

Tributi locali: i termini di prescrizione

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 13 Febbraio 2016

in questo periodo i Comuni stanno notificando molte comunicazioni di accertamento in materia di tributi locali: su richiesta dei nostri lettori analizziamo i termini di prescrizione specifici relativi alla fiscalità locale, facendo particolare attenzione alle problematiche che nascono dalle notifiche postali effettuate a fine anno

Si premette che in questo periodo i Comuni hanno notificato molte *comunicazioni* di accertamento, in materia di tributi locali, per cui, sull'argomento in esame, *ho avvertito la necessità di fare le precisazioni di seguito indicate, perché la disciplina cambia secondo il tributo di riferimento.*

1. NOZIONE DI PRESCRIZIONE E DECADENZA

Ritengo opportuno precisare la nozione di prescrizione e decadenza.

- La **prescrizione** è un mezzo con cui l'ordinamento giuridico opera l'estinzione dei diritti quando il titolare non li esercita entro il termine previsto dalla legge.

Secondo l'art. 2934 c.c. (Estinzione dei diritti) *Ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge.*



Secondo l'art. 2946 c.c. (Prescrizione ordinaria) *salvi i casi in cui la legge dispone diversamente i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni.*

- La **decadenza** consiste nella perdita della possibilità di esercitare un diritto per il mancato esercizio in un termine perentorio.

Secondo l'art. 2964 c.c. (Inapplicabilità di regole della prescrizione) quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione.

La **decadenza** consiste nella perdita della possibilità di esercitare un diritto per il mancato compimento di un'attività o di un determinato atto, nei termini previsti dalla legge. La sua funzione è limitare i tempi di incertezza delle situazioni giuridiche. Infatti non sono ammesse interruzioni e sospensioni, salvo che sia diversamente disposto.

L'unico modo per evitare la decadenza è compiere l'atto nei termini previsti.

In termini pratici i due concetti sono molto simili, ma giuridicamente diversi. **La prescrizione, infatti, è stabilita solo dalla legge mentre la decadenza può anche essere frutto di accordi tra due parti.**

Esempio tipico di decadenza: il termine entro cui si devono contestare i vizi sui beni acquistati dai consumatori (due mesi dalla loro scoperta);

Esempio tipico di prescrizione: il termine entro il quale tale diritto può essere esercitato, promuovendo magari una causa (due anni dall'acquisto).

Si evidenzia che sia la prescrizione che la decadenza non possono essere rilevate d'ufficio da un giudice. Ciò significa che è necessario contestare attivamente il decorso dei termini, senza aspettare che sia il giudice a rilevare il fatto.

La Cassazione civile, sezione V, Sentenza n.28530 del 20/12/2013 (udienza del 29/10/2013) ha affermato che:

- la decadenza dell'A.F. dall'esercizio del potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili, non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale;
- mentre la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti A.F., in quanto stabilita in favore di quest'ultima e attinente a situazioni indisponibili, perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti, è rilevabile anche d'ufficio (Cassazione 11521/2004 e 10665/2003).

La Cassazione ha così richiamato il principio consolidato che il potere impositivo dell'A.F. non può decadere d'ufficio, mentre ha ribadito che il giudice può rilevare, al contrario, la decadenza di un potere del contribuente contro l'A.F.

La prescrizione e la decadenza sono elementi da eccepire subito, sia quando si intende esercitare un diritto sia quando ci vengono chiesti adempimenti (pagamenti di multe, bollette, cartelle esattoriali, etc.).

Il pagamento preclude la possibilità di opporre la prescrizione.

Vediamo i termini usati dalla norma, che, come prima detto, sono simili.

2. PRESCRIZIONE DELL'ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI. TERMINE ULTIMO DA CONSIDERARE: DATA SPEDIZIONE O DI NOTIFICA/RICEZIONE DELLA RACCOMANDATA

La finanziaria 2007 (Legge 296/2006, art.1, commi dal 161 al 167) ha modificato tutte le norme relative alla riscossione dei tributi locali (Ici, Tarsu – poi diventata Tia, Tosap, etc.).

In particolare, dal 01.01.2007, sono state modificate le regole relative all'accertamento, alla riscossione coattiva e alla **decadenza** dei relativi termini; **termini che sono stati allungati ed uniformati**.

Infatti, gli enti locali devono notificare al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato - **a pena di decadenza** - **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati**:

- per l'accertamento di rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti;
- per l'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti.

I termini partono dalla fine dell'anno di riferimento.

Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie previste dalla legge .

I tributi locali si prescrivono nel termine di cinque anni dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente.

La Legge 296/2006, al comma 161, prevede che *gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.*

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli artt.16 e 17 del d.lgs. n.472 del 18/12/1997, e succ. modificazioni.

Comma 163. *Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.*

Ai sensi dell'art.474 c.p.c. sono titoli esecutivi:

- 1. le sentenze (di 1 grado/appello/cassazione), i provvedimenti e gli altri atti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva (cartelle esattoriali di Equitalia);*
- 2. le scritture private autenticate, relativamente alle obbligazioni di somme di denaro in esse contenute, le cambiali, nonché gli altri titoli di credito ai quali la legge attribuisce espressamente la sua stessa efficacia;*
- 3. gli atti ricevuti da notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato dalla legge a riceverli.*

In pratica, il titolo esecutivo è l'atto scritto che accerta il diritto del creditore e l'obbligazione del debitore: attribuisce cioè al creditore il potere di agire nei confronti del debitore in via esclusiva, cioè pignorando una parte del patrimonio del debitore.

In materia di ICI, l'omessa denuncia da parte del contribuente delle variazioni ICI si configura come mancata collaborazione del contribuente e questo concede all'Ente più tempo per sanzionarla (Corte di Cassazione, sentenza n. 15235 del 12/09/2012).

I giudici di legittimità hanno rilevato come la differenza di disciplina legale sia stata predisposta allo scopo di permettere *“all'Ente locale di esercitare un controllo entro un più lungo periodo ritenuto necessario in conseguenza della mancata collaborazione del contribuente e per tal modo sanzionandola”*.

Il comma 2, dell'art.11, d.Lgs. 504/92 (ICI), che prevedeva i termini per l'accertamento ICI, è stato abrogato dal comma 173 dell'art.1, Legge 296 del 27/12/2006, con decorrenza dal 2007.

Il citato comma 2, dell'art.11, d.lgs. 504/92, stabiliva che

[Il comune provvede alla rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedeltà, incompletezza od inesattezza ovvero provvede all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione. A tal fine emette avviso di accertamento motivato con la liquidazione dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ed interessi; l'avviso deve essere notificato, anche a mezzo posta mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta. Nel caso di omessa presentazione, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o la denuncia avrebbero dovuto essere presentate ovvero a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta].

La Cassazione, Sez. Trib. Civ., Sentenza nr. 4283 del 23/02/2010, ha affermato che le obbligazioni tributarie relative a tributi locali (tassa smaltimento rifiuti solidi urbani, tributo occupazione aree pubbliche e passi carrabili e i contributi per i consorzi di bonifica) sono soggette al termine di **prescrizione quinquennale** di cui all'art. 2948, n. 4), c.c., e non a quello ordinario di dieci anni.

Secondo la Cassazione i tributi locali sono

“elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzati da una ‘causa debendi’ di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o dal beneficio dallo stesso concesso”.

I principi dell'art. 2948 c.c. sono stati applicati anche ad alcune prestazioni coattive (fra cui quelle "tributarie"), sempre che nascano da un titolo ("causa debendi") durevole nel tempo. Ad esempio, sono applicabili a quei tributi "periodici" il cui ammontare è collegato a un presupposto stabile (come, nel caso della Tia, la superficie di una casa), per il quale non è necessario rinnovare annualmente la dichiarazione.

Secondo la Cassazione i tributi locali (a differenza di quelli erariali) sono “prestazioni periodiche” e, come tali, rientrano nell’ambito di applicazione dell’art.2948, 4^a c., c.c., il quale prevede che Si

prescrivono in cinque anni gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi.

L'articolo 2948, n. 4, c.c., assoggetta alla **prescrizione** quinquennale tutto ciò che si paga a fronte di prestazioni «periodiche» o «di durata» come gli interessi per un debito di danaro, i canoni di locazione, i corrispettivi della somministrazione di beni o di servizi, e sempre che il corrispettivo maturi con periodicità annuale o infrannuale (a mese, a bimestre, a trimestre, a semestre).

Alla **notifica** degli avvisi di accertamenti riguardanti i tributi locali è applicabile l'art. 60 del Dpr nr.600/73 (così come modificato dal comma 27 dell'art. 37 D.L. 223/2006), il quale dispone che “*qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione della raccomandata*”; invece, il termine di 60 giorni per presentare ricorso decorre dalla data di notifica, cioè dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Pertanto, ai fini della notifica dell'atto e dell'inizio della decorrenza del termine (di **prescrizione**), occorre guardare al momento in cui l'ufficio notificante esaurisce il suo compito di notifica, spedendo l'atto, al contribuente. L'atto, in questo caso:

- per il Comune si considera notificato al momento della spedizione del plico postale, raccomandato AR;
- per il contribuente, invece, l'atto si considera notificato al momento in cui esso gli viene materialmente consegnato, da cui decorrono i 60 giorni per presentare ricorso alla CTP competente.

Il legislatore, in questo modo, ha elevato a rango normativo l'orientamento di prassi (*Circ. Ag.E. nr.27/2004*) e giurisprudenziale (*Corte Costituzionale sentenza nr. 477/2002*).

Pertanto, ai fini dell'accertamento, la **notifica è tempestiva** se nei termini di decadenza è effettuata la **spedizione**.

Possiamo dire che non è vero che l'utente, allo spirare della fine del 5^o anno, può “bruciare” le ricevute di pagamento ICI e quant'altro rientra nella scadenza dei 5 anni antecedenti, perché la raccomandata la

potrei ricevere qualche giorno dopo, visto che fa fede la data d'invio della raccomandata.

Come ho avuto occasione di constatare direttamente, la busta riporta il numero della raccomandata, ma non riporta la data di spedizione per poter verificare, come detto prima, la sua tempestività.

Ho provato ad interrogare internet: <http://www.poste.it/online/dovequando/home.do>

ma, con sorpresa, “*mi spunta prodotto non registrato*”.

Senza voler insinuare la malafede dell'ufficio, ritengo che il comportamento dell'ufficio non sia legittimo. Allora, nel caso in cui l'atto sia stato consegnato in data successiva al quinquennio, non rimarrebbe che presentare ricorso alla CTP competente eccependo, fra l'altro, la prescrizione dell'accertamento, dove l'ufficio ha l'onere di fornire la prova documentale della data di spedizione della raccomandata.

Se la spedizione non risulta eseguita entro il quinquennio, come detto sopra, l'accertamento è **prescritto**, quindi, è nullo/annullabile; il che significa che in virtù del principio generale del chiesto e del pronunciato, per poter ottenere l'annullamento dell'atto è necessario fare ricorso al Giudice Tributario.

Attenzione che, durante i cinque anni occorrenti per la maturazione della prescrizione, il Comune, quale ente creditore, può interrompere il termine di prescrizione con la notifica di un qualsiasi atto scritto (sollecito o richiesta di pagamento, effettuata sia a mezzo della posta sia con tramite il messo comunale).

11 febbraio 2016

Antonino Pernice