

---

# La riscossione dei tributi e la prescrizione

---

di [Danilo Sciuto](#)

**Publicato il 27 Dicembre 2011**

l'esercizio della potestà impositiva (atti di accertamento di imposta, cartelle esattoriali) e dell'azione di riscossione (pignoramenti, intimazioni ad adempiere) non sono indeterminati, bensì soggiacciono a dei limiti temporali che possono essere di prescrizione o di decadenza

## Premessa

L'esercizio della potestà impositiva (atti di accertamento di imposta, cartelle esattoriali) e dell'azione di riscossione (pignoramenti, intimazioni ad adempiere) non sono indeterminati, bensì soggiacciono a dei limiti temporali che possono essere di prescrizione o di decadenza.

In particolare la *decadenza* (art. 2964 del codice civile) è prevista per gli atti che devono essere notificati, mentre la *prescrizione* (artt. 2934 e seguenti del codice civile) è stabilita per l'attuazione del procedimento di riscossione.

Per completezza, si ricorda che mentre nella prescrizione è l'inerzia del titolare che fa ritenere abbandonato il diritto, nella decadenza occorre che il diritto venga esercitato entro un termine perentorio. Una delle differenze più importanti tra i due istituti (ai nostri fini) è che solo la prescrizione può essere sospesa o interrotta dal creditore.

Nel diritto tributario, è soggetta a termine di prescrizione, ad esempio, l'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/73.

Tra gli altri, sono soggetti a termini di decadenza gli avvisi di accertamento (art. 43 del D.P.R. D.P.R. n. 600/73) e le cartelle di pagamento (art. 25 del D.P.R. n. 602/1973).

Al riguardo, si precisa che con l'articolo 29 del D.L. n. 78/10 è stato introdotto il cosiddetto "accertamento esecutivo", che costituisce di per sé titolo esecutivo, la cui notifica sostituisce di fatto la cartella esattoriale; tuttavia, ciò non significa che la cartella venga del tutto eliminata, posto che la novità

normativa non si applica a tutte le fattispecie di accertamento, ma solo a quella relative alle imposte Irpef, Iva, Ires ed Iva (con relativi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni), e semprechè si tratti di atti relativi a periodi di imposta non antecedenti quello in corso al 31/12/2007.

## I "tempi" dell'attività impositiva

Il prelievo fiscale si caratterizza per essere dato da una scansione procedimentale stabilita dal legislatore, al cui interno sono presenti sia termini decadenziali sia termini prescrizionali, la cui inosservanza determina comporta la nullità dell'atto.

Termini decadenziali sono previsti per l'attività di accertamento, la cui impossibile sospensione si giustifica per il fatto che tale attività è il risultato dell'esercizio dei poteri attraverso cui l'Amministrazione Finanziaria procede all'accertamento della pretesa.

Termini di prescrizione sono invece previsti per l'attività di riscossione, ovverossia per l'attività che fa seguito alla notifica della cartella di pagamento (o, dove ammesso, l'atto di accertamento stesso, in quanto "esecutivo").

L'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che gli avvisi di *accertamento*, per le imposte sui redditi, (ma norme analoghe valgono anche per l'Iva e l'Irap) devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (il quinto nei casi di omessa presentazione della dichiarazione stessa).

L'Agente incaricato della *riscossione* deve invece, per quanto riguarda imposte sui redditi e l'Iva, notificare la cartella di pagamento (ove previsto, in quanto non sostituita dall'accertamento esecutivo) entro il 31 dicembre del:

- terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le attività di liquidazione automatica;
- quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per i controlli formali;
- secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è divenuto definitivo.

Ovviamente, la nullità per inosservanza di tali termini va dichiarata dal Giudice, per cui per annullare gli atti tributari emessi in violazione di tale termine occorre fare ricorso alla Commissione tributaria.

### **La prescrizione dell' attività di riscossione**

La prescrizione del credito tributario acquista rilievo solo successivamente alla cartella di pagamento (oppure, ove previsto, all'atto di accertamento esecutivo), posto che tale atto, così come i provvedimenti ad esso "presupposti" (ad esempio, l'avviso di accertamento "non esecutivo"), devono essere notificati entro termini decadenziali, il cui mancato rispetto ne comporta la nullità.

In linea generale, dopo la cartella di pagamento l'agente della riscossione può notificare:

- la c.d. "intimazione ad adempiere" (avviso di mora), ove necessario;
- il pignoramento, avvalendosi, tra l'altro, della procedura dettata dal D.P.R. n. 602/1973.

L'Agente della riscossione è tenuto a notificare al contribuente o al coobbligato un'*intimazione ad adempiere* nell'ipotesi in cui sia decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, e l'espropriazione, (la notifica del pignoramento), non abbia ancora avuto inizio. L'art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, stabilisce che tale atto deve contenere "l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni".

L'intimazione ad adempiere perde efficacia se, decorsi centoottanta giorni dalla notifica, non viene iniziata l'espropriazione. Può quindi accadere che l'Agente della Riscossione provveda alla notifica di più intimazioni ad adempiere.

Il credito è da ritenersi prescritto se l'intimazione viene disposta oltre il relativo termine, a meno che non siano stati posti in essere atti interruttivi.

Il comma 1 dello stesso articolo 50 stabilisce che, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'agente della riscossione può procedere, sulla base del ruolo, al *pignoramento dei beni* del contribuente e dei coobbligati.

Il credito è da ritenersi estinto se tale atto viene disposto oltre il termine prescrizionale, salvo, come per l'intimazione ad adempiere, che il termine sia stato interrotto.

### **I termini per la decorrenza della prescrizione**

I termini di prescrizione del credito tributario iniziano a decorrere quando:

- sono decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento (o dell'accertamento esecutivo, salvo in questo caso il periodo di 180 giorni ovvero la "sospensione legale") e il contribuente non ha provveduto a pagare o a ricorrere avverso il provvedimento;
- a seguito di impugnazione, sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che confermi in tutto o in parte la pretesa.

Come detto, il termine prescrizionale può essere però interrotto. Occorre dunque valutare se i tipici atti emanati dall'Agente della Riscossione siano idonei a comportare l'interruzione della prescrizione.

L'intimazione ad adempiere, notificata prima dello spirare del termine di prescrizione, ha sicuramente un effetto interruttivo, in quanto essa altro non è che una costituzione in mora.

Proprio per tale motivo, non può invece avere efficacia interruttiva il "fermo di beni mobili registrati", previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Tuttavia, si ritiene che esso l'abbia implicitamente, se ed in quanto esso è di norma preceduto da un preavviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro venti giorni, pena, appunto, l'adozione del fermo.

Nemmeno il potere concesso dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, il quale prevede che, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, si possa iscrivere ipoteca sugli immobili del contribuente è da ritenere come avente efficacia interruttiva, anche se, come visto a proposito del fermo dei beni mobili registrati, ove nella comunicazione di iscrizione, si sia invitato il contribuente al versamento delle somme, pone in essere una costituzione in mora, con conseguente effettivo interruttivo.

Anche il comportamento del contribuente può essere idoneo a comportare l'interruzione della prescrizione.

In primo luogo, interrompe la prescrizione la presentazione del ricorso in Commissione tributaria, sino alla formazione del giudicato (art. 2943, comma 1, del codice civile).

L'art. 2944 del codice civile stabilisce che "la prescrizione è interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere".

Non costituiscono invece “riconoscimento” del diritto le seguenti fattispecie:

- il versamento delle somme ad opera del contribuente (tale condotta può essere dettata dall'esigenza, ad esempio, di evitare l'ipoteca o il fermo);
- la richiesta di dilazione degli importi iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, per le stesse ragioni di cui al punto precedente ;
- la domanda di condono.

### **I termini di prescrizione**

La legge prevede differenti termini di prescrizione a seconda dell'origine del credito che l'Amministrazione può vantare nei confronti del contribuente.

Secondo l'opinione maggioritaria, ai fini delle *imposte sui redditi* e dell' *Iva*, il termine ordinario per la prescrizione dei diritti è quello *decennale*, visto che in mancanza di legge speciale, si applica la regola generale di cui all'articolo 2946 del codice civile.

Esiste tuttavia un'impostazione minoritaria ma comunque valida, in base alla quale alle imposte sui redditi e all'Iva sarebbe applicabile il termine di prescrizione *quinquennale* di cui all'art. 2948, n. 4), del

codice civile, secondo cui si prescrive in cinque anni “tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in periodi più brevi”. E' altresì da menzionare la contrapposta tesi giurisprudenziale (maggioritaria), che ritiene operante il termine *decennale* in quanto “la prestazione tributaria, stante l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il credito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi”.

In passato, si riteneva che anche per i *tributi locali* dovesse applicarsi l'ordinario termine di prescrizione decennale. Invece, come affermato dalla più recente giurisprudenza (Cassazione sent. n. 4283/10) per essi vale il termine *quinquennale* di cui all'art. 2948, n. 4), del codice civile, il quale dispone che “per tutto ciò che deve pagarsi ad

anno

o in termini più brevi” opera la prescrizione quinquennale.

In particolare, spiegano i Giudici, i tributi locali sono elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una *causa debendi* continuativa; l'utente è infatti 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 (ad esempio, la tassa per lo smaltimento rifiuti) che in tanto si giustifica in quanto anno per anno il corrispondente servizio venga erogato”.

Per le *sanzioni amministrative*, infine, vale l'art. 20, comma 3, del D.Lgs n. 472/97, il quale dispone che “il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive in *cinque anni*”.

E' da menzionare anche l'art. 2953 del codice civile, il quale 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".

In merito alla prescrizione dei crediti derivanti da sanzioni amministrative, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 25790/09 hanno affermato che se il contribuente ricorre contro un atto irrogativo di sanzioni (anche ove queste siano applicate unitamente all'accertamento), e il giudice definisce la controversia con sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione per la riscossione delle sanzioni non è quinquennale, bensì *decennale* ai sensi del predetto art. 2953 del codice civile. Ciò in quanto, se si forma il giudicato a seguito di impugnazione di un atto di irrogazione di sanzione, il titolo sul quale si fonderà la pretesa non è più costituito dall'atto bensì dalla sentenza.

### **Aspetti processuali**

Come già anticipato, l'estinzione del credito per avvenuta prescrizione non avviene *ex se*, ma deve essere fatta valere dal contribuente sia mediante un'eventuale istanza di autotutela sia tramite ricorso all'autorità fornita di giurisdizione.

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

- l'impugnazione della c.d. "intimazione ad adempiere (art. 50 del D.P.R. n. 602/1973), ove sussiste la giurisdizione tributaria ;
- l'impugnazione di atti espropriativi, quindi a partire dal pignoramento, ove sussiste la giurisdizione ordinaria;
- lo specifico caso del pignoramento non preceduto dalla notifica dell'atto ad esso presupposto, ove, secondo un'opinione, sussisterebbe la giurisdizione tributaria.

Diverse sono le sedi in cui tale prescrizione può essere fatta valere. In particolare, potrà essere proposta dinanzi alle Commissioni tributarie, ove l'intimazione ad adempiere (art. 50 del D.P.R. n. 602/1973), atto successivo alla cartella di pagamento, sia stata notificata decorso il termine prescrizionale, senza,

ovviamente, la presenza di cause interruttive; dinanzi al giudice ordinario nella fase espropriativa, ove essa si sia formata successivamente alla cartella di pagamento, o, eventualmente, all'intimazione ad adempiere.

Oltre che in sede di ricorso contro l'intimazione ad adempiere, la prescrizione può essere rilevata in occasione dell'impugnazione del fermo di beni mobili registrati (art. 86 del D.P.R. n. 602/1973) o dell'iscrizione di ipoteca (art. 77 del D.P.R. n. 602/1973), in quanto entrambi provvedimenti impugnabili.

E' importante ricordare che nell'ordinamento vige il principio della autonomia degli atti impugnabili (art. 19 del D.Lgs. n. 546/92), secondo il quale "ogni atto può essere impugnato solo per vizi propri". Ciò significa che se, successivamente alla cartella di pagamento, si forma la prescrizione, il contribuente non può omettere di impugnare l'intimazione ad adempiere, perchè non sarebbe ammessa la sua contestazione tramite l'opposizione agli atti esecutivi (successivi all'intimazione).

La prescrizione va fatta valere in sede di ricorso introduttivo mediante la formulazione di uno specifico motivo, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, e non in Commissione Tributaria Regionale, se essa non è stata eccepita in Commissione Tributaria Provinciale (art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992).

23 dicembre 2011

Danilo Sciuto