. 2943 co. 1 c.c., "*La prescrizione è interrotta dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio, sia questo di cognizione ovvero conservativo o esecutivo*"; ai sensi del successivo art. 2945 co. 2 c.c., "*Se l'interruzione è avvenuta mediante uno degli atti indicati dai primi due commi dell'articolo 2943, la prescrizione non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio*".

In sostanza, il ricorso interrompe la prescrizione, e questa decorre non subito, ma da quando si forma il giudicato.

1.2 AMBITO OPERATIVO

Successivamente alla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo, che sono entrambi atti soggetti a decadenza⁹, iniziano a decorrere i termini prescrizionali. Possiamo affermare che l'attività di riscossione vera e propria è caratterizzata unicamente da termini di prescrizione.

Allora, devono essere notificati entro termini di prescrizione l'intimazione ad adempiere ex art. 50 del DPR 602/73, l'ipoteca esattoriale ex art. 77 del DPR 602/73, il preavviso di fermo ex art. 86 del DPR 602/73 e l'atto di pignoramento. Tutti questi atti interrompono la prescrizione, sempre che, naturalmente, siano notificati prima che la prescrizione stessa si sia formata.

Di contro, nella maggioranza delle ipotesi, gli atti che vanno notificati prima della cartella di pagamento devono sottostare a termini di decadenza. Si pensi ai termini dell'art. 27 del DLgs. 346/90 per l'imposta sulle successioni, o all'art. 76 del DPR 131/86 per l'imposta di registro, o ancora all'art. 20 del DLgs. 472/97 per gli atti di contestazione delle sanzioni tributarie.

Eccezione degna di nota riguarda, in tema di registro, il disconoscimento delle agevolazioni per la c.d. "piccola proprietà contadina", che possono essere contestate entro la prescrizione ventennale decorrente dalla registrazione dell'atto¹⁰.

La prescrizione ha un ambito applicativo residuale, nel senso che, quantomeno secondo un orientamento, opera laddove il sistema normativo di riferimento non preveda alcun termine per la notifi-

⁷ Art. 2940 c.c.

⁸ Difficilmente, nella fattispecie che ci occupa, il pagamento può ritenersi spontaneo, considerato che avviene a seguito della notifica di atti che hanno il valore di titolo esecutivo (cartella di pagamento, accertamento esecutivo), o di atti che, se rimasti inadempiti, danno luogo all'iscrizione a ruolo (accertamenti non esecutivi, avvisi di liquidazione). Solo quando il versamento deriva da mediazione/conciliazione giudiziale o da altri istituti deflativi del contenzioso inerenti agli atti di cui sopra, si può ritenere il pagamento spontaneo.

⁹ Si vedano, per gli accertamenti esecutivi, gli artt. 43 del DPR 600/73, 57 del DPR 633/72 e 1 co. 163 della L. 296/2006; per le cartelle di pagamento, si veda l'art. 25 del DPR 602/73.

¹⁰ Art. 7 della L. 604/54. Cfr. Cass. 21.4.2017 n. 10099, Cass. 11.2.2014 n. 3079, Cass. 28.2.2008 n. 5223 e C.T. Reg. Bologna 28.10.2016 n. 2789/4/16, secondo cui la norma rende inapplicabile il termine triennale di decadenza ex art. 76 del DPR 131/86; *contra*, nel senso che l'art. 76 ha di fatto abrogato le norme antecedenti contemplanti termini prescrizionali, Cass. 9.5.2007 n. 10609.

ca dell'atto mediante il quale si richiede il tributo, sia esso un accertamento o una cartella di pagamento. Così è stato sostenuto, ad esempio, per il canone RAI¹¹ e il diritto camerale¹².

Eccezion fatta per le sanzioni¹³, non esiste, nel settore tributario, una norma di carattere generale che imponga la notifica degli atti sotto pena di decadenza¹⁴.

Fattispecie	Termine
Accertamenti esecutivi	Decadenza
Accertamenti non esecutivi, avvisi di liquidazione (imposte d'atto)	Decadenza
Avvisi di recupero dei crediti d'imposta	Decadenza
Accertamenti non esecutivi (comparti minori, esempio canone RAI)	Prescrizione
Avvisi di addebito INPS	Prescrizione
Cartelle di pagamento (imposte sui redditi, IRAP, IVA)	Decadenza
Cartelle di pagamento (imposte d'atto)	Prescrizione
Intimazioni di pagamento	Prescrizione
Fermo delle auto	Prescrizione
Ipoteca esattoriale	Prescrizione
Pignoramento	Prescrizione

2 TERMINI DI PRESCRIZIONE

Nel sistema tributario non esiste una disciplina generale sui termini di prescrizione. Solo in alcuni casi, si pensi all'imposta di registro o alle sanzioni, il legislatore individua il termine di prescrizione.

Per questa ragione, occorre delineare, richiamando le norme codicistiche, il termine prescrizionale del caso, circostanza che, inevitabilmente, dà luogo a divergenze interpretative.

In ragione di quanto esposto, si assiste a situazioni in cui l'atto di riscossione (cartella di pagamento, fermo, ipoteca) richiede crediti che soggiacciono a diversi termini di prescrizione. Pertanto, il giudice potrebbe accogliere il ricorso in parte.

2.1 COMPUTO DEI TERMINI

Per il computo dei termini valgono le disposizioni civilistiche dettate dall'art. 2963 c.c., rubricato "*Computo dei termini di prescrizione*".

Ove si tratti di termini a mesi o anni, si osserva il calendario comune. In particolare, non occorre computare il numero di giorni di cui sono composti ogni singolo mese od anno, bensì fare riferimento al nome ed al giorno del mese iniziale ("*ex nominatione dierum*")¹⁵, non avendo nessuna rilevanza che nel computo sia compreso il mese di febbraio di un anno bisestile¹⁶.

¹¹ C.T. Prov. Roma 24.11.2010 n. 472/39/10 e C.T. Prov. Savona 27.5.2016 n. 334/5/16.

¹² Cass. 15.10.2020 n. 22351 e C.T. Prov. Roma 27.10.2010 n. 544/16/10.

¹³ L'art. 20 del DLgs. 472/97 sancisce che l'atto di contestazione della sanzione, a pena di decadenza, va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla violazione.

¹⁴ Richiamando il principio della sentenza Corte Cost. 15.7.2005 n. 280, secondo cui il contribuente non può essere assoggettato, *sine die*, all'azione dell'Erario, alcune sentenze hanno affermato che ove difetta un termine opera, in quanto compatibile, la decadenza prevista in tema di imposte sui redditi (Cass. 5.4.2017 n. 8772, sul diniego di condono).

A volte, lo stesso legislatore contempla termini di prescrizione e non di decadenza, come nel caso dell'art. 5 del DL 953/82, sulla prescrizione triennale per il bollo auto.

¹⁵ Art. 2963 co. 4 c.c., Cass. 22.1.2018 n. 1543, Cass. 12.11.2007 n. 23479 e Cass. 15.3.2007 n. 6016.

¹⁶ Cass. 20.3.89 n. 1547.

Sono inclusi nel computo del termine i giorni festivi.

Così, se la prescrizione decorre il 20.2.2018, essa spira, se si tratta, rispettivamente, di prescrizione decennale e quinquennale, il 20.2.2028 e il 20.2.2023.

2.1.1 Termine che cade in giorno festivo

Potrebbe succedere che il termine ultimo entro cui occorre notificare l'atto impositivo scada in un giorno festivo o di sabato.

L'art. 2963 c.c. stabilisce che i termini scadenti in giorno festivo sono prorogati di diritto al primo giorno successivo non festivo. Opera quindi la proroga di diritto al primo giorno successivo non festivo se il termine scade in un giorno festivo, ma non se cade di sabato, siccome questo non è considerato giorno festivo¹⁷.

Detta norma, infatti, è formulata diversamente rispetto all'art. 155 c.p.c., secondo cui i termini scadenti di sabato e in giorno festivo sono prorogati al primo giorno successivo non festivo¹⁸.

2.1.2 Decorrenza della prescrizione

In base alla regola generale dettata dall'art. 2935 c.c., la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere, perciò dal giorno successivo a quando il pagamento sarebbe dovuto avvenire.

Pertanto:

- se si tratta di cartella di pagamento, il *dies a quo* dovrebbe coincidere con il 61° giorno dalla notifica^{19, 20};
- se si tratta di accertamento esecutivo, il *dies a quo* potrebbe coincidere con il giorno successivo allo spirare del termine per il ricorso²¹;

¹⁷ Su tale affermazione, Cass. 3.3.2009 n. 5114.

¹⁸ Tutto sarebbe diverso se si ritenesse operante l'art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011, che stabilisce: "gli adempimenti ed i versamenti previsti da disposizioni relative a materie amministrative da articolazioni del Ministero dell'economia e delle finanze, comprese le Agenzie fiscali, ancorché previsti in via esclusivamente telematica, ovvero che devono essere effettuati nei confronti delle medesime articolazioni o presso i relativi uffici, i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo". Il tenore della norma induce ad affermare che essa si debba applicare solo con riferimento ai versamenti e agli adempimenti a carico dei contribuenti e non per gli atti impositivi o di riscossione, la cui notifica difficilmente può essere considerata un "adempimento".

¹⁹ Art. 25 del DPR 602/73. Ipotizziamo che la notifica sia avvenuta il 22.12.2017: gli importi vanno pagati per l'intero entro i 60 giorni, quindi entro il 20.2.2018. Se non ci sono atti interruttivi e supponendo l'assenza di sospensioni ad opera del legislatore, la prescrizione per le imposte spira il 21.2.2028 e per le sanzioni il 21.2.2023.

²⁰ Si rammenta che, in ragione dell'art. 68 co. 1 del DL 18/2020, i termini di pagamento delle cartelle di pagamento che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2021 andavano eseguiti entro il 30.9.2021. La prescrizione, quindi, decorre dall'1.10.2021.

²¹ Art. 29 del DL 78/2010. A ben vedere, negli accertamenti esecutivi, il *dies a quo* potrebbe coincidere con il giorno in cui le somme sono affidate in riscossione, il che può avvenire non prima di 30 giorni dallo spirare del termine per il ricorso (di norma decorsi 90 giorni dalla notifica). Se la prescrizione decorre "dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere", tale giorno non può che essere quello in cui, sotto un'ottica concreta, il diritto può essere appunto fatto valere dal soggetto deputato alla riscossione. Prima, è vero che il contribuente è in mora, ma è del pari vero che il diritto può essere azionato solo quando è nella disponibilità dell'Agente della Riscossione, momento che, fermo restando il termine dilatorio dei 30 giorni (salvo fondato pericolo per la riscossione), viene ad essere individuato sulla base di una scelta discrezionale dell'ente impositore, che decide quando materialmente trasmettere le somme, non essendo ciò automatico.

- se si tratta di accertamento non esecutivo, o di avviso di liquidazione o altro atto²², il *dies a quo* dovrebbe coincidere con il 61° giorno successivo alla notifica dell'atto, salvo per il pagamento sia previsto un diverso termine, e non quello ordinario di 60 giorni.

Nei comparti impositivi minori, ove la notifica dell'atto accertativo o della cartella di pagamento soggiacciono a prescrizione, il *dies a quo* dovrebbe coincidere con il giorno successivo a quello in cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento.

²² Ciò nella misura in cui la notifica della cartella di pagamento, successiva all'accertamento non esecutivo o all'avviso di liquidazione, sia soggetta a prescrizione e non a decadenza (per le imposte d'atto, Cass. 4.2.2015 n. 1974, Cass. 6.12.2016 n. 24927 e Cass. 6.11.2020 n. 24892).

Ove la cartella di pagamento fosse soggetta a decadenza, la prescrizione inizierebbe a decorrere il 61° giorno dalla notifica (art. 25 del DPR 602/73).

2.1.3 Perfezionamento della notifica

Con la sentenza 23.1.2004 n. 28, la Corte Costituzionale, confermata da giurisprudenza successiva, ha enunciato il principio generale secondo cui la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla consegna dell'atto all'agente notificatore: pertanto, è a tale momento che occorre riferirsi per il rispetto del termine. Se si tratta di spedizioni postali il perfezionamento coincide in genere con la data di spedizione dell'atto.

Ipotizziamo che la prescrizione scada il 20.10.2022. Il termine, applicando il menzionato principio, deve ritenersi adempiuto ove, sebbene l'atto sia stato ricevuto dal contribuente in data 25.10.2022, è stato spedito al più tardi il 20.10.2022.

Il principio è stato contraddetto da un orientamento minoritario, proprio se si tratta di prescrizione.

Un orientamento, in tema di fiscalità locale²³, è dell'avviso che la scissione del perfezionamento della notifica non sussiste per la prescrizione, in quanto circoscritto agli atti processuali. Ciò richiamando precedenti della giurisprudenza civile²⁴ ed affermando che non opera l'art. 60 del DPR 600/73 (circoscritto a imposte sui redditi ed IVA)²⁵, secondo cui *“Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto”*²⁶.

Ne deriva, secondo questo orientamento, che il rispetto del termine va computato con riferimento alla data in cui il contribuente ha ricevuto l'atto e non alla data in cui lo stesso è stato spedito oppure consegnato all'agente notificatore.

Bisogna tuttavia rilevare che l'art. 26 del DPR 602/73 (valido per la notifica della cartella di pagamento e dell'intimazione ad adempiere, stante il disposto dell'art. 50 del DPR 602/73) rinvia, per quanto non disposto, all'art. 60 del DPR 600/73, che, per la notifica a mezzo posta, espressamente ritiene applicabile la scissione del perfezionamento della notifica²⁷.

Pertanto, ammesso e non concesso che si condivida l'orientamento esposto, peraltro contraddetto sia in sede di merito²⁸ che di legittimità²⁹, esso, al massimo, potrebbe operare per i comparti impositivi ove non si ritenga operante l'art. 60 del DPR 600/73, come si potrebbe ipotizzare per il bollo auto.

2.2 COMPARTI IMPOSITIVI

²³ C.T. Prov. Salerno 19.12.2019 n. 4828/2/19, C.T. Reg. L'Aquila 14.11.2019 n. 942/3/19, C.T. Prov. Caserta 27.11.2018 n. 5429/1/18 e C.T. Reg. Perugia 2.12.2016 n. 601/1/16.

²⁴ Cass. SS.UU. 9.12.2015 n. 24822 e Cass. 11.6.2009 n. 13588.

²⁵ C.T. Prov. Campobasso 12.1.2016 n. 10/1/16, secondo cui *“La diversificazione del trattamento tra il destinatario ed il mittente nella prescrizione è pienamente giustificabile ove si consideri che, rispetto all'esigenza di certezza del primo (esigenza che diversamente sarebbe del tutto vanificata) il secondo ha avuto la possibilità di agire con la dovuta tempestività facendo pervenire l'atto al destinatario entro il termine prescrizione, potendosi anche avvalere della presunzione di conoscibilità con esonero dal provare la effettiva conoscenza (art. 1335 c.c.)”*.

²⁶ Peraltro, la menzionata norma richiama sì la scissione del perfezionamento della notifica, ma solo per le spedizioni postali.

²⁷ Per esigenze di ordine sistematico, l'art. 26 del DPR 602/73 dovrebbe operare anche per la notifica della comunicazione di fermo e di ipoteca, ancorché, espressamente, gli artt. 77 e 86 del DPR 602/73 non ne facciano riferimento.

²⁸ C.T. Reg. Roma 12.5.2016 n. 2889/2/16.

²⁹ Cass. 10.1.2017 n. 385; in relazione ai termini di prescrizione per il bollo auto, Cass. 4.5.2016 n. 8867 e Cass. 30.9.2015 n. 19441.

Considerata l'assenza di una disciplina organica in tema di prescrizione nel diritto tributario, è importante conoscere quali possono essere i termini di prescrizione per ciascuna imposta.

A volte, il termine è individuato dal legislatore, mentre in altre ipotesi occorre appurare quali sono gli orientamenti giurisprudenziali sul punto, che in alcuni casi sono altresì contrastanti.

L'art. 2946 c.c., operante per i tributi, così prevede: *“Salvi i casi in cui la legge dispone diversamente i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni”*.

Rammentiamo che i termini di prescrizione, salvo in alcuni comparti impositivi minori come il bollo auto o il contributo unificato atti giudiziari, decorrono successivamente alla notifica della cartella di pagamento/accertamento esecutivo.

2.2.1 Imposte sui redditi, IRAP e IVA

Il diritto alla riscossione delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, secondo l'orientamento giurisprudenziale che ad oggi sembra maggioritario, si prescrive con il decorso dell'ordinario termine decennale ex art. 2946 c.c.³⁰.

La tesi prende le mosse dal fatto che *“la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi”*³¹.

Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria³².

Tuttavia, specie negli ultimi anni, si registrano diversi interventi, sia di merito sia di legittimità, che, con varie argomentazioni, sostengono la tesi della prescrizione quinquennale e non decennale, delle imposte erariali.

Un primo orientamento richiama, a ben vedere impropriamente, l'intervento delle Sezioni Unite nella sentenza 17.11.2016 n. 23397: sulla base di ciò, nella misura in cui la cartella di pagamento non sia stata impugnata, la prescrizione, anche per i tributi erariali in esame, sarebbe quinquennale³³. Come sancito dalla stessa Corte di Cassazione, le Sezioni Unite hanno invece affermato che, se un atto amministrativo (come la cartella di pagamento) non è opposto, non opera l'art. 2953 c.c.³⁴, dunque il termine di prescrizione, se più breve di quello ordinario decennale, non si converte in decennale. Non è stato sostenuto (come vorrebbe far intendere l'orientamento giurisprudenziale richiamato) che, se l'atto impositivo non è impugnato, un eventuale termine decennale si converte in quinquennale³⁵.

³⁰ Cass. 9.2.2007 n. 2941, Cass. 23.2.2010 n. 4283, Cass. 20.6.2016 n. 12715 e Cass. 2.11.2021 n. 31220.

³¹ Cass. 16.7.2020 n. 15244, Cass. 11.12.2019 n. 32308, C.T. Reg. Torino 26.3.2019 n. 391/2/19, C.T. Reg. Palermo 15.9.2015 n. 3857/29/15 e C.T. Reg. Bari 1.3.2017 n. 682/10/17. Non opera l'art. 2948 co. 1 n. 4 c.c., che per le prestazioni periodiche contempla i 5 anni.

³² R.M. 22.7.94 n. 11314.

³³ Cass. 23.11.2018 n. 30362, secondo cui *“il nuovo orientamento ha esteso i margini difensivi del cittadino, il quale potrà chiedere al giudice l'estinzione del credito statale per intervenuta prescrizione breve, non soltanto nei casi di notifica di cartella esattiva (art. 36-bis e/o 36-ter DPR n. 600/1973), bensì anche nelle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito, ecc.)”*. Si vedano anche C.T. Prov. Latina 20.11.2020 n. 538/6/20, C.T. Reg. Torino 11.2.2020 n. 198/3/20, C.T. Reg. Firenze 12.11.2019 n. 1573/6/19 e C.T. Prov. Varese 6.9.2017 n. 390/4/17.

³⁴ *“I diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni”*.

³⁵ Cass. 18.6.2020 n. 11814. Cfr. anche C.T. Reg. Roma 13.11.2020 n. 3497/11/20.

Altre sentenze hanno richiamato la giurisprudenza che, per i tributi locali, ritiene applicabile la prescrizione di 5 anni, in quanto si rientra nella fattispecie dell'art. 2948 co. 1 n. 4 c.c.: *"gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi"*.

Non vi è ragione per distinguere i tributi locali (quanto meno i più importanti, come IMU, TOSAP, TARI) da quelli erariali; questi ultimi, al pari dei primi, sono periodici, dunque ad ogni anno corrisponde una valutazione giuridica autonoma³⁶.

Un ultimo orientamento, invece, a livello generale ha affermato che siccome il termine di prescrizione deve essere unitario, anche (nella specie) il diritto camerale non può che soggiacere ai 5 anni. In altre parole, *"il termine entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione principale tributaria e quello relativo a quella accessoria, ovvero la sanzione nel caso di specie, deve essere unitario"*. Considerato che le sanzioni, ex art. 20 co. 3 del DLgs. 472/97, hanno una prescrizione di 5 anni, anche per l'imposta essa sarebbe quinquennale³⁷.

Il limite di questo orientamento, estendibile alle imposte erariali, risiede nel fatto che esse non sono accessori delle sanzioni, in quanto è vero, semmai, il contrario³⁸.

2.2.2 Imposta di registro, di successione, ipotecarie e catastali

Per le c.d. "imposte d'atto", la riscossione soggiace a prescrizione decennale³⁹.

Evidenziamo che, per dette imposte, cospicua parte della giurisprudenza è dell'avviso che la cartella di pagamento, susseguente all'accertamento o all'avviso di liquidazione, sia soggetta non alla decadenza ex art. 25 del DPR 602/73 ma a prescrizione decennale⁴⁰.

2.2.3 Tributi locali

Per i tributi locali opera l'art. 2948 n. 4 c.c., a mente del quale *"per tutto ciò che deve pagarsi ad anno o in termini più brevi"*, c'è la prescrizione quinquennale.

La giurisprudenza ha stabilito, con orientamento ormai costante, che:

- la *"disposizione codicistica trova applicazione nell'ipotesi di prestazioni periodiche in relazione ad una causa debendi continuativa, mentre la medesima norma non trova applicazione nelle ipotesi di debito unico"*;
- i tributi oggetto di causa sono elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una *causa debendi* continuativa;
- in questi casi, l'utente è tenuto al pagamento di una somma *"che, sia pure autoritativamente determinata, costituisce corrispettivo di un servizio a lui reso, o richiesto (concessione di uso di suolo pubblico, di uso di passo carrabile) o imposto (tassa per lo smaltimento rifiuti, contributo opere di risanamento idraulico del territorio) che in tanto si giustifica in quanto anno per anno il corrispondente servizio venga erogato"*;

³⁶ Aspetto colto da C.T. Prov. Milano 5.9.2019 n. 3544/7/19, che rileva come la differenziazione sia priva di consistenza, in quanto le situazioni sono identiche: in entrambe la base imponibile può mutare in funzione di molte variabili. Si considerino ad esempio i redditi fondiari: *"l'Irpef sarà soggetta a prescrizione decennale e l'Imu a quella quinquennale, pur in presenza di identici gettiti di anno in anno a causa dell'invarianza delle rendite catastali"*.

³⁷ Cass. 25.5.2021 n. 14244.

³⁸ Dunque, addirittura si potrebbe giungere al paradosso secondo cui, pure per le sanzioni, ci sarebbe la prescrizione decennale, tesi che, laddove fosse seguita, si scontrerebbe con il richiamato art. 20 co. 3 del DLgs. 472/97.

³⁹ Artt. 78 del DPR 131/86 e 41 del DLgs. 346/90, secondo cui il credito per l'imposta definitivamente accertata si prescrive con il decorso di 10 anni.

⁴⁰ Cass. 4.2.2015 n. 1974, Cass. 6.12.2016 n. 24927 e Cass. 6.11.2020 n. 24892.

- nella specie, non è “*necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame della esistenza dei presupposti impositivi, che permangono fino alla verifica di un mutamento obiettivo della situazione di fatto giustificante il servizio, né il corrispettivo potrebbe dall’utente essere corrisposto in unica soluzione, in quanto ab initio non determinato e non determinabile, né nell’entità, né nella durata*”⁴¹.

Si tratta di un’interpretazione che si presta a critiche sotto diversi aspetti, sebbene sia costante ed affermata, oltre che in tema di IMU, TOSAP, TARI/TARSU, anche per i contributi consortili⁴².

Nelle imposte (come ad esempio la tassa rifiuti) non si può mai parlare di pagamento a fronte di un corrispettivo (men che meno di rapporto sinallagmatico), visto che l’obbligazione tributaria sorge per effetto del presupposto impositivo (occupazione dei locali, possesso dell’immobile, ecc.).

Oltre a quanto esposto, i tributi locali sono periodici al pari delle imposte sui redditi, IRAP e IVA⁴³, dunque, anche richiamando quanto specificato nel precedente § 2.2.1, è difficile giungere a conclusioni diverse per le due tipologie di tributi, sostenendo che solo per quelli erariali la prescrizione sarebbe decennale. Alcuni giurisprudenza, partendo dal menzionato presupposto, ha optato per la prescrizione decennale altresì per i tributi locali⁴⁴.

In ragione di quanto esposto, la tesi della prescrizione quinquennale, in base alla norma codicistica, sembrerebbe maggiormente corretta laddove il tributo locale, o dell’ente territoriale, non sia periodico, ma caratterizzato da continuità, senza una distinta valutazione anno per anno⁴⁵.

2.2.4 Sanzioni amministrative

L’art. 20 co. 3 del DLgs. 472/97 stabilisce che “*il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni*”.

Pertanto, le sanzioni tributarie, per qualsiasi tributo e per ogni tipo di violazione (sia essa collegata o meno al tributo, oppure irrogata, a torto o a ragione, unitamente all’atto di recupero del tributo), hanno un termine prescrizione di 5 anni.

Il menzionato termine persiste quand’anche le sanzioni siano irrogate unitamente al recupero di imposte per le quali il termine è decennale⁴⁶. Si pensi al caso di accertamento del maggior reddito,

⁴¹ Cass. 23.2.2010 n. 4283, Cass. 10.12.2014 n. 26013 e Cass. 25.3.2021 n. 8405.

⁴² Cass. 23.2.2010 n. 4283, Cass. 10.12.2014 n. 26013 e Cass. 22.6.2017 n. 15580; opta per la prescrizione decennale C.T. Reg. Roma 2.3.2020 n. 1196/17/20.

⁴³ Si vedano ad esempio l’art. 1 co. 642 della L. 147/2013 per la TARI, o l’art. 9 del DLgs. 507/93 per l’imposta sulla pubblicità. A conferma di ciò si richiama l’orientamento della Cassazione che, in merito alle sanzioni, ritiene che, nonostante la dichiarazione IMU non debba, in assenza di variazioni d’imposta, essere reiterata anno per anno, ad ogni annualità corrisponda una sanzione per omissione dichiarativa (Cass. 30.6.2010 n. 15450 e Cass. 14.4.2010 n. 8849).

⁴⁴ Illuminante la C.T. Prov. Arezzo 27.3.2015 n. 111/3/15, che, nel ritenere, per l’ICI, operante la prescrizione decennale, ha sancito: “*la prestazione tributaria, per sua natura di imposta patrimoniale, stante l’autonomia dei singoli periodi d’imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi prestazione periodica, non essendo legata ad alcuna prestazione erogata dall’ente impositore e derivando il credito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi*”. Cfr. anche C.T. Reg. Milano 28.3.2018 n. 1375/18/18.

⁴⁵ Si veda C.T. Prov. Rieti 20.6.2017 n. 63/1/17, secondo cui non è possibile applicare indiscriminatamente il termine quinquennale a tutti i tributi locali, dovendosi differenziare a seconda che il tributo sia elemento strutturale di un rapporto sinallagmatico, come accade (secondo la tesi dei giudici) per la tassa per lo smaltimento rifiuti, l’occupazione del suolo pubblico, i contributi di bonifica e la concessione di passo carrabile e, ove ciò non si verifichi come accade per l’ICI, dovendosi applicare il termine decennale.

⁴⁶ Cass. 1.10.2020 n. 20955 e C.T. Prov. Latina 24.4.2019 n. 386/6/19.

o alla cartella di pagamento scaturente da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

Può succedere l'ipotesi inversa, ovvero che il tributo abbia termini minori di 5 anni; in tale fattispecie, permane per le sanzioni la prescrizione di 5 anni, salvo la legge dica diversamente⁴⁷.

Esemplificando, ipotizziamo la notifica di un accertamento esecutivo con cui viene intimato il pagamento di IRPEF e relative sanzioni, che non viene impugnato. Se l'atto è stato notificato il giorno 5.1.2018, la prescrizione dovrebbe cominciare a decorrere spirato il termine per il ricorso, quindi, in assenza di cause di sospensione, spirati i 60 giorni (6.3.2018) entro cui questo va notificato. Il termine di prescrizione decorre quindi dal 7.3.2018, e spira il 7.1.2028 per l'IRPEF, il 7.1.2023 per le sanzioni.

Non può essere accettata una tesi che, in ragione del carattere accessorio delle sanzioni, volesse applicare, altresì per esse, la più ampia prescrizione decennale prevista per i tributi. Laddove il legislatore ha ritenuto di non prevedere un termine unitario, "*ciascuna obbligazione rimane assoggettata al proprio termine prescrizione*"⁴⁸.

2.2.5 Interessi

In generale sugli interessi, una prima opinione ritiene operante la prescrizione di 5 anni ex art. 2948 co. 1 n. 4 c.c., a nulla rilevando che per l'imposta ci sia un termine di prescrizione maggiore⁴⁹.

Per altre sentenze, invece, opera il termine previsto per l'imposta, essendo accessori del tributo⁵⁰.

In relazione agli interessi di mora, ove si applicasse il menzionato principio potrebbero emergere criticità⁵¹.

2.2.6 Tributi minori

Per i tributi minori, occorre vagliare il sistema di riferimento, per verificare se il legislatore ha introdotto termini di prescrizione o di decadenza specifici e se questi riguardano sia la fase accertativa che quella di riscossione, o una sola delle due (in alcuni sistemi, peraltro, non esiste fase accertativa ma la diretta iscrizione a ruolo).

In assenza di ciò, salvo si opti per la prescrizione di 5 anni ex art. 2948 n. 4 c.c. (si veda quanto detto in tema di tributi locali), opera, per l'imposta, la prescrizione di 10 anni. Per le sanzioni, di contro, in assenza di disposizioni specifiche la prescrizione è di 5 anni ex art. 20 del DLgs. 472/97.

⁴⁷ Si tenga però in considerazione l'art. 29 co. 2 del DLgs. 472/97: "*è inoltre abrogata ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonché della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto*".

⁴⁸ Cass. 27.11.2020 n. 27188. Non può accettarsi quanto detto da C.T. Reg. Perugia 27.1.2021 n. 36/1/21, ad avviso della quale le sanzioni, essendo accessorie al tributo, sono soggette allo stesso termine prescrizione del tributo. Il termine di 5 anni, previsto dall'art. 20 del DLgs. 472/97, opera nel solo caso in cui la sanzione sia stata irrogata in via disgiunta dal tributo. Trattasi di una soluzione palesemente contrastante con il dato normativo.

⁴⁹ C.T. Prov. Milano 22.9.2016 n. 7362/41/16, Cass. 25.7.2014 n. 17020, Cass. 20.6.2016 n. 12715 e Cass. 27.11.2020 n. 27178. Si veda Cass. 14.3.2007 n. 5954, sugli interessi da sospensione amministrativa ex art. 39 del DPR 602/73.

⁵⁰ Cass. 16.9.2005 n. 18432.

⁵¹ Laddove la cartella porti a riscossione tributi soggetti a diversi termini, bisognerebbe, per verificare la quota di interesse prescritta, incorporare i distinti debiti. Ad esempio, se vengono rimosse imposte con prescrizione decennale e imposte con prescrizione quinquennale, solo la quota di interessi riconducibile alle imposte con prescrizione quinquennale dovrebbe ritenersi estinta. Il menzionato dato non sempre si evince dai prospetti degli Agenti della riscossione (specie dai piani di dilazione), in quanto gli interessi di mora sono indicati in modo cumulativo.

Diritti camerali

La normativa di riferimento è prevista nel DM 27.1.2005 n. 54.

In assenza di disposizioni specifiche, sebbene ciò possa essere discutibile, è opinione comune che il termine per la riscossione/accertamento sia prescrizione.

Con riferimento alla durata, l'opinione che sembra maggioritaria opta per la prescrizione di 5 anni, facendo riferimento, al pari di quanto detto per la fiscalità locale, all'art. 2948 n. 4 c.c.⁵².

Non mancano però sentenze sulla prescrizione decennale⁵³.

Per le sanzioni, l'art. 10 del DM 27.1.2005 n. 54 sancisce che l'irrogazione deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione. Rispettato il menzionato termine, la prescrizione è, come di consueto e come ribadito da tale decreto, di 5 anni.

Bollo auto

Per il bollo auto, la prescrizione è di 3 anni ex art. 5 del DL 953/82. Detta norma si riferisce nello specifico anche alle penalità dovute in connessione con il mancato pagamento del bollo, quindi si può ritenere che, per le sanzioni, sia inapplicabile il più lungo termine di prescrizione quinquennale ex art. 20 del DLgs. 472/97⁵⁴.

Una puntualizzazione va fatta per il computo del termine: la norma prevede che *"l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1° gennaio 1983 per effetto dell'iscrizione di veicoli o autoscafi nei pubblici registri e delle relative penalità si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento"*. Si tratta di una formulazione diversa rispetto alle altre disposizioni prescrizionali⁵⁵, la quale induce ad affermare che la prescrizione spiri non decorsi 3 anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento, ma *"decorso il terzo anno"*.

Ad esempio, se il termine decorre il 5.1.2019, esso non spira il 5.1.2022 ma il 31.12.2022⁵⁶.

Canone RAI

Il canone RAI dovrebbe essere soggetto a prescrizione quinquennale, rientrando nell'art. 2948 n. 4 c.c.: *"per tutto ciò che deve pagarsi ad anno o in termini più brevi"*⁵⁷.

⁵² Cass. 25.5.2021 n. 14244 e Cass. 15.10.2020 n. 22351. In sede di merito, C.T. Prov. Reggio Calabria 5.5.2016 n. 2151/1/16, C.T. Prov. Roma 27.10.2010 n. 544/16/10 e C.T. Prov. Bergamo 21.12.2015 n. 853/1/15.

⁵³ C.T. Prov. Savona 3.6.2010 n. 119/3/10, C.T. Prov. Caltanissetta 20.1.2016 n. 60/1/16 e C.T. Reg. Torino 23.9.2010 n. 62/30/10.

⁵⁴ Quanto esposto, tuttavia, potrebbe non essere pacifico, visto l'art. 29 co. 2 del DLgs. 472/97: *"è inoltre abrogata ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonché della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto"*.

⁵⁵ Si veda l'art. 20 del DLgs. 472/97 *"il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni"*; oppure l'art. 78 del DPR 131/86 *"il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni"*.

⁵⁶ C.T. Prov. Siracusa 28.3.2017 n. 1194/3/17, ove, inoltre, si afferma che lo stesso vale per il computo della prescrizione a seguito di atti interruttivi.

⁵⁷ Non può avere effetto interruttivo la comunicazione che, anni fa, l'Agenzia delle Entrate inviava in "via massiva" ai contribuenti, siccome si faceva presente al contribuente che, ove avesse posseduto un televisore non denunciato, avrebbe dovuto pagare il canone RAI. Tale comunicazione non conteneva una intimazione ad adempiere, ma un semplice monito ad assolvere l'obbligazione tributaria nella misura in cui fosse esistente il relativo presupposto.

In giurisprudenza, a fronte di un orientamento che ritiene operante i 5 anni⁵⁸, non mancano sentenze sulla prescrizione decennale, che argomentano in base alla natura erariale della tassa e all'assenza di un termine specifico⁵⁹.

Tassa di concessione governativa

Il DPR 641/72 non contiene norme sulla prescrizione della tassa di concessione governativa.

In giurisprudenza è stata sostenuta sia la tesi della prescrizione quinquennale⁶⁰ che la tesi della prescrizione decennale⁶¹.

La prescrizione di 5 anni è maggiormente sostenibile laddove, contestualizzando il caso, la tassa debba pagarsi ad anno.

Contributo unificato atti giudiziari

Il contributo unificato atti giudiziari, disciplinato dal DPR 115/2002, dovrebbe essere soggetto alla prescrizione decennale.

Così si sono espresse la prassi⁶² e la giurisprudenza⁶³.

Entrata	Termine di prescrizione
Imposte sui redditi, IRAP, IVA	Dubbio (è maggioritaria la tesi dei 10 anni)
Registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali	10 anni
Contributi previdenziali e assistenziali e relative sanzioni	5 anni
Diritti camerali	5 anni
Tributi locali	5 anni
Contributi consortili	5 anni
Bollo auto	3 anni
Canone RAI	Dubbio
Contributo unificato	10 anni
Tassa di concessione governativa	Dubbio
Sanzioni tributarie	5 anni
Interessi fiscali	5 anni

2.3 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

I contributi previdenziali dovuti all'INPS o al diverso ente di appartenenza nonché i premi INAIL seguono regole diverse rispetto alle imposte, ancorché la loro riscossione avvenga secondo il DPR 602/73⁶⁴.

⁵⁸ C.T. Reg. Roma 22.3.2018 n. 1815/8/20, C.T. Prov. Savona 27.5.2016 n. 334/5/16 e C.T. Prov. Taranto 9.3.2017 n. 673/1/17.

⁵⁹ C.T. Prov. Catania 24.1.2020 n. 701/14/20, C.T. Prov. Torino 20.3.2017 n. 383/1/17 e C.T. Prov. Roma 24.11.2010 n. 472/39/10.

⁶⁰ C.T. Reg. Roma 15.7.2019 n. 4262/6/19.

⁶¹ C.T. Prov. Torino 20.3.2017 n. 383/1/17.

⁶² Circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2017 n. 29.

⁶³ C.T. Prov. Caserta 26.11.2018 n. 5394/11/18 e Cass. 1.2.2022 n. 2999.

⁶⁴ Le vicende relative ai contributi sono indipendenti rispetto alle imposte. La regola presenta un'eccezione. Infatti, l'art. 2 co. 3 del DLgs. 218/97 stabilisce che l'accertamento fiscale definito mediante adesione non ha effetti extratributari, *“fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui*

Relativamente ai contributi INPS, il recupero di qualsiasi tipologia di contributo avviene tramite avviso di addebito ex art. 30 del DL 78/2010⁶⁵. Invece, per gli altri contributi previdenziali occorre esaminare il sistema di riferimento; spesso, la riscossione si attua mediante ruolo e notifica della cartella di pagamento.

Per l'accertamento e la riscossione, i termini sono unicamente prescrizionali.

A livello generale, si tratta della prescrizione quinquennale dell'art. 3 co. 9 della L. 335/95 per ogni tipo di contributo previdenziale e assistenziale⁶⁶. In caso di denuncia di omesso versamento contributivo all'INPS da parte del lavoratore o dei suoi superstiti prima del quinquennio, il termine di prescrizione è pari a 10 anni⁶⁷.

Pertanto, operano sin da subito i termini prescrizionali, con la conseguenza che la notifica dell'avviso di addebito (ma lo stesso si può dire per la cartella) comporta l'interruzione del termine⁶⁸.

Il termine decorre da quando scade il pagamento, altresì ove si tratti di contributi a percentuale^{69,70}.

2.4 MANCATA IMPUGNAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO

L'accertamento tributario e contributivo diviene definitivo nell'ipotesi in cui non venga impugnato, per passaggio in giudicato della sentenza emessa a seguito di ricorso e per estinzione del processo di primo grado o in sede di rinvio.

La Corte di Cassazione ha sancito che ove sia previsto un termine di prescrizione inferiore al decennale, questo permane quand'anche l'atto con cui i tributi vengono riscossi sia inoppugnato⁷¹.

Nell'ipotesi in cui, invece, sul credito da riscuotere si sia formato il giudicato, trova applicazione l'art. 2953 c.c. e, dunque, sempre la prescrizione di 10 anni^{72,73}.

redditi". Lo stesso è previsto per l'acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97) e la mediazione fiscale (art. 17-bis del DLgs. 546/92).

⁶⁵ L'INPS ha la facoltà, prima di emettere l'avviso di addebito, di richiedere il pagamento mediante avviso bonario di cui all'art. 24 co. 2 del DLgs. 46/99. Solo se il debitore non provvede al pagamento nei termini fissati nell'avviso bonario (30 giorni dalla sua ricezione) viene formato l'avviso di addebito di cui all'art. 30 del DL 78/2010.

⁶⁶ Quanto esposto opera per i contributi dovuti da artigiani e commercianti (circ. INPS 16.5.96 n. 104) e per le sanzioni civili dell'art. 116 della L. 388/2000 (Cass. SS.UU. 13.3.2015 n. 5076).

⁶⁷ Messaggio INPS 16.5.2012 n. 8447 e circ. INPS 2.3.2012 n. 31.

⁶⁸ La prescrizione non viene sospesa per i 60 giorni successivi alla notifica della cartella di pagamento, entro cui va eseguito il pagamento. Invece, tale notifica ha effetto interruttivo della prescrizione, dal momento della notifica stessa (Cass. 9.3.2021 n. 6499).

⁶⁹ Cass. 6.10.2020 n. 21472 e Cass. 18.6.2019 n. 16304.

⁷⁰ Vi è una particolarità dettata dall'art. 3 co. 9 della L. 335/95: mentre il versamento del debito prescritto non è ripetibile ai sensi dell'art. 2940 c.c., per i contributi decorsa la prescrizione non è più possibile procedere al versamento, in quanto essa ha effetto estintivo anche del credito e non solo del diritto a riscuoterlo. Le somme indebitamente versate agli enti di previdenza dopo la prescrizione sono rimborsabili d'ufficio a favore di chi le ha pagate.

⁷¹ Cass. SS.UU. 17.11.2016 n. 23397; successivamente, Cass. 25.8.2017 n. 20425 e Cass. 26.1.2018 n. 1997. In sede di merito, C.T. Reg. Abruzzo 21.11.2019 n. 972/7/19.

⁷² Si rigetta il diverso orientamento in ragione del quale si sarebbe applicato il termine decennale ex art. 2953 c.c., stante l'equiparazione tra giudicato ed atto inoppugnato.

⁷³ È rigettata altresì la diversa tesi secondo la quale la formazione del ruolo e/o l'affidamento delle somme all'Agente della Riscossione causerebbero la conversione di qualsiasi termine di prescrizione in decennale, determinandosi un effetto novativo del credito. Ciò non avviene siccome il subentro del soggetto deputato alla riscossione non muta la natura del

Il principio è stato sancito con riferimento alle cartelle di pagamento ma, per espressa indicazione delle Sezioni Unite, vale anche per i crediti, tributari e non, azionati mediante atti amministrativi da impugnare entro termini decadenziali, quali accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS⁷⁴.

Pertanto, se una cartella non viene impugnata, rimane la prescrizione di 5 anni per i tributi locali e per le sanzioni amministrative, non verificandosi alcuna conversione del termine in decennale⁷⁵. Così è stato affermato per l'ICI⁷⁶ e il bollo auto, nel qual caso permane la prescrizione triennale⁷⁷.

2.5 SOMME DERIVANTI DA SENTENZA PASSATA IN GIUDICATO

L'art. 2953 c.c. dispone che *“i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni”*.

Quand'anche sia prevista una prescrizione più breve di quella decennale, se si forma il giudicato, essendo il titolo che legittima l'esazione la sentenza, opera sempre la prescrizione decennale⁷⁸, pure se, per la natura del credito, sarebbe applicabile un termine più breve come per le sanzioni tributarie⁷⁹.

Non operano, di conseguenza, norme quali l'art. 25 del DPR 602/73, secondo cui, per imposte sui redditi, IRAP e IVA, la cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo^{80, 81}.

2.5.1 Formazione del giudicato

Problemi possono emergere quando l'impugnazione della sentenza, o anche dell'atto impositivo, sia stata proposta tardivamente.

Le somme, derivando da sentenza, dovrebbero comunque essere sempre soggette alla prescrizione decennale, ma occorre interrogarsi sul *dies a quo*⁸².

credito, che rimane soggetto alla sua prescrizione. Nemmeno rileva l'art. 20 del DLgs. 112/99, secondo cui l'ente creditore, a certe condizioni, può riscrivere a ruolo le somme entro la prescrizione decennale, trattandosi di norma inerente al discarico, che ha effetto tra ente creditore e Agente della Riscossione (Cass. 9.1.2020 n. 25028, anche per richiami giurisprudenziali).

⁷⁴ Per gli avvisi di addebito INPS, Cass. 21.12.2021 n. 40929.

⁷⁵ Cass. 27.4.2022 n. 13087, Cass. 4.1.2022 n. 15 e Cass. 29.10.2021 n. 30648.

⁷⁶ Cass. 29.11.2017 n. 28576.

⁷⁷ Cass. 25.8.2017 n. 20425.

⁷⁸ Da ultimo, Cass. 15.10.2021 n. 28309. Cfr. Cass. 22.3.2019 n. 8105, ove si evidenzia come non abbia rilevanza il fatto che il giudicato si sia formato sull'inammissibilità del ricorso.

⁷⁹ Per le sanzioni amministrative, Cass. SS.UU. 10.12.2009 n. 25790. Si vedano anche Cass. 19.7.2013 n. 17669, Cass. 21.2.2014 n. 4153 e Cass. 9.8.2016 n. 16730.

⁸⁰ Trattasi di norma operante per le situazioni antecedenti all'art. 29 del DL 78/2010, che ha introdotto il sistema degli accertamenti esecutivi, in cui difetta la cartella di pagamento. Essa, comunque, trova applicazione ancora per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta.

⁸¹ Parte della giurisprudenza ha contrastato ciò, siccome non c'è ragione di differenziare il motivo per cui l'atto è definitivo (C.T. Reg. Roma 30.10.2012 n. 103/20/12).

⁸² Nel caso del ricorso tardivo, bisogna rilevare che, sia pure in tema di definizione delle liti, è stato affermato che, laddove la tardività sia manifesta (si pensi al ricorso proposto 100 giorni dopo la notifica, in luogo dei 60, senza che sussista una anche solo potenziale causa di rimessione in termini), la lite non può ritenersi tale dunque non è definibile (Cass. 27.9.2011 n. 19693, Cass. 2.10.2013 n. 22502 e Cass. 21.9.2016 n. 18445). Se si fa proprio questo orientamento, nella misura in cui

Nella sentenza di inammissibilità, il *dies a quo* non è rinvenibile quando spirano i termini: “*deve ritenersi che l'accertamento non possa considerarsi definitivo sino a quando vi sia la pendenza della lite ed il giudizio non si sia concluso con una esplicita pronuncia sia pure di inammissibilità ovvero di improcedibilità*”⁸³.

2.5.2 Estinzione del processo

In caso di estinzione del processo, bisogna effettuare delle distinzioni.

Se l'estinzione per inattività delle parti ex art. 45 del DLgs. 546/92 si verifica in primo grado o in sede di rinvio ex art. 63 del DLgs. 546/92, l'effetto, nel processo tributario, non è il passaggio in giudicato della sentenza ma la inoppugnabilità dell'atto in origine impugnato.

Pertanto, non opera l'art. 2953 c.c., e, a seconda dei casi, si applicheranno, per la riscossione delle somme, o l'art. 25 co. 1 lett. c) del DPR 602/73⁸⁴ o i termini di prescrizione del caso, non necessariamente decennali^{85, 86}.

Di contro, laddove l'estinzione per inattività delle parti si sia verificata nel corso del secondo grado di giudizio, l'effetto, come da giurisprudenza ormai consolidata⁸⁷, è il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, dunque opera l'art. 2953 c.c., e la prescrizione sarà sempre decennale.

2.5.3 Imposta di registro, ipotecaria e catastale

Ai sensi dell'art. 76 co. 2 lett. b) del DPR 131/86, l'atto di liquidazione va notificato a pena di decadenza entro 3 anni dalla “*notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta*”⁸⁸. Tale norma va coordinata con l'art. 78 del DPR 131/86: “*il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni*”.

Secondo un'opinione, l'art. 78 del DPR 131/86 si applica ove l'accertamento sia inoppugnato⁸⁹.

Altre sentenze ritengono che la decadenza triennale opererebbe solo quando il giudice, in sentenza, accogliendo in parte il ricorso, abbia demandato il calcolo delle imposte all'ufficio e non quando la sentenza rigetti per intero il ricorso o provveda essa stessa, in caso di accoglimento parziale, alla quantificazione della somma⁹⁰.

la tardività sia manifesta e la sentenza non contenga alcuna statuizione di merito, ma si limiti a rilevare l'inammissibilità, si potrebbe optare per l'inapplicabilità dell'art. 2953 c.c., operando la prescrizione più breve dei 10 anni.

⁸³ Cass. 27.3.2013 n. 7690. Per C.T. Reg. Bologna 4.2.2011 n. 17/9/11, in caso di inammissibilità dell'appello per tardività, il termine va invece computato in relazione alla data in cui sono spirati i termini per l'impugnazione, e non con riferimento a quando è passata in giudicato la pronuncia che ne ha dichiarato l'inammissibilità.

⁸⁴ Cass. 6.3.2015 n. 4574.

⁸⁵ Negli accertamenti esecutivi, il termine è di prescrizione, e sarà: per le imposte sui redditi/IRAP/IVA, di 5 o 10 anni a seconda della tesi che si intende accogliere; per i tributi locali di 5 anni; per le sanzioni amministrative sempre di 5 anni.

⁸⁶ Si rileva che, in entrambe le ipotesi, il *dies a quo* dovrebbe coincidere con il momento in cui sono spirati i termini per la riassunzione (Cass. 22.4.2022 n. 12838) e non con la data di eventuale dichiarazione del giudice sull'estinzione (che potrebbe non esserci mai), poiché questa opera di diritto.

⁸⁷ Cass. 2.11.2015 n. 22368 e Cass. 18.6.2014 n. 13808.

⁸⁸ L'art. 76 del DPR 131/86, in ragione dell'art. 17 del DLgs. 347/90, dovrebbe valere anche per le imposte ipotecarie e catastali.

⁸⁹ Cass. 11.11.2011 n. 23614 e Cass. 16.4.2007 n. 8998.

⁹⁰ Cass. 31.7.2020 n. 16495, Cass. 11.5.2018 n. 11469 e Cass. 24.9.2014 n. 20153.

Fattispecie	Termine di prescrizione
Accertamento esecutivo/avviso di addebito/cartella di pagamento non impugnati	Rimane la prescrizione contemplata per il tributo, e quella quinquennale per le sanzioni
Formazione del ruolo e/o affidamento delle somme all'Agente della Riscossione	Rimane la prescrizione contemplata per il tributo, e quella quinquennale per le sanzioni
Sentenza passata in giudicato	Opera sempre la prescrizione di 10 anni anche per le sanzioni
Estinzione in primo grado o in rinvio	Rimane la prescrizione contemplata per il tributo, e quella quinquennale per le sanzioni
Estinzione in secondo grado	Opera sempre la prescrizione di 10 anni anche per le sanzioni

3 INTERRUZIONE DELLA PRESCRIZIONE

L'art. 2943 co. 2 c.c. prevede che la prescrizione è interrotta da ogni atto che valga a costituire in mora il debitore⁹¹. A questi fini, l'art. 1219 c.c. stabilisce: *"Il debitore è costituito in mora mediante intimazione o richiesta fatta per iscritto"*.

Per effetto dell'interruzione, decorre un ulteriore periodo di prescrizione.

Successivamente alla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo, sussistono varie cause di interruzione della prescrizione, in quanto diversi sono gli atti che intimano il pagamento delle somme al contribuente.

Invece, nei sistemi in cui l'accertamento o la cartella di pagamento sono soggetti a termini di prescrizione, la loro notifica causa l'interruzione della medesima⁹².

3.1 ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

In vari casi gli atti notificati dall'ente impositore o dall'Agente della Riscossione hanno l'effetto di interrompere la prescrizione, posto che il contribuente viene invitato al pagamento degli importi, sotto pena degli atti esecutivi.

L'effetto interruttivo è senza dubbio da attribuire all'intimazione ad adempiere di cui dall'art. 50 del DPR 602/73, sempre che ciò sia avvenuto prima dello spirare del termine di prescrizione: il debitore è intimato al pagamento entro i 5 giorni successivi.

Uguali considerazioni valgono per il pignoramento⁹³.

A livello generale, ogni intimazione, a prescindere dalla forma giuridica e a condizione che sia redatta per iscritto e debitamente notificata, ha effetto interruttivo della prescrizione: si può trattare dell'invito che l'Agente della Riscossione deve notificare prima di riscuotere debiti del valore sino a 1.000,00 euro⁹⁴ o dell'invito al pagamento ex art. 248 del DPR 115/2002 in tema di contributo unificato atti giudiziari⁹⁵. Non ha invece effetto interruttivo l'iscrizione a ruolo degli importi⁹⁶.

⁹¹ Per ciò che concerne le obbligazioni solidali (ad esempio, gli eredi per le imposte sui redditi, ex art. 65 del DPR 600/73) trova applicazione l'art. 1310 c.c., secondo cui gli atti interruttivi notificati ad un coobbligato hanno effetto nei confronti degli altri.

⁹² Cfr. C.T. Reg. L'Aquila 21.7.2014 n. 496/1/16, in relazione al bollo auto.

⁹³ C.T. Prov. Milano 6.5.2020 n. 744/1/20.

⁹⁴ Art. 1 co. 544 della L. 228/2012.

⁹⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2017 n. 29.

3.1.1 Fermo dei beni mobili registrati

L'art. 86 del DPR 602/73 contempla che, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, può essere disposto il fermo dei beni mobili registrati.

Il fermo viene preceduto da una comunicazione che intima il pagamento entro i 30 giorni successivi, idonea ad interrompere la prescrizione⁹⁷.

3.1.2 Ipoteca esattoriale

La comunicazione al debitore che, nel preannunciare l'iscrizione, intima il pagamento entro i 30 giorni successivi ex art. 77 co. 2-bis del DPR 602/73, non può avere effetto interruttivo⁹⁸.

Non si condivide la diversa opinione sostenuta in giurisprudenza⁹⁹: è vero che, come affermato in sentenza, si tratta di misura cautelare, ma comunque vi è l'intimazione al pagamento degli importi.

3.1.3 Nota di presa in carico degli importi (accertamenti esecutivi)

L'affidamento del credito a seguito di accertamento esecutivo, di per sé non può avere effetto interruttivo della prescrizione, in quanto atto interno, che rileva nei rapporti tra ente creditore e Agente della Riscossione.

Invece, la presa in carico, mediante la quale l'Agente della Riscossione notizia il contribuente di aver ricevuto le somme, interrompe la prescrizione, in quanto intima il pagamento¹⁰⁰.

3.1.4 Contributi previdenziali e assistenziali

Il termine prescrizione entro cui i contributi vanno riscossi può essere interrotto da ogni atto dell'ente previdenziale o dell'Agente della Riscossione ove viene intimato il pagamento: si può trattare dell'avviso di addebito, della comunicazione di ipoteca, della cartella di pagamento e dell'intimazione ad adempiere.

Anche l'atto di accertamento dell'INPS e l'avviso bonario, entrambi prodromici all'avviso di addebito vero e proprio, possono avere effetto interruttivo della prescrizione, nella misura in cui siano debitamente notificati e vi sia l'intimazione al versamento delle somme dovute¹⁰¹.

Nell'ipotesi in cui i contributi previdenziali siano determinati nell'ambito della dichiarazione dei redditi, si è in presenza di un accertamento comune sia al rapporto tributario sia a quello previdenziale; in tal caso, l'avviso di accertamento del maggior reddito avrà efficacia interruttiva della prescrizione per i contributi previdenziali¹⁰².

Uguali considerazioni valgono per il verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, che, sebbene sia rivolto all'evasione fiscale, mette in rilievo anche l'evasione contributiva¹⁰³.

⁹⁶ Cass. 23.10.2020 n. 23261, C.T. Reg. Campobasso 22.11.2017 n. 1039/1/17 e C.T. Prov. Reggio Calabria 5.5.2016 n. 2151/1/16.

⁹⁷ Cass. 21.12.2020 n. 29200, Cass. 25.2.2019 n. 5469 e C.T. Prov. Arezzo 20.3.2017 n. 58/1/17.

⁹⁸ Cass. 3.9.2020 n. 18305 e C.T. Prov. L'Aquila 29.9.2014 n. 602/1/14.

⁹⁹ C.T. Reg. Bari 2.7.2014 n. 1538/13/14.

¹⁰⁰ Per gli accertamenti relativi a imposte sui redditi, IRAP e IVA, si veda l'art. 29 co. 1 lett. b) del DL 78/2010: "L'agente della riscossione, con raccomandata semplice o posta elettronica, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione".

¹⁰¹ L'avviso bonario è talvolta messo a disposizione sul portale telematico dell'INPS (circ. INPS 14.6.2013 n. 98) e non notificato, quindi è dubbio che, in questo caso, interrompa la prescrizione.

¹⁰² Cass. 8.9.2015 n. 17769.

¹⁰³ Cass. 31.8.2020 n. 18140.

Analogamente, i modelli 770 presentati all'Agenzia delle Entrate dai datori di lavoro riguardanti i redditi erogati ai propri dipendenti e alla contribuzione ad essi relativa, equivalgono a dichiarazioni rese nei confronti dell'INPS, con la conseguenza che l'invio del modello all'Agenzia delle Entrate ha efficacia interruttiva della prescrizione dei crediti contributivi vantati dall'Istituto previdenziale nei confronti del datore di lavoro che ha effettuato la predetta denuncia retributiva¹⁰⁴.

3.2 ATTI POSTI IN ESSERE DAL CONTRIBUENTE

La condotta del contribuente potrebbe essere idonea a comportare l'interruzione della prescrizione.

In primo luogo, interrompe la prescrizione la presentazione del ricorso in Commissione tributaria, sino alla formazione del giudicato¹⁰⁵.

Premesso ciò, l'art. 2944 c.c. stabilisce: *“la prescrizione è interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere”*.

In relazione a quest'ultimo punto, sono necessarie alcune considerazioni.

Sovente in giudizio la parte pubblica sostiene che il contribuente, avendo ad esempio presentato domanda di dilazione, o addirittura avendo richiesto l'estratto di ruolo, ha dimostrato di accettare il debito e di rinunciare alla prescrizione.

Una tesi di questo tenore è decisamente da rigettare, in quanto infondata sia in fatto sia in diritto, non tenendo conto della specificità del sistema fiscale.

In giurisprudenza si è sostenuto: *“Costituisce principio generale nel diritto tributario che non si possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente d'essere tenuto al pagamento di un tributo e contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeat, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario. Siffatto riconoscimento esula, infatti, da tale procedura, regolata rigidamente e inderogabilmente dalla legge, la quale non ammette che l'obbligazione tributaria trovi la sua base nella volontà del contribuente”*. Inoltre, *“Ciò non esclude che il contribuente possa validamente rinunciare a contestare la pretesa del fisco, ma, perché tale forma di acquiescenza si verifichi, è necessario il concorso dei requisiti indispensabili per la configurazione di una rinuncia, e cioè: 1) che una controversia tra contribuente e fisco sia già nata e risulti chiaramente nei suoi termini di diritto o, almeno, sia determinabile oggettivamente in base agli atti del procedimento; 2) che la rinuncia del contribuente sia manifestata con una dichiarazione espressa o con un comportamento sintomatico particolare, purché entrambi assolutamente inequivoci”*¹⁰⁶.

Allora, non ha effetto interruttivo la domanda di sospensione/annullamento della riscossione ex art. 1 co. 537 della L. 228/2012, strumentale ad arrestare la riscossione ad esempio per intervenuto pagamento.

Alcune sentenze, in tema di contributi previdenziali, hanno sì sancito che la domanda di dilazione interrompe la prescrizione¹⁰⁷, ma, almeno per quanto è dato comprendere dal testo, si tratta di

¹⁰⁴ Cass. 28.8.2017 n. 20455.

¹⁰⁵ Art. 2943 co. 1 c.c. Analoga disposizione è contenuta nell'art. 20 co. 3 del DLgs. 472/97, per le sanzioni amministrative.

¹⁰⁶ Cass. 8.2.2017 n. 3347 e Cass. 8.6.2018 n. 14945. Cfr. Cass. 6.7.2015 n. 13831, secondo cui la domanda di condono previdenziale non ha effetto interruttivo della prescrizione.

¹⁰⁷ Cass. 29.12.2015 n. 26013. Cfr. Cass. 26.4.2017 n. 10327, secondo cui: *“il riconoscimento del diritto, idoneo ad interrompere il corso della prescrizione, non deve necessariamente concretarsi in uno strumento negoziale, cioè in una dichiara-*

istanze di dilazione rivolte all'INPS, momento antecedente alla riscossione coattiva.

3.2.1 Estratto di ruolo

L'estratto di ruolo viene richiesto dal contribuente al fine di sapere quali carichi sono presenti.

Tale atto non può avere effetto interruttivo della prescrizione, in quanto domanda che il contribuente rivolge a fini informativi¹⁰⁸. Men che meno si può affermare che il contribuente, avendo richiesto l'estratto, ha implicitamente rinunciato ad eccepire la prescrizione.

Non rileva la circostanza che nell'estratto siano indicate le somme da versare e, eventualmente, anche le conseguenze del persistente inadempimento non mutano i termini della questione¹⁰⁹.

Per far sì che ci sia effetto interruttivo della prescrizione, è necessario che l'Agente della Riscossione o l'ente creditore notificchino al debitore una costituzione in mora¹¹⁰. Solo laddove l'estratto di ruolo contenga una formale intimazione al pagamento può avere effetto interruttivo.

3.2.2 Domanda di dilazione dei ruoli

L'art. 19 del DPR 602/73, modificato dal DL 137/2020, prevede che, dal momento di presentazione della domanda di dilazione e sino all'eventuale rigetto o decadenza, i termini di prescrizione e di decadenza sono sospesi. Ciò opera per le istanze presentate dal 30.11.2020.

Implicitamente, viene rigettata la tesi sostenuta da alcuna giurisprudenza, secondo cui l'istanza integra una interruzione della prescrizione¹¹¹ o, addirittura, un riconoscimento del debito derivante da implicita rinuncia alla prescrizione¹¹².

Nel momento in cui la legge prevede una sospensione dei termini di prescrizione, non si può più ipotizzare che la domanda di dilazione causi una rinuncia alla medesima. Tesi, comunque, infondata, in quanto, come sancito a chiare lettere dalla Cass. 18.6.2018 n. 16098, la rateazione non può essere indice della volontà di rinunciare alla contestazione della pretesa, effetto che si ha solo quando il contribuente, fermi restando i requisiti di legge, lascia diventare definitivo il debito oppure aderisce ad una delle definizioni previste dalla legge stessa, o ad un condono¹¹³.

3.2.3 Domanda di rottamazione dei ruoli

La domanda di rottamazione dei ruoli, sia ai sensi dell'art. 6 del DL 193/2016 sia ai sensi dell'art. 3 del DL 119/2018, non interrompe la prescrizione.

Come si evidenzierà, il legislatore è stato chiaro nel prevedere un effetto sospensivo e non interruttivo.

Fattispecie	Fonte	Effetto interruttivo
Notifica dell'avviso di accertamento		Sì
Notifica della cartella di pagamento		Sì

zione di volontà consapevolmente diretta all'intento pratico di riconoscere il credito, e può, quindi, anche essere tacito e concretarsi in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore".

¹⁰⁸ In questo senso, C.T. Prov. Pavia 12.10.2016 n. 459/2/16.

¹⁰⁹ Non si può condividere quanto previsto da C.T. Reg. Roma 28.3.2019 n. 1883/10/19.

¹¹⁰ "Il debitore è costituito in mora mediante intimazione o richiesta fatta per iscritto" (art. 1219 c.c.).

¹¹¹ C.T. Reg. Milano 19.9.2017 n. 3662/21/17; *contra*, C.T. Reg. Palermo 26.5.2020 n. 2967/12/20.

La menzionata tesi è stata ribadita di recente, sostenendo, a nostro avviso erroneamente, che la domanda di dilazione dei ruoli, sebbene non comporti acquiescenza, interrompe la prescrizione (C.T. Reg. Potenza 20.12.2021 n. 318/2/21 e Cass. 16.6.2022 n. 19401).

¹¹² C.T. Prov. Milano 15.6.2018 n. 2789/10/18.

¹¹³ Si veda anche C.T. Reg. Roma 27.5.2020 n. 1329/11/20.

Notifica dell'intimazione ad adempiere		Sì
Notifica dell'avviso di accertamento di maggiori imposte	Cass. 8.9.2015 n. 17769	Sì (contributi previdenziali)
Solleciti di pagamento dell'ente impositore o dell'Agente della Riscossione		Sì
Preavviso di fermo dei beni mobili registrati		Sì
Comunicazione di ipoteca		Sì
Iscrizione a ruolo		No
Presentazione del modello 770	Cass. 28.8.2017 n. 20455	Sì (contributi di lavoro dipendente)
Richiesta/esibizione dell'estratto di ruolo		No (se non c'è formale intimazione al pagamento)
Dilazione dei ruoli		No (c'è effetto sospensivo)
Rottamazione dei ruoli		No (c'è effetto sospensivo)

4 SOSPENSIONE DELLA PRESCRIZIONE

Nella riscossione esattoriale, le cause di sospensione della prescrizione, specie per quanto riguarda i tributi, sono previste in modo specifico dal legislatore.

A livello operativo, assumono rilievo minore le ordinarie cause di sospensione contemplate dal codice civile per le obbligazioni, che, comunque, hanno carattere tassativo¹¹⁴.

Durante la sospensione, il decorso della prescrizione si arresta, per riprendere al suo termine.

La sospensione è un lasso temporale che non viene computato per individuare quando la prescrizione si forma, dovendosi sommare ad esso. A differenza dell'interruzione, terminata la sospensione la prescrizione non ricomincia ma riprende il suo decorso.

4.1 LEGISLAZIONE EMERGENZIALE (COVID-19)

La legislazione emergenziale che ha caratterizzato le annualità 2020 e 2021 ha introdotto varie disposizioni che hanno prorogato i termini di versamento e, in alcune ipotesi, sospeso i termini di prescrizione e di decadenza.

Spesso, è incerto l'ambito applicativo della sospensione, vuoi perché difettano, al momento, pronunce giurisprudenziali e interventi di prassi, vuoi perché la confezione normativa è foriera di dubbi interpretativi.

Le proroghe operano solo per gli Agenti della Riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione), non per concessionari locali ed enti che riscuotono in proprio.

4.1.1 Contributi previdenziali e assistenziali

La legislazione emergenziale ha previsto diversi periodi di sospensione della prescrizione per i contributi previdenziali e assistenziali ex art. 3 co. 9 della L. 335/95.

Precisamente, la sospensione opera:

- dal 23.2.2020 al 30.6.2020¹¹⁵;

¹¹⁴ Pertanto, non ha effetto sospensivo la sospensione della riscossione disposta dall'INPS ai sensi dell'art. 25 co. 2 del DLgs. 46/99, nel testo vigente *ratione temporis* (Cass. 24.5.2021 n. 14193). Lo stesso dovrebbe dirsi per la sospensione ai sensi dell'art. 39 del DPR 602/73.

¹¹⁵ Art. 37 co. 2 del DL 18/2020.

- dal 31.12.2020 al 30.6.2021¹¹⁶.

Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio è differito alla fine del periodo.

4.1.2 Imposte e tasse

Nel DL 18/2020 sono presenti una serie di norme che hanno sospeso i termini relativi alle attività, anche di riscossione, degli enti impositori e degli Agenti della Riscossione, unitamente ai termini di versamento.

In base all'art. 68 co. 4-*bis* del DL 18/2020, con riferimento ai carichi, tributari e non, affidati dall'8.3.2020 al 31.12.2021 all'Agente della Riscossione, i termini di prescrizione e di decadenza sono prorogati di 24 mesi.

Bisogna prestare attenzione al fatto che non si tratta di termini scadenti nel predetto iato temporale, ma dei carichi affidati all'interno dello stesso¹¹⁷.

A nostro avviso, l'art. 68 co. 4-*bis* del DL 18/2020 è l'unica norma della legislazione emergenziale che introduce una proroga/sospensione dei termini di prescrizione¹¹⁸.

Vero è che l'art. 68 co. 1 del DL 18/2020 sancisce che opera l'art. 12 del DLgs. 159/2015, ma è del pari vero che, in punto prescrizione, la materia è disciplinata in modo esaustivo dal co. 4-*bis*¹¹⁹.

Tanto premesso, i co. 1 e 2 dell'art. 12 del DLgs. 159/2015 prevedono:

- *“Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.”.* Applicando tale sospensione, i termini di prescrizione sarebbero sospesi dall'8.3.2020 al 31.8.2021, in cui, in base all'art. 68 co. 1 del DL 18/2020, sono stati sospesi i termini per pagare cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito;
- *“I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fi-*

¹¹⁶ Art. 11 co. 9 del DL 183/2020.

¹¹⁷ Si fa dunque riferimento alla consegna del ruolo ad opera dell'ente creditore o alla data di affidamento del carico da accertamento esecutivo/avviso di addebito.

¹¹⁸ Non dovrebbe avere rilevanza l'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, secondo cui *“Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori”.* Il legislatore è stato chiaro nel riferirsi agli uffici degli enti impositori, con esclusione dei soggetti deputati alla riscossione. Al massimo, ci si può interrogare sull'applicabilità della sospensione per gli atti accertativi emessi dagli enti impositori soggetti a decadenza e non a prescrizione.

¹¹⁹ Una diversa tesi, tuttavia, potrebbe ritenere quanto sostenuto nel testo non condivisibile, siccome priverebbe di utilità il rimando all'art. 12 del DLgs. 159/2015.

ne del periodo di sospensione". Visto che la sospensione ha interessato l'intera Italia, per i termini di prescrizione scadenti nel 2020 e nel 2021, la prescrizione matura il 31.12.2023.

4.2 DILAZIONE DEI RUOLI

L'art. 19 del DPR 602/73 *post* DL 137/2020 prevede che, dalla presentazione della domanda di dilazione e sino al rigetto o decadenza, i termini di prescrizione e decadenza sono sospesi¹²⁰.

Ciò opera per le istanze presentate dal 30.11.2020¹²¹.

Se si tratta di decadenza dalla dilazione, la sospensione sembra possa terminare il giorno di scadenza del pagamento della quinta rata (o decima per le domande presentate sino al 31.12.2021), in quanto la decadenza si verifica nel momento in cui la quinta rata non viene pagata^{122, 123}.

Ove l'istanza sia rigettata, è irrilevante la ragione del rigetto ai fini del termine della sospensione.

Inoltre, la sospensione della prescrizione riguarda ovviamente solo le cartelle di pagamento, gli accertamenti esecutivi, gli avvisi di addebito interessati dalla domanda di dilazione, e non i restanti.

4.3 ROTTAMAZIONE DEI RUOLI

Negli ultimi anni il legislatore ha introdotto varie rottamazioni dei ruoli/accertamenti esecutivi che comportavano, a fronte dell'intero pagamento del capitale, lo stralcio di sanzioni e interessi di mora¹²⁴.

Nel momento in cui viene presentata la domanda, sono sospesi i termini di prescrizione e di decadenza relativi ai carichi definibili¹²⁵.

Ovviamente, la sospensione ha ragione di esistere solo per i carichi definibili, per i quali bisogna fare riferimento alla singola legge di rottamazione (se si tratta dell'art. 3 del DL 119/2018, non c'è sospensione a fronte di domande presentate per ruoli consegnati dopo il 31.12.2017)¹²⁶.

Inoltre, la sospensione postula una domanda tempestiva e non può riguardare debiti che fossero ormai prescritti.

L'art. 3 co. 14 del DL 119/2018 (lo stesso era previsto in merito all'art. 6 del DL 193/2016) stabilisce che in caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento delle rate o delle somme dovute i termini di prescrizione o di decadenza riprendono a decorrere. Di conseguenza, la sospensione

¹²⁰ L'effetto sospensivo postula che dalla domanda di dilazione la prescrizione non si sia formata. Diversamente, il debitore può presentare domanda e ricorrere, nei termini del DLgs. 546/92, eccependo la prescrizione contro l'intimazione ad adempiere o la comunicazione di fermo.

¹²¹ Implicitamente, viene rigettata la tesi sostenuta da alcuna giurisprudenza, secondo cui la presentazione dell'istanza integra una interruzione della prescrizione (C.T. Reg. Milano 19.9.2017 n. 3662/21/17; *contra*, C.T. Reg. Palermo 26.5.2020 n. 2967/12/20) o, addirittura, un riconoscimento del debito derivante da implicita rinuncia alla prescrizione (C.T. Prov. Milano 15.6.2018 n. 2789/10/18).

¹²² La dilazione disciplinata dall'art. 19 del DPR 602/73 decade con il mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive (dieci rate per le domande presentate sino al 31.12.2021, come prevede l'art. 13-*decies* del DL 137/2020).

¹²³ Ricordiamo che, a partire dalle richieste di dilazione presentate dal 16.7.2022, la decadenza si verifica con il mancato pagamento di otto rate anche non consecutive invece di cinque (art. 15-*bis* del DL 17.5.2022 n. 50, inserito in sede di conversione nella L. 15.7.2022 n. 91, che ha modificato in questo senso l'art. 19 del DPR 602/73).

¹²⁴ Si vedano gli artt. 6 del DL 193/2016 e 3 del DL 119/2018.

¹²⁵ Si veda ad esempio l'art. 3 co. 10 del DL 119/2018.

¹²⁶ Se la domanda è parziale (nel senso che comprende alcuni ruoli contenuti in una cartella di pagamento), la sospensione non potrà che riguardare i soli ruoli oggetto di rottamazione.

permane dalla data di presentazione della domanda sino alla data in cui spira il termine di pagamento della rata che non è stata pagata o è stata pagata in misura insufficiente.

Il disposto normativo, che dalla domanda di rottamazione fa discendere la sospensione della prescrizione, fa venire meno la tesi, talvolta sostenuta in giurisprudenza, secondo cui essa è sintomatica di rinuncia alla prescrizione¹²⁷.

4.4 ANNULLAMENTO DEI RUOLI SINO A 5.000,00 EURO

L'art. 4 co. 4 - 10 del DL 22.3.2021 n. 41 ha previsto che siano automaticamente annullati i ruoli affidati agli Agenti per la Riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2010 per un importo residuo di 5.000,00 euro al 23.3.2021.

Il menzionato stralcio automatico è circoscritto, tuttavia, a favore dei soggetti (tanto persone fisiche quanto persone giuridiche) che, nel periodo d'imposta 2019, hanno conseguito un reddito imponibile sino a 30.000,00 euro.

Per effetto dell'art. 4 co. 6 del DL 22.3.2021 n. 41, *"Fino alla data stabilita dal decreto ministeriale di cui al comma 5 è sospesa la riscossione di tutti i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore del presente decreto, fino a 5.000 euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 e sono sospesi i relativi termini di prescrizione"*.

In sostanza, la sospensione della riscossione va dal 23.3.2021 al 31.10.2021¹²⁸.

Dal tenore della norma sembra potersi affermare che la sospensione non riguardi i ruoli in concreto suscettibili di annullamento automatico, ma i ruoli¹²⁹ che al 23.3.2021 erano di ammontare sino a 5.000,00 euro, a prescindere dal reddito¹³⁰.

Alcuna sospensione si verifica per i ruoli che per definizione non rientrano nell'annullamento automatico, si pensi ai ruoli inerenti a dazi doganali e IVA all'importazione o a quelli affidati dal 2011. Del pari, nessuna sospensione si ha per le ingiunzioni fiscali, che non beneficiano dell'annullamento.

La sospensione opera a condizione che il ruolo non fosse ormai prescritto al 23.3.2021, in quanto non è stata introdotta una riapertura dei termini.

4.5 CARICHI AFFIDATI SINO AL 15.10.2013

Per effetto dell'art. 1 co. 618 della L. 147/2013, potevano essere estinti i ruoli affidati sino al 15.10.2013 *"emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni"* pagando tutte le somme in unica soluzione fruendo dello stralcio degli interessi di mora e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo ex artt. 20 e 30 del DPR 602/73. Il successivo co. 623 così prevedeva: *"Per consentire il versamento delle somme dovute entro il 31 maggio 2014 e la registrazione delle operazioni relative, la riscossione dei carichi di cui al comma 618 resta sospesa fino al 15 giugno 2014. Per il cor-*

¹²⁷ Trib. Roma 21.10.2020 n. 40439.

¹²⁸ Data indicata dall'art. 2 co. 1 del DM 14.7.2021 come previsto dall'art. 4 co. 6 del DL 41/2021.

¹²⁹ Si intende la singola partita di ruolo e non la somma dei ruoli portati a riscossione con la stessa cartella di pagamento (Cass. 18.6.2020 n. 11817 e circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, § 2). Pertanto, se una cartella di pagamento porta a riscossione un ruolo pari a 4.000,00 euro e un ruolo pari a 10.000,00 euro, quest'ultimo non subisce alcuna sospensione.

¹³⁰ Il DM 14.7.2021 prevede che, entro il 20.8.2021, Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica all'Agenzia delle Entrate i codici fiscali dei soggetti intestatari di ruoli 2000-2010 sino a 5.000,00 euro al 23.3.2021. Poi, entro il 30.9.2021, l'Agenzia delle Entrate, a sua volta, comunica ad Agenzia delle Entrate-Riscossione i ruoli che in base al reddito rientrano nell'annullamento, i quali, entro il 31.10.2021, sono annullati da Agenzia delle Entrate-Riscossione.

rispondente periodo sono sospesi i termini di prescrizione”.

Dall'1.1.2014 al 15.6.2014 sono stati quindi sospesi per 166 giorni i termini di prescrizione, per fare in modo che i debitori interessati potessero eseguire i versamenti.

La menzionata sospensione della prescrizione opera anche per i contribuenti che non hanno inteso fruire della sanatoria^{131, 132}.

Natura del credito	Sospensione	Note
Tutte le entrate	Proroga di 24 mesi	Solo per carichi affidati dall'8.3.2020 al 31.12.2021
Tutte le entrate	Dal 23.3.2021 al 31.10.2021	Solo ruoli 2000-2010 di importo residuo al 23.3.2021 sino a 5.000,00 euro
Contributi previdenziali e assistenziali	Dal 23.2.2020 al 30.6.2020 Dal 31.12.2020 al 30.6.2021	
Tutte le entrate	Dalla domanda di dilazione dei ruoli alla decadenza dalla dilazione o al rigetto	Domande di dilazione presentate dal 30.11.2020
Tutte le entrate	Dalla domanda di rottamazione dei ruoli alla decadenza dalla rottamazione stessa	Visionare le singole leggi di rottamazione
Ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni	Proroga di 166 giorni	Ruoli affidati sino al 15.10.2013

4.6 ACCERTAMENTO DI MAGGIOR REDDITO

In ambito contributivo, in giurisprudenza è stato sostenuto che qualora il debitore abbia posto in essere un comportamento intenzionalmente diretto a occultare l'esistenza dell'obbligazione, quale l'omessa/infedele dichiarazione dei redditi nella parte relativa ai proventi dell'attività, utile al calcolo dei contributi per la Gestione separata (quadro RR del modello), la prescrizione è sospesa¹³³.

Si considera l'art. 2941 co. 1 n. 8 c.c., secondo cui la prescrizione è sospesa *“tra il debitore che ha dolosamente occultato l'esistenza del debito e il creditore, finché il dolo non sia stato scoperto”*.

Rilevando la difficoltà di stabilire con precisione quando si possa “scoprire” il dolo¹³⁴, ciò non opera per le entrate tributarie, specie se, come accade nella maggioranza delle ipotesi, la notifica dell'accertamento è soggetta a decadenza.

Si tratta comunque di un orientamento non pacifico¹³⁵.

5 TUTELA GIUDIZIALE

¹³¹ Cass. 4.2.2022 n. 3558, Cass. 19.11.2020 n. 26405 e C.T. Reg. Reggio Calabria 22.2.2022 n. 701/4/22.

¹³² Esiste un minoritario orientamento contrario, secondo cui la sospensione opera solo per chi ha beneficiato della sanatoria (C.T. Reg. Cagliari 23.11.2020 n. 441/5/20). Bisogna però rilevare che, almeno nella maggioranza delle ipotesi, chi ha fruito della sanatoria ha pagato l'intero debito, quindi non dovrebbe più porsi il problema della prescrizione.

¹³³ Cass. 25.3.2021 n. 8419 e Cass. 7.3.2019 n. 6677.

¹³⁴ Ciò potrebbe coincidere con la richiesta di informazioni ad opera dell'Agenzia delle Entrate e/o dell'INPS, con il verbale della Guardia di Finanza, oppure con la notifica dell'accertamento fiscale che verrà poi trasmesso all'INPS.

¹³⁵ Cass. 24.7.2018 n. 19640 e Cass. 27.5.2019 n. 14410.

L'estinzione del credito per prescrizione può essere fatta valere sia mediante un'istanza di autotutela sia tramite ricorso all'autorità fornita di giurisdizione. Il ricorso rimane comunque la via obbligata, salvo l'autotutela (non l'impegno alla medesima, pur esternato dall'ente impositore o da Agenzia delle Entrate-Riscossione) intervenga prima del relativo termine.

Nella fattispecie in cui il contribuente intenda ricorrere contro un atto successivo alla cartella di pagamento/accertamento esecutivo, si deve distinguere:

- l'impugnazione della c.d. "intimazione ad adempiere", ove sussiste la giurisdizione tributaria;
- l'impugnazione di atti espropriativi, quindi a partire dal pignoramento, ove sussiste la giurisdizione ordinaria¹³⁶;
- il caso particolare del pignoramento non preceduto dall'atto "presupposto", ove, secondo le Sezioni Unite, sussiste la giurisdizione tributaria¹³⁷.

La giurisdizione tributaria si "ferma" agli atti esecutivi, per lasciare spazio a quella del giudice ordinario; *"ne consegue che anche l'eccezione di prescrizione, quale fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice che abbia giurisdizione in merito alla predetta obbligazione"*¹³⁸. Pertanto, la prescrizione andrà fatta valere dinanzi alle Commissioni tributarie, ove:

- l'intimazione ad adempiere (o altro atto impugnabile come fermo o ipoteca) sia notificata decorsa la prescrizione, senza cause interruzitive;
- il contribuente sia stato notificatario di un pignoramento senza rituale notifica della cartella o altro atto impositivo.

Oppure, dinanzi al giudice ordinario, ove essa si sia formata dopo la cartella di pagamento/intimazione ad adempiere, mediante opposizione all'esecuzione¹³⁹.

In base all'art. 2938 c.c., il giudice non può rilevare d'ufficio la prescrizione¹⁴⁰. Circoscrivendo la questione al ricorso tributario, la prescrizione va fatta valere in sede di ricorso mediante un motivo ai sensi dell'art. 18 del DLgs. 546/92 e non può essere sollevata in appello^{141, 142, 143}.

Per quanto riguarda la parte pubblica, l'interruzione della prescrizione deve essere eccepita in sede di controdeduzione tempestiva, siccome ai sensi dell'art. 23 del DLgs. 546/92 il resistente

¹³⁶ Art. 2 del DLgs. 546/92.

¹³⁷ Cass. SS.UU. 5.6.2017 n. 13913 e Cass. 23.10.2017 n. 24965.

¹³⁸ Cass. SS.UU. 12.2.2010 n. 3242 e Cass. SS.UU. 19.11.2007 n. 23832.

¹³⁹ Corte Cost. 31.5.2018 n. 114 ha dichiarato incostituzionale l'art. 57 del DPR 602/73, nella parte in cui prevede che, nell'espropriazione esattoriale, non sono ammesse le opposizioni all'esecuzione. La prescrizione, dunque, può essere fatta valere anche in momenti successivi al pignoramento.

¹⁴⁰ Se si tratta di contributi previdenziali e assistenziali, la prescrizione essendo estintiva sia del diritto che del credito ex art. 3 co. 9 della L. 335/95, può essere rilevata d'ufficio dal giudice (Cass. SS.UU. 17.11.2016 n. 23397 e Cass. 9.12.2009 n. 25750). Il ricorso, di conseguenza, per sollevare la prescrizione non deve necessariamente avvenire entro i 40 giorni dalla notifica dell'avviso di addebito/cartella di pagamento, come prevede l'art. 24 del DLgs. 46/99.

¹⁴¹ Cass. 5.10.2018 n. 24478. In senso contrario, C.T. Reg. Milano 13.4.2018 n. 1662/13/18 e C.T. Reg. Roma 9.12.2020 n. 3914/7/20.

¹⁴² In ragione del principio *iura novit curia*, se il contribuente, nel ricorso, ha eccepito la prescrizione decennale, il giudice ben può qualificare la prescrizione come quinquennale e accogliere, sulla base di ciò, il ricorso (C.T. Reg. Torino 27.2.2020 n. 258/4/20).

¹⁴³ Nel caso in cui la parte abbia dapprima eccepito la prescrizione quinquennale, con limitazione a tale periodo della difesa della controparte, non potrà, in sede di gravame, eccepire una prescrizione più lunga (Cass. SS.UU. 19.11.98 n. 11720 e C.T. Reg. Torino 6.6.2007 n. 23/31/07). Ciò vale in special modo per la parte pubblica, laddove sostenesse, nelle difese, che opera una prescrizione minore di quella decennale.

deve sollevare, in detta sede, le eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio¹⁴⁴.

Di norma, nel sistema degli accertamenti esecutivi, degli atti accertativi in tema di imposte indirette diverse dall'IVA e delle cartelle di pagamento scaturenti da liquidazioni automatiche/controlli formali delle dichiarazioni, il legittimato passivo, in ordine all'eccezione di prescrizione, risulta Agenzia delle Entrate-Riscossione o il concessionario locale¹⁴⁵. Infatti, essi devono gestire la fase di riscossione, notificando, in tempo utile, gli atti interruttivi della prescrizione; qualora il mancato rispetto della prescrizione sia dipeso da una tardiva consegna dei ruoli ad opera dell'ente impositore, trattasi di questioni estranee alla sfera volitiva del contribuente¹⁴⁶.

5.1 AUTONOMIA DEGLI ATTI IMPUGNABILI

Il principio di autonomia degli atti impugnabili è previsto dall'art. 19 del DLgs. 546/92, secondo il quale *"ogni atto può essere impugnato solo per vizi propri"*.

In virtù di ciò, ove, dopo la cartella di pagamento, si fosse formata la prescrizione, e il contribuente omettesse di impugnare l'intimazione ad adempiere regolarmente notificata, avrebbe difficoltà a rilevarla tramite opposizione agli atti esecutivi.

Pertanto, è opportuno che il contribuente faccia valere la prescrizione impugnando la menzionata intimazione nel termine di legge, o, comunque, il primo atto impugnabile notificatogli dopo la cartella di pagamento o l'accertamento esecutivo¹⁴⁷.

5.2 ASSENZA DI ATTO IMPUGNABILE

Può accadere che, formatasi la prescrizione, il soggetto deputato alla riscossione non notifichi alcun atto impugnabile e che l'ente creditore, pur essendo sollecitato, non proceda allo sgravio.

Laddove nemmeno l'espropriazione abbia inizio¹⁴⁸, il contribuente deve avere tutela. Egli non può restare *sine die* soggetto alla potenziale azione esecutiva basata su un ruolo prescritto, né può "convivere" con carichi pendenti senza che un giudice possa disporre l'annullamento¹⁴⁹.

Ferma restando l'impossibilità che il debitore possa contestare vizi di merito della pretesa o vizi degli atti che avrebbe dovuto impugnare (ad esempio la cartella di pagamento), o si ammette che possa adire il giudice ordinario mediante azione di accertamento negativo¹⁵⁰ ottenendo una sen-

¹⁴⁴ Alcune giurisprudenza ha sancito che l'interruzione della prescrizione è rilevabile d'ufficio, quindi la parte può eccepirla in appello, purché sulla base di allegazioni e prove acquisite o acquisibili al processo (Cass. 29.11.2016 n. 24214 e C.T. Reg. Torino 12.6.2019 n. 772/4/19).

¹⁴⁵ C.T. Reg. Torino 10.6.2020 n. 411/4/20.

¹⁴⁶ Dovrebbe essere scongiurata l'inammissibilità per notifica del ricorso all'ente creditore piuttosto che all'Agente della Riscossione (Cass. 9.11.2016 n. 22729, Cass. 7.5.2013 n. 10646 e Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412). È però sempre opportuna una condotta processuale prudente, magari notificando il ricorso ad entrambi i soggetti. Ove, come nella maggioranza delle fattispecie, la prescrizione sia successiva alla cartella di pagamento/accertamento esecutivo, è evidente come il vizio sia imputabile all'Agente della Riscossione, per cui, a volte, è stata dichiarata l'inammissibilità (Cass. 21.11.2008 n. 27653 e Cass. 11.3.2011 n. 5832).

¹⁴⁷ C.T. Prov. Napoli 15.1.2019 n. 153/19/19 e C.T. Reg. Palermo 21.2.2018 n. 769/3/18.

¹⁴⁸ Vuoi per inerzia degli organi deputati a ciò, vuoi perché non ci sono beni aggredibili.

¹⁴⁹ A titolo esemplificativo, il debitore, in ragione di carichi pendenti potrebbe essere indotto a non accettare una eventuale eredità, o, se si tratta di possessore di reddito d'impresa, a non stipulare contratti pubblici per timore che, all'atto del pagamento, questo possa essere bloccato ai sensi dell'art. 48-bis del DPR 602/73.

¹⁵⁰ Opta per la giurisdizione ordinaria C.T. Prov. Salerno 3.7.2020 n. 895/12/20. La decisione richiama l'orientamento, formatosi in ambito fallimentare, secondo il quale laddove il curatore del fallimento, successivamente alla notifica della

tenza che dichiari prescritto il credito, o si ammette che il debitore possa ottenere tutela dinanzi al giudice tributario¹⁵¹.

Relativamente ai contributi previdenziali, la giurisprudenza ha sancito che non è possibile proporre opposizione all'esecuzione sulla sola base dell'intervenuta prescrizione, difettando l'interesse ad agire in mancanza di una minaccia attuale di atti esecutivi¹⁵². Inoltre, *"è ben possibile che, considerato il lungo tempo intercorso dopo la notifica della cartella, intervenga l'eliminazione del credito in via di autotutela mediante sgravio della pretesa contributiva e l'ente impositore non proceda alla riscossione coattiva"*.

Questa interpretazione può essere accettata solo laddove il debitore abbia richiesto lo sgravio e questo sia poi stato disposto. Se viene opposto il diniego, tacito o espresso, cadono le motivazioni alla base della sentenza citata.

In ambito tributario, la giurisprudenza ha adottato una soluzione encomiabile, tesa a far uscire il debitore dalla situazione di stallo in cui si viene a trovare. Egli può, in un certo senso, precostituirsi un atto impugnabile onde chiedere al giudice di dichiarare il credito fiscale estinto per prescrizione.

Così, il contribuente può impugnare il diniego di autotutela (o di sgravio) basato sull'intervenuta prescrizione¹⁵³, oppure la proposta di compensazione volontaria con crediti di imposta ex art. 28-ter del DPR 602/73¹⁵⁴. Trattasi di atti che, normalmente, non sono impugnabili se non in casi eccezionali; in questo modo, il contribuente può trovare tutela dinanzi al giudice tributario.

Lo stesso si può dire per il ricorso contro l'estratto di ruolo, richiesto dal debitore all'Agente della Riscossione, in cui compaiono i carichi pendenti.

Alcune sentenze hanno ragionato in senso opposto, affermando che, in sostanza, così facendo si aggira il divieto di azioni di accertamento negativo che caratterizzano la giurisdizione tributaria¹⁵⁵. Se ciò è vero, non si può dimenticare che tale divieto non ha rango costituzionale, e che, in situazioni di questo tenore, è d'obbligo adottare una soluzione costituzionalmente orientata¹⁵⁶.

Da ultimo, si evidenzia che è stata rimessa al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la questione inerente alla giurisdizione da adire quando si intende eccepire la prescrizione del credito in un momento successivo alla notifica della cartella di pagamento¹⁵⁷.

cartella di pagamento ma prima del pignoramento, eccepisce la prescrizione della pretesa, la giurisdizione non è del giudice tributario ma fallimentare (Cass. 24.12.2019 n. 34447).

¹⁵¹ Il problema emerge in quanto la situazione è "a cavallo" tra giurisdizione tributaria e ordinaria. Ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 546/92, *"Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica"*. In questo caso, la procedura è in una fase successiva alla notifica della cartella di pagamento/accertamento esecutivo (e, eventualmente, anche all'intimazione ad adempiere), ma ancora in assenza di atti esecutivi.

¹⁵² Cass. 1.3.2019 n. 6166, anche per ulteriori richiami di giurisprudenza.

¹⁵³ Cass. 11.5.2020 n. 8719.

¹⁵⁴ Cass. 19.10.2017 n. 2463.

¹⁵⁵ C.T. Reg. Napoli 6.11.2019 n. 8272/15/19. Si veda C.T. Prov. Cremona 17.5.2019 n. 65/1/19, secondo cui nemmeno per eccepire la prescrizione è ammesso l'accertamento negativo.

¹⁵⁶ L'art. 57 del DPR 602/73 è stato dichiarato incostituzionale nella parte in cui prevede che, nell'espropriazione esattoriale, non sono ammesse le opposizioni all'esecuzione (Corte Cost. 31.5.2018 n. 114), ad esempio per eccepire la prescrizione. Ove, in ragione del divieto di azioni di accertamento negativo, si negasse tutela al contribuente (che dovrebbe limitarsi all'istanza di sgravio), sarebbe imprescindibile un intervento della Corte Costituzionale o del legislatore.

¹⁵⁷ Cass. 8.3.2022 n. 7506.

5.3 PAGAMENTO DEL DEBITO PRESCRITTO

Per effetto dell'art. 2940 c.c., il versamento spontaneo del debito prescritto non può essere rimborsato. Invece, grazie all'art. 3 co. 9 della L. 335/95, per i contributi previdenziali e assistenziali decorsa la prescrizione non è più possibile procedere al versamento, in quanto essa ha effetto estintivo anche del debito. Le somme indebitamente versate agli enti di previdenza dopo la prescrizione sono infatti rimborsabili d'ufficio.

Alla luce di quanto esposto, considerato che si verte in una fase di riscossione coattiva, non si può mai sostenere che il pagamento del debito prescritto non possa essere rimborsato, men che meno che sia sintomatico di rinuncia alla prescrizione¹⁵⁸.

Il pagamento è per definizione coattivo, posto che se non avviene il debitore è sempre passibile di misure esecutive nonché cautelari. Solo laddove aderisca, in base ad una sua personale scelta, a speciali definizioni introdotte dal legislatore come la rottamazione dei ruoli¹⁵⁹, si può parlare di debito non rimborsabile, previa contestualizzazione della singola definizione¹⁶⁰.

Volendo formulare un'ipotesi, se il contribuente riceve un'intimazione ex art. 50 del DPR 602/73 per un debito prescritto, il ricorso non sospende di certo la riscossione, dunque se egli paga l'intero debito, ricorre e ottiene una sentenza favorevole, ha diritto alla restituzione di tutti gli importi.

In giurisprudenza è stato affermato che il pagamento parziale, non accompagnato dalla precisazione che questo viene eseguito "in acconto" non ha effetto interruttivo, rimanendo comunque rimessa al giudice di merito la valutazione del fatto¹⁶¹.

¹⁵⁸ Ai sensi dell'art. 2937 co. 3 c.c., "la rinuncia può risultare da un fatto incompatibile con la volontà di valersi della prescrizione".

¹⁵⁹ Oppure quando il versamento deriva da mediazione/conciliazione giudiziale (artt. 17-bis e 48 del DLgs. 546/92) o da altri istituti deflativi del contenzioso, si può ritenere il pagamento spontaneo. È evidente che se il contribuente presenta ricorso ed eccepisce la prescrizione, ma, trovato un accordo con la parte pubblica, stipula la conciliazione giudiziale, implicitamente rinuncia alla prescrizione avendo tale accordo effetto novativo.

¹⁶⁰ Se si tratta di rottamazione dei ruoli, ad esempio, gli artt. 3 del DL 119/2018 e 6 del DL 193/2016 richiedono che per il perfezionamento sia necessario il puntuale e intero pagamento di tutte le rate, pena l'inefficacia della rottamazione stessa. Se la rottamazione decade, il contribuente, se vincesse in giudizio, avrebbe diritto alla restituzione di quanto pagato (nel caso della rottamazione, il legislatore, tra l'altro, ha sancito che il solo effetto in punto prescrizione è la presentazione della domanda, che ne comporta la sospensione).

¹⁶¹ Cass. 24.5.2021 n. 14193 e Cass. 27.3.2017 n. 7820.