

Seminario
Essere contribuente oggi: garanzie e mezzi di tutela
26 maggio 2017 - ore 9,30-13,00

Intervento del dott. Sandro Cossu

PRESCRIZIONE E DECADENZA NELL'ACCERTAMENTO E NELLA RISCOSSIONE

Il tema che sono stato chiamato a trattare si inserisce perfettamente in quello che dà il titolo all'incontro odierno: Essere contribuente oggi: garanzie e mezzi di tutela, laddove si suppone come scontato che le garanzie ed i mezzi di tutela di cui parliamo siano soprattutto quelli apprestati a favore del contribuente, anche se, per una sorta di superfetazione circolare delle garanzie e per una peculiare (per usare un eufemismo) produzione normativa, non è sempre agevole identificare nel contribuente -od in una quota non irrilevante di esso- la parte "debole" meritevole di siffatto apprestamento.

Ma tant'è, al di là di qualche costruzione mediatica direi "sbilanciata", resta fermo il punto, per tornare al tema assegnatomi, che anche nel campo tributario, come in tutti i campi del diritto, il decorso del tempo -o meglio, l'inutile decorso del tempo- non può restare senza conseguenze sul piano dei diritti e delle potestà, intese quali potere/dovere di porre in essere una certa attività, insomma di agire. Non a caso della prescrizione e decadenza si tratta, nel codice civile, nel libro VI, dedicato alla tutela dei diritti.

Vorrei dare un taglio il più possibile "operativo" a questa breve conversazione, né potrebbe essere diversamente, poiché il tema della decadenza e della prescrizione ricade molto spesso nelle materie che sono sottoposte all'attenzione dei giudici tributari e sappiamo bene quanto gli uffici finanziari debbano prestare attenzione a modulare in maniera tempestiva gli adempimenti a loro carico.

Conseguentemente, non dirò cose nuove per gli operatori, ma vorrei strutturare un discorso il più possibile organico e riassuntivo.

Comincerò affrontando il tema della decadenza, in quanto la legislazione tributaria prevede spesso termini predisposti a tal fine, a principiarsi dalla fase primitiva dell'attività del Fisco, ovverosia in ordine al potere di accertamento e di liquidazione, con conseguente iscrizione a ruolo

e riscossione, fino al diritto di rimborso da parte del contribuente, mentre non altrettanto frequentemente sono previsti termini specifici di prescrizione.

Ebbene, l'ordinamento (anche nell'accezione di ordinata struttura) non può tollerare, per una convivenza, appunto, ordinata, che dei diritti -nel nostro caso molto più frequentemente dei poteri- vengano esercitati *ad libitum* del soggetto preposto, indipendentemente dalla identità soggettiva di questi, cosicché prevede che, quale deroga al principio generale del libero esercizio dei diritti, l'inutile decorso del tempo impedisca al titolare di poter far valere quel diritto, eccezione che comporta, evidentemente ed innanzi tutto, la necessità che la decadenza sia prevista da una norma di legge; ove ciò non avvenga, il diritto rimane assoggettato al termine di prescrizione che gli compete, senza necessità di espletare una specifica attività, come per esempio avviene in tema di rimborsi I.V.A. o IRPEF per crediti esposti nelle relative dichiarazioni, essendo già l'Amministrazione Finanziaria a conoscenza della pretesa del contribuente.

Non sempre la disposizione di legge che prevede la decadenza è esplicita; nei casi dubbi soccorre l'esegesi letterale della norma (per esempio il legislatore usa la dizione "non oltre"; non sempre l'indicazione "entro il" è univoca), sostenuta dall'interpretazione sistematica, al fine di stabilire se una determinata attività debba essere posta in essere entro un termine perentorio, tale da comportare decadenza, ovvero accada diversamente. Non sempre l'operazione è agevole.

Nel campo tributario, trattandosi, dalla parte del fisco, di diritti indisponibili, cioè di poteri/doveri sottratti alla disponibilità delle parti, in quanto attribuiti in vista di un interesse generale, non è concepibile né una regolamentazione convenzionale della decadenza, né il potere di rinunciare a decadenze verificatesi **a favore** dell'Amministrazione Finanziaria, come in astratto prevede l'art. 2968 c.c., mentre evidentemente ciò non avviene dalla parte del contribuente. In proposito, ragionando all'inverso, cito Cass.9-1-2015 n. 171, che, confermando un precedente arresto del 27-1-2012 n. 1154, ha infatti statuito che *Il termine di decadenza stabilito, a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del fisco, sicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o no della relativa eccezione, che ha natura di eccezione in senso proprio e non è, quindi, rilevabile d'ufficio, né proponibile per la prima volta in grado d'appello.*

L'applicazione rigorosa del principio come sopra enucleato, conduce appunto alla conseguenza che, invece, la decadenza maturata a favore dell'Amministrazione delle Finanze, dovrebbe dal Giudice essere rilevata anche d'ufficio, in assenza di specifica eccezione del Fisco, ma in realtà la norma di chiusura è rinvenibile nell'art. 2969 c.c., che consente un rilievo d'ufficio solo nei casi in cui dalla decadenza consegue che il giudice debba dichiarare l'improponibilità (o inammissibilità) dell'azione o di un'eccezione in senso stretto, come nel caso, ad esempio, di tardiva presentazione

del ricorso ai sensi dell'art. 21 D. L.vo n. 546/1992, ovvero dell'art. 22, in ordine alla costituzione in giudizio.

In questi casi l'indisponibilità discende dalla natura processuale delle norme in gioco e quindi risultano in concreto applicabili le disposizioni generali del codice civile ed il legislatore tributario non ha fatto altro che esplicitare la regola generale.

In linea generale, comunque, deve dirsi che, a mente dell'art. 2966 c.c., la decadenza non può essere impedita che dal compimento dell'atto ed inoltre, trattandosi di diritto indisponibile dello Stato alla percezione dei tributi, il riconoscimento che il fisco faccia di un diritto del contribuente -ad esempio un diritto al rimborso- è idoneo a impedire la decadenza (in proposito si può consultare Cass. 8-5-2013 n. 10753), qualora quel diritto non sia comunque esercitato nel termine previsto.

Da quanto sopra osservato discende altresì che *in tema di contenzioso tributario, la decadenza del contribuente per il mancato rispetto dei termini fissati per richiedere il rimborso di un tributo indebitamente versato, in quanto materia sottratta alla disponibilità delle parti, è rilevabile di ufficio, ex art. 2969 cod. civ., in ogni stato e grado del giudizio, sicché è deducibile per la prima volta anche in appello.* (Cass.13-1-2015 n. 317).

Così anche, sullo stesso principio, va citata la recentissima Cassazione 8-3-2017 n. 5913 secondo cui *in tema di dichiarazione integrativa a seguito di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la decadenza del contribuente dalla facoltà di portare in compensazione il credito risultante dalla dichiarazione integrativa tardivamente presentata, prevista in favore dell'Amministrazione finanziaria ed inerente a situazione non disponibile, può essere rilevata d'ufficio ed è, quindi, sottratta al regime delle eccezioni nuove in appello.*

E' poi da ricordare che per la decadenza non sono applicabili le regole che concernono la prescrizione in ordine alla interruzione (che è ontologicamente incompatibile con la decadenza, perché se l'atto viene compiuto la decadenza non si verifica e punto) ed alla sospensione, come stabilisce l'art. 2964 c.c., salvo, per la seconda, che sia diversamente disposto, come per il caso del fallimento.

Occorre ancora ricordare che l'art. 3 dello Statuto del Contribuente (L 27-7-2000 n. 212), al comma 3 prevede che "i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta non possono essere prorogati". Ci si domanda che valenza abbia tale -per la verità non poco ermetica- disposizione, che in assoluto sembrerebbe introdurre il principio della inderogabilità dei termini che siano in corso, ai soli fini dell'accertamento, come principio di carattere generale, peraltro costantemente "violato" dal legislatore, salvato tuttavia dal costante insegnamento della Corte regolatrice che ha reputato i principi dello Statuto quali "linee guida" per l'esegesi tributaria, ma di rango pari a quello delle legge ordinarie (v. Cass. 16-1-2015 n. 696) e quindi da queste derogabili, purché in modo espresso e senza ricorrere a leggi speciali (art.1). La Corte Costituzionale, peraltro ed in modo del tutto coerente, ha rilevato più volte che le norme dello statuto del contribuente non

costituiscono nemmeno un parametro per valutare la costituzionalità di altre leggi ordinarie (. C. Cost. 5-6-2013 n. 112).

La questione rileva, chiaramente, soprattutto in ordine alle frequenti proroghe dei termini di decadenza -e conseguentemente anche di prescrizione- stabiliti in materia di accertamento; in linea generale mi sentirei di affermare che la proroga di termini di decadenza in corso non crea soverchi problemi di legittimità, salvo che siano ripetuti in modo da violare il principio di ragionevolezza, mentre la proroga di termini già scaduti rischia fortemente di realizzare o meglio realizza proprio un *vulnus* di carattere costituzionale.

La proroga dei termini di decadenza, ovviamente, ancorché legittima, comporta la necessità di individuare la decorrenza degli stessi, questione da risolversi in relazione a ciascuna disposizione di legge, previa individuazione della circostanza se si tratti effettivamente di un prolungamento o della individuazione di un nuovo termine, ma non vorrei travalicare il limite, anche temporale, necessario della nostra conversazione, essendo chiaramente necessario esaminare un numero difficilmente quantificabile di disposizioni normative, peraltro adottate quasi sempre in relazione ad un evento particolare o comunque rilevante.

Sul punto mi sembra necessario aggiungere, concludendo questo sommario excursus, che per evitare che la decadenza a carico del fisco si verifichi è necessario che l'atto sia portato a conoscenza del contribuente, stante la natura recettizia degli atti dell'Amministrazione Finanziaria; correlativamente, affinché si verifichi la decadenza a carico del contribuente è necessario che questi sia stato portato a conoscenza dell'atto, così come è necessario che l'atto previsto a pena di decadenza per il contribuente sia effettuato, appunto nei termini stabiliti, con le modalità previste dalle norme tributarie, che sono apprestate proprio per garantire la certezza del compimento delle attività necessarie ed i tempi del compimento stesso.

Infine, occorre ricordare che l'improcedibilità di una domanda -tanto giudiziaria quanto effettuata in via amministrativa- a causa dell'adozione di modalità non corrette non comporta di per sé decadenza, che invece si verifica solo se l'atto non viene ripetuto in forma corretta entro i termini di decadenza, evidentemente quelli originari, non applicandosi alla decadenza, come abbiamo visto, l'istituto della sospensione.

Numerose norme tributarie, poi, contemplano la decadenza da benefici accordati (agevolazioni, rateazioni, ecc.), ma tali ipotesi in realtà, seppur sempre di fondo collegate ad una inattività del soggetto che le subisce, rappresentano una congerie così vasta di casistiche che sfuggono necessariamente alla disamina possibile in questa sede.

Venendo a trattare della prescrizione, ricordiamo che essa è causa di estinzione dei diritti, salvo che si tratti di diritti indisponibili, ovvero la legge non disponga diversamente (art. 2934 c.c.), essendo l'istituto fondato sul presupposto del disinteresse prolungato del titolare, sempre nell'esigenza generale della certezza e stabilità dei rapporti giuridici, che giustifica anche l'istituto della decadenza. Non interessa questa trattazione l'imprescrittibilità del diritto di proprietà, nei

riguardi del quale, lo ricordiamo solo, l'indifferenza prolungata può essere fatta valere solo mediante l'istituto dell'usucapione, ovverosia attraverso un contegno positivo di altri soggetti.

Le norme sulla prescrizione hanno natura di ordine pubblico (ove l'ordinamento possiede una rigidità estrema) e quindi sono inderogabili (art. 2936 c.c.); la prescrizione non è rinunciabile, ovviamente da chi può disporre validamente del diritto, se non quando è maturata, pertanto non può essere nemmeno abbreviata o prorogata. L'Amministrazione Finanziaria, vincolata dall'indisponibilità del diritto, non può dunque mai rinunciare alla prescrizione, ancorché maturata.

Come ho accennato prima, mentre numerose disposizioni di carattere fiscale/tributario trattano della decadenza, poche sono quelle in tema di prescrizione e questo si spiega agevolmente proprio con le caratteristiche della normazione generale dell'istituto rinvenibile nel codice civile, che coprono, per così dire, la stragrande maggioranza delle situazioni che possono riguardare il diritto del Fisco al pagamento delle imposte ovvero il diritto dei cittadini ad ottenere le restituzioni od i rimborsi loro spettanti.

Caratteristica fondamentale, sul piano processuale, della prescrizione è che essa non può essere rilevata d'ufficio, trattandosi di un'eccezione in senso proprio, cosicché non può nemmeno essere proposta per la prima volta in appello, ai sensi dell'art. 57 D. L.vo n. 546/1992.

Nel processo tributario questa caratteristica assume un'importanza notevole, poiché, atteso il carattere impugnatorio del ricorso tributario, l'eccezione di prescrizione può essere sollevata solo attraverso di esso ed è inammissibile un'azione di accertamento autonoma; è vero peraltro che, al fine di far valere la prescrizione, il ricorso può essere proposto avverso una congerie assai vasta di provvedimenti, tanto di natura propedeutica, quanto di natura più specificamente esattiva od espropriativa, come il preavviso di iscrizione ipotecaria o di fermo amministrativo. A questo proposito mi sembra utile citare il caso di cui si è recentemente occupata la sezione che presiedo, relativamente ad un impugnazione diretta nei confronti di un pignoramento presso terzi avvenuta non allo scopo di far valere un vizio formale dello stesso, bensì al fine di proclamare la non debenza delle somme pretese per effetto dell'intervenuta prescrizione; nella fattispecie la sezione ha ritenuto ammissibile (e fondato) il ricorso sulla base del principio affermato da Cass. S. U. 5-7-2011 n. 14667, secondo la quale *La giurisdizione del giudice tributario - che si estende alla cognizione "di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere o specie", con la sola esclusione degli atti dell'esecuzione tributaria, fra i quali non rientrano, per espressa previsione degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora - include anche la controversia relativa ad una opposizione all'esecuzione, nella specie attuata con un pignoramento presso terzi promosso con riguardo al mancato pagamento di tasse automobilistiche, quando oggetto del giudizio sia la fondatezza del titolo esecutivo, non rilevando la formale qualificazione come "atto dell'esecuzione" del predetto pignoramento ed invece contestandosi le cartelle esattoriali emesse per tasse automobilistiche che si ritengano non dovute, in quanto relative ad auto già demolite. E' chiaro che il principio è applicabile anche per altri tributi.*

Eccezione, dunque, proponibile con il ricorso impugnatorio. A propria volta, ai sensi dell'art. 23, comma 3, D. L.vo n. 546/1992, la parte resistente deve proporre le eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio, quindi anche quella di prescrizione, nelle memorie di costituzione.

Ci si domanda se sia ammissibile proporre l'eccezione di prescrizione nei motivi aggiunti ai sensi dell'art. 24 2° comma c.p.t. (codice processo tributario); riterrei di dare una risposta positiva, purché ricorrano i requisiti di ammissibilità dell'integrazione, ovvero sia che questa sia resa necessaria dal deposito di documenti, prima non conosciuti, ad opera delle altre parti o per ordine della commissione (Confortano questa soluzione gli arresti di Cass. 2-7-2014 n. 15051 e Cass. 13-4-2017 n. 9637 ord., secondo cui l'ampliamento del *thema decidendum* è ammissibile solo nei limiti della peculiare situazione descritta dalla norma).

Per quanto concerne l'eccezione di prescrizione in appello, si è già detto della sua improponibilità originaria in questa fase. Peraltro tale improponibilità concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili.

Questo rilievo mi dà l'occasione per fare alcuni cenni in ordine all'interruzione (art. 2943 sgg. c.c.) della prescrizione, che consiste in quella situazione per cui si verificano dei fatti che spezzano il corso della prescrizione, che ricomincia a decorrere da capo. Questi fatti sono rappresentati dalla notificazione di un atto introduttivo del contenzioso concernente quel diritto, anche se proposto avanti ad un giudice incompetente, ovvero da qualsiasi atto che valga a costituire in mora il debitore. Nel caso di instaurazione del contenzioso, all'effetto interruttivo si somma l'effetto sospensivo, nel senso che la prescrizione non ricomincia a decorrere fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio, ovvero, nel caso di estinzione del giudizio, dal verificarsi dell'atto interruttivo, per esempio il ricorso introduttivo.

La *ratio* fondante queste disposizioni, com'è evidente, va ricercata nel venir meno della presunzione di abbandono del diritto che l'inerzia manifesta.

Fatti interruttivi sono, per esempio, quelli che abbiamo citato prima: la notifica di una cartella, di un avviso di mora, di un'intimazione fiscale, ecc. atti tutti che, se impugnati, determinano appunto anche l'effetto sospensivo.

Anche il ricorso in via amministrativa, ove previsto, è idoneo ad interrompere la prescrizione, che ricomincia a decorrere dopo l'esaurimento di quella fase.

A proposito dell'interruzione, occorre significare la circostanza che l'allegazione di fatti interruttivi e quindi l'allegazione della prova di essi non costituiscono eccezioni in senso proprio, ma mere difese, controeccezioni, proposte nei confronti di un'eccezione validamente sostenuta, cosicché, non rappresentando neppure un ampliamento del *thema decidendum*, possono essere proposte validamente in appello, come ha recentemente ribadito Cass. 29-11-2016 n. 24214. Da questa affermazione discende altresì che l'interruzione della prescrizione può essere rilevata d'ufficio dal

giudice, purché sulla base di elementi probatori già ritualmente acquisiti agli atti (Cass. S.U. n. 15661/2005 ed altre successive conformi, tra cui 30-6-2015 n. 13335).

Le ulteriori ragioni di sospensione della prescrizione sono previste dal codice civile e concernono rapporti fra le parti o condizioni del titolare del diritto che esulano dall'ambito stretto della nostra trattazione. Va solo sottolineato che è assai importante stabilire se determinati termini siano previsti a pena di decadenza o di prescrizione, poiché, come detto, ai primi non si applicano le norme relative alla sospensione ed all'interruzione.

La prescrizione, per norma (art. 2935 c.c.) e per logica -un tempo la norma era sempre coerente con la logica, oggi molto meno- decorre dal momento in cui il diritto può essere fatto valere, al fine di apprestare -direbbe la Corte di Giustizia- una tutela effettiva e non solamente formale.

A questo proposito, va ricordato che la Corte di Giustizia ha sempre ritenuto conforme al Trattato l'apposizione di un termine di decadenza, purché ragionevole, alle azioni di ripetizione del tributo versato. In merito, giova citare per intero-poiché sempre confermata in seguito- la decisione n. 279 del 15-9-1998 e caratterizzante ancora oggi i principi applicabili al tema:

1 Il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che decorra dalla data del pagamento dei tributi di cui trattasi, anche se, a tale data, la direttiva non era stata ancora correttamente attuata nell'ordinamento nazionale, dato che siffatto termine non è meno favorevole per i ricorsi fondati sul diritto comunitario di quello applicabile ai ricorsi fondati sul diritto interno e non rende praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario e che, peraltro, non è dimostrato che il comportamento delle autorità nazionali, unitamente all'esistenza del termine controverso, sia giunto al punto di privare totalmente la ricorrente della possibilità di far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici nazionali.

2 In mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività).

Una modalità di rimborso nazionale rispetta il principio di equivalenza qualora si applichi indifferentemente, per lo stesso tipo di tasse o canoni, ai ricorsi fondati sulla violazione del diritto comunitario e a quelli fondati sull'inosservanza del diritto interno. Viceversa, questo principio non può essere interpretato nel senso che obblighi uno Stato membro ad estendere a tutte le azioni di ripetizione di tasse o canoni riscossi in violazione del diritto comunitario la sua disciplina interna più favorevole in materia di rimborso.

Ne deriva che in caso di rimborso di imposte riscosse in violazione del diritto comunitario,

quest'ultimo non osta al versamento di interessi secondo modalità di calcolo meno favorevoli di quelle vigenti nell'ambito del regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, purché le dette modalità si applichino allo stesso modo alle azioni proposte contro tali tributi fondate sul diritto comunitario e a quelle fondate sul diritto interno.

Prima di esaminare nello specifico, anche se in modo sommario, la disciplina in ordine alla decadenza ed alla prescrizione relativamente ai singoli tributi - eventualmente si potrà fare riferimento alla relazione- permettetemi di fare un cenno ad una questione che si è trascinata per qualche tempo in modo forse tralaticio e che la recentissima Cassazione a Sezioni Unite 17-11-2016 n.23397 ha chiarito finalmente in modo totalmente condivisibile.

Per restare al tema che ci interessa maggiormente e semplificando, tralasciando le prescrizioni presuntive, in linea di massima ricordiamo che il termine di prescrizione ordinaria è di dieci anni, mentre in cinque anni si prescrivono alcuni diritti, ai sensi dell'art. 2948 c.c.; alcune disposizioni di legge prevedono termini più brevi, normalmente triennali.

I punti sono due:

- il primo concerne il filone interpretativo, per la verità assai minoritario, che riteneva applicabile ai tributi la prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948 n. 4 c.c., in quanto debiti da pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi. Questa soluzione è stata da tempo sconfessata, in quanto la previsione di ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno od in termini più brevi *si riferisce alle obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dalla pluralità e dalla periodicità delle prestazioni, aventi un titolo unico ma ripetute nel tempo, ma non è applicabile alle obbligazioni nelle quali la periodicità si riferisce esclusivamente alla presentazione di rendiconti e non anche al pagamento dei debiti accertati e liquidati nei rendiconti medesimi, né alle prestazioni derivanti da un unico debito rateizzato in più versamenti periodici, per le quali opera la ordinaria prescrizione decennale.* (V. Cass. 6-12-2006 n. 26161. In tema di I.V.A. del principio ha fatto applicazione Cass. 9-2-2007 n. 2941, secondo il *credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, cod. civ. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod. civ., in quanto 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* (Conf. Cass. 12-11-2010 n. 22977).

Detto principio, riferendosi l'art. 2948 n. 4 c.c. anche agli interessi, si applica anche a questi, atteso che *con riguardo alla pretesa relativa al pagamento degli interessi maturati in relazione al credito fiscale, la previsione della prescrizione quinquennale, di cui all'art. 2948, n. 4, cod. civ. per le obbligazioni periodiche e di durata, non trova applicazione, trattandosi di interessi dovuti per inadempimento di un'obbligazione unitaria (sia pur suscettibile di esecuzione ripartita), con*

conseguente applicazione della ordinaria prescrizione decennale contemplata dall'art. 2946 cod. civ.. (Cass. 16-9-2005 n. 18432 che in motivazione condivisibilmente specifica: Costituisce orientamento consolidato di questa Suprema Corte che la prescrizione quinquennale, prevista dall'art. 2948, n. 4, c.c. per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi, si riferisce alle obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dal fatto che la prestazione è suscettibile di adempimento solo con il decorso del tempo e che anche gli interessi nella stessa disposizione previsti debbono rivestire, per essere soggetti al termine breve di prescrizione, il connotato della periodicità, (cfr. cass. civ. sentt. nn. 2498 del 1998 e 3348 del 2003). Tale prescrizione, per contro, non trova applicazione con riguardo alle obbligazioni unitarie, suscettibili di esecuzione così istantanea, come differita o ripartita, in cui, cioè, è, o può essere, prevista una pluralità di termini successivi per l'adempimento di una prestazione strutturalmente eseguibile, però, anche "uno actu", con riferimento alle quali opera la ordinaria prescrizione decennale contemplata dall'art. 2946 cod. civ.. Pertanto, quando si tratti di interessi dovuti, come nella specie, per mora ex re da inadempimento di una somma da versare e chiesti in unica soluzione e non in rate periodiche, non v'è il presupposto d'applicazione dell'art. 2948, n. 4 c.c.

Consegue da tali argomentazioni che il termine prescrizionale del credito per interessi, quali oggetto di una prestazione strutturalmente unica, è corrispondente a quello del credito cui afferiscono.

- il secondo punto concerne la valutazione di un filone interpretativo secondo il quale ricorre la prescrizione decennale in presenza di atti "paragiudiziari" quali l'intimazione, la cartella o l'ingiunzione non contestati giudizialmente e quindi idonei ad acquisire la forza di titoli esecutivi irretrattabili, non diversamente da quanto dispone l'art. 2953 c.c. secondo cui i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, si prescrivono col decorso di dieci anni quando in relazione agli stessi è intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato.

Le sezioni Unite prima citate hanno chiarito, intanto, che la questione ha preso le mosse per lo più da erronee interpretazioni -ma io direi anche da un'imperfetta motivazione- di sentenze che hanno statuito sul punto (Cass. 24-2-2014 n. 4338; Cass. 8-6-2015 n. 11749 ; ma si veda per una effettiva motivazione difforme Cass. 15-3-2016 n. 5060); hanno sottolineato, al contrario, che la disciplina della prescrizione è di stretta osservanza ed insuscettibile di applicazione analogica, che è la legge a stabilire termini prescrizionali più brevi della prescrizione ordinaria, che gli atti sopra menzionati restano atti amministrativi privi dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato.

Rimando alla lettura della sentenza per la valutazione degli importanti principi ivi affermati, sottolineando solo quello cardine per cui *la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ.* Si tratta, peraltro, di un principio di carattere generale che la stessa Cassazione ha ritenuto applicabile a tutti gli atti di riscossione.

Rimane così -escluso che, indistintamente, debba applicarsi la prescrizione decennale a tutti i crediti erariali "cristallizzati" nella cartella non impugnata- l'esigenza di verificare, in relazione a ciascun tributo, nonché per le sanzioni (che, anticipo subito, sono soggette al termine quinquennale di prescrizione ai sensi dell'art. 20, 3° comma, D. L.vo n. 472/1997), se il termine prescrizionale eventualmente minore di quello ordinario si sia maturato nelle singole fasi, ovverosia prima e dopo l'emissione dell'accertamento e degli ulteriori atti esecutivi.

Resta ferma l'applicazione, corretta, dell'art. 2935 c.c., per la quale l'intervento di una sentenza di condanna passata in giudicato in relazione a diritti che si prescrivono in termini minori di quello decennale, implica che tali diritti si prescrivono col decorso di 10 anni, decorrenti dal passaggio in giudicato.

Veniamo ora a trattare sommariamente dei singoli tributi.

Relativamente alle IMPOSTE SUI REDDITI, per le quali il termine di **prescrizione** è quello ordinario decennale, l'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, come modificato dall'art. 1, comma 131 della L. 28-12-2015 n. 208 stabilisce il termine di **decadenza per l'accertamento**, che è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero del 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di omissione della dichiarazione medesima, con possibilità di integrazione con nuovi avvisi, se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, il tutto da indicare specificamente a pena di nullità, ma sempre nel termine di decadenza sopra stabilito. Ciò vale, ai sensi del comma 132, per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31-12-2016 e per i successivi, mentre per i precedenti vale la precedente disciplina, che prevedeva il termine del 4° o del 5° anno successivo nelle rispettive ipotesi sopra contemplate.

Per i periodi precedenti opera il raddoppio -ora eliminato- dei termini di decadenza (quindi 8° o 10° anno successivo) nel caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per i reati previsti dal D. L.vo 10-3-2000 n. 74, ma il raddoppio non opera se la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai periodi stessi (quindi sempre antecedenti al 31-12-2016). Come sappiamo la disposizione esonerativa del raddoppio è stata introdotta dall'art. 2, comma 1, del D. L.vo 5-8-2015 n. 128 per eliminare il contrasto giurisprudenziale e dottrinario che si era creato sul punto della tardività della denuncia.

In caso di dichiarazione integrativa o di regolarizzazione dell'errore quando non è prevista la dichiarazione periodica ai sensi dell'art. 2 comma 8 e dell'art. 8 comma 6 bis del D.P.R. n. 322/1998 e 13 del D. L.vo n. 472/1997, i termini di decadenza per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, ma limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione e ciò a mente dell'art. 1, comma 640, della L. 23-12-2014 come modificato dall'art. 5, comma 2, D.L. 22-10-2016 n. 193, convertito in L. 1-12-2016 n. 225.

Sul punto vorrei fare solo un cenno, trattandosi di questione ormai superata, alla disposizione dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 in tema di liquidazione delle imposte, contributi, premi e

rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, che prevede l'attività automatizzata di controllo dell'amministrazione finanziaria "entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo"; tale termine, come disposto dalla norma interpretativa di cui all'art. 28 della L. n. 449/1997 (ritenuta conforme a Costituzione da C. Cost. n. 229/1999 e ribadita da C. Cost. n. 117/2000) non ha natura perentoria, ma solo ordinatoria, cosicché il termine stesso non è stabilito a pena di decadenza. Così dicasi per quanto concerne il controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36 ter. Questione peraltro poi affrontata dalla Corte di Cassazione che con la sentenza n. 240/2014 ha ribadito il precedente orientamento, secondo cui la disposizione ha valenza meramente "esortativa", ma, non potendosi pretendere che il contribuente sia indefinitivamente sottoposto alla potestà di verifica (ancorché non oltre il termine di prescrizione), il termine decadenziale per l'attività dell'amministrazione deve essere ricollegato a quelli previsti per l'iscrizione a ruolo (nella vigenza dell'art. 17 D.P.R. n. 602/73 oggi abrogato) e per la notifica della cartella di pagamento nel periodo stabilito, in via generale, dall'art. 43 D.P.R. n. 600/73 di cui abbiamo prima parlato.

Ora, a seguito della riforma della riscossione mediante il sistema dei ruoli affidati al concessionario "Equitalia s.p.a." (oggi soppresso e le cui funzioni sono state trasferite all'Agenzia delle Entrate - Riscossione) con le disposizioni dell'art. 29, comma 1, D. L. 31-5-2010 n. 78 convertito nella L. 30-7-2010 n. 122 e poi modificato dall'art. 5, comma 1, D. L.vo n. 159/2015 ed alla riformulazione dell'art. 25 D.P.R. n. 602/73, i termini di **decadenza** per la notificazione della cartella sono stati modulati con riferimento al 31 dicembre di diversi anni successivi alla presentazione della dichiarazione od alla scadenza dei versamenti a seconda dell'attività compiuta. Per semplificare, del 3° anno a seguito dell'attività di liquidazione ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/73, del 4° per le somme dovute dal sostituto d'imposta in alcuni casi, sempre del 4° anno per le attività di controllo formale ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73, del 2° anno successivo alla definitività dell'accertamento dell'Ufficio, del 3° anno successivo alla scadenza della rateazione per gli inadempimenti di questa. Vi sono poi tutte le scadenze collegate alla notifica della cartella nel caso di procedure concorsuali.

Certamente la riformulazione delle norme sulla riscossione ha rappresentato un'indubbia razionalizzazione del sistema ed un più agevole controllo sia da parte dell'A. F. sia da parte del contribuente, il quale, nel caso abbia diritto al **rimborso** ha un termine di decadenza di 48 mesi, ai sensi degli artt. 37 e 38 D.P.R. n. 602/73 (v. l'art. 19 del D. L.vo n. 46/1999.)

Peraltro, analogamente a quanto vedremo in materia di I.V.A., in tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma l'ordinario termine di prescrizione decennale, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria (Cass. 27-3-2006 n. 6940), così come non è necessario attendere la scadenza dei

termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Cass. 15-20-2014 n. 21734; Cass. 1-10-2015 n. 19682, secondo cui *La domanda di rimborso dell'IVA o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, analogamente a quanto avviene in materia d'imposte dirette, ed in linea con la Sesta Direttiva CEE, per la quale il diritto al ristoro dell'IVA versata "a monte" è principio basilare del sistema comunitario, per effetto del principio di neutralità, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso. Ne consegue che, una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto dell'apposita, ulteriore domanda, non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dall'art. 16 del d.P.R. n. 636 del 1972, e, oggi, dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma solo a quello di prescrizione ordinario decennale ex art. 2946 c.c.*

Relativamente all'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, anche in questo caso il termine di **prescrizione** è quello ordinario decennale sia per il fisco, anche in relazione al caso di recupero per indebito rimborso, sia per il credito del contribuente.

Quanto alla **decadenza**, fermo quanto si è detto in tema di riscossione, per quanto concerne l'accertamento soccorrono le disposizioni dell'art. 57 D.P.R. n. 633/72, omologo all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, così che può richiamarsi quanto detto a tale proposito. I termini di decadenza previsti dall'art. 57 sono oggi stabiliti nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione, in caso di rettifica ex art. 54 o di accertamento induttivo in presenza delle condizioni di cui all'art. 55 cpv., ovvero nel 31 dicembre del 7° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata se questa manca o è nulla.

I **rimborsi**, sostanzialmente da richiedere all'atto della dichiarazione, sono disciplinati dagli artt. 30 e 38bis e sgg. del D.P.R. n. 633/72.

Sul tema giova segnalare il costante insegnamento del Supremo Collegio (cito solo la più recente sentenza che conosco, ovverosia Cass. 22-2-2017 n. 4559, secondo cui *ove il credito di imposta sia già desumibile dalle dichiarazioni del contribuente e non sia contestato dall'Amministrazione finanziaria, non è necessaria una specifica istanza di rimborso, che costituisce solo il presupposto di esigibilità per l'avvio del relativo procedimento, per cui non trova applicazione il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma solo quello di prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.*

Per quanto attiene all' IMPOSTA DI REGISTRO titolo VIII del D.P.R. 26-4-1986 n. 131 disciplina esplicitamente la **decadenza** dell'azione della finanza e del contribuente, nonché la **prescrizione** (decennale a mente dell'art. 78) del diritto all'imposta

Per quanto concerne la prima, non posso che rimandare alla lettura degli artt. 76 e 77 del D.P.R. citato, per non appesantire ulteriormente l'esposizione, in quanto sono per una volta assai chiari, anche in ordine alla decorrenza. Sostanzialmente i termini per l'amministrazione sono di 3 o 2 anni per l'amministrazione e di 3 anni per il contribuente per il rimborso. Segnalo solo alcuni aspetti che sono rilevanti: la soprattassa e la pena pecuniaria previste dall'art. 26 e di cui al 4° comma dell'art. 76 sono state abolite dall'art. 26 del D. Lvo n. 472/1997 e l'ultimo comma dell'art. 76 medesimo stabilisce che l'intervenuta decadenza dell'azione della finanza non esime dal pagamento dell'imposta se l'atto viene volontariamente registrato (ad es. per attribuire una data certa anteriore ad un evento rilevante) o se di esso viene fatto uso ai sensi dell'art. 6.

In ordine alle IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI mentre la **prescrizione** è quella ordinaria decennale, non essendo diversamente stabilito, per la **decadenza** occorre far riferimento all'art. 17 del D. Lvo 31-10-1990 n. 347 che, per le imposte da corrispondere agli uffici del registro rimanda ai termini stabiliti per le imposte di registro o di imposta sulle successioni e donazioni e per le imposte da corrispondere agli uffici dei registri immobiliari stabilisce i termini di decadenza in tre anni dall'esecuzione della formalità od in cinque dalla scadenza del termine non rispettato; anche in questo caso l'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento nel caso di successiva richiesta della formalità. Gli stessi termini di decadenza sono stabiliti per l'applicazione dell'imposta cui si riferiscono. Tre anni è il termine di decadenza per la **restituzione** delle imposte e delle sanzioni amministrative.

In merito alle IMPOSTE SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI l'art. 27 del D. Lvo 31-10-1990 n. 346 disciplina i termini di **decadenza** per la liquidazione dell'imposta a seconda che trattisi di dichiarazione principale, integrativa, di liquidazione di maggiore imposta. L'imposta è dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre i termini di decadenza. L'art. 42 disciplina i termini decadenza per la richiesta di rimborso, mentre l'art. 41 stabilisce espressamente che il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si **prescrive** in dieci anni, laddove per "accertamento definitivo" deve intendersi sia l'esaurimento dell'eventuale contenzioso, sia la liquidazione divenuta irretrattabile.

In ordine all'IRAP - ricordiamo che ai sensi dell'art. 1, comma 43, L. 24-12-2007 n. 244, a decorrere dal gennaio 2009 l'imposta assume la natura di tributo proprio della regione ed è istituita con legge regionale- per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e la riscossione dell'imposta regionale e per il contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi e quindi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, alle quali giova quindi rimandare, tenendo conto del fatto che anche le leggi regionali adottate ai sensi dell'art. 24 della L. n. 446/1997 dovranno attenersi alle disposizioni in materia di imposte sui redditi (v. comma 4).

Anche in questo caso la prescrizione è decennale.

In merito ai DIRITTI DOGANALI segnalò l'attenzione sulla disposizione dell'art. 84 del D.P.R. 23-1-1973 n. 43 che stabiliva un termine di **prescrizione** di cinque anni, poi ridotti a tre dalla L. 29 dicembre 1990, n. 428 (con l'art. 29, comma 1), termine che si riferisce all' "azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali", con una fraseologia che richiama piuttosto un termine di decadenza. E' stato però ritenuto che, nonostante il riferimento all'azione dello stato, in realtà si tratti di una vera e propria prescrizione dei diritti doganali, in attuazione del principio per cui i termini di decadenza e prescrizione, se non diversamente stabilito, decorrono comunque da momento in cui il diritto può essere fatto valere e spetta al legislatore individuare l'istituto appropriato alla fattispecie.

(Prescrizione dei diritti doganali) L'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di cinque anni. Il termine decorre: a) dalla data della bolletta per i diritti in essa liquidati e non riscossi in tutto o in parte, per qualsiasi causa, o dovuti in conseguenza di errori di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe; b) dalla data del termine fissato nella bolletta di cauzione di cui all'art. 141 per la presentazione delle merci alla dogana di destinazione, quando si tratta di diritti doganali dovuti in conseguenza della spedizione delle merci ad altra dogana od in transito; c) dalla data della chiusura dei conti di magazzino delle singole partite per i diritti dovuti in conseguenza del movimento delle merci depositate nei magazzini doganali e nei magazzini di temporanea custodia; d) dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili, in ogni altro caso. Qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili. Se il mancato pagamento dipende da erroneo od inesatto accertamento della qualità, della quantità, del valore o della origine della merce, si applicano le disposizioni dell'art. 74.

La decorrenza del termine è stabilito in modo diverso per singole fattispecie, ma la disposizione di chiusura rafforza il convincimento che si tratti di un termine di prescrizione, atteso che alla lettera d)- è previsto che la decorrenza sia dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili in ogni altro caso. Le legge doganale, invece, prevede un termine di **decadenza** per la revisione dell'accertamento ed entrambi i termini, di prescrizione e decadenza, sono sospesi (esclusione temporanea del decorso del termine, recita Cass. n. 9253/2013 in conformità alle disposizioni generali degli artt. 2966 e 2967 c.c.) , in caso di procedimento penale, fino all'irrevocabilità della pronuncia relativa.

In merito ai TRIBUTI LOCALI si ricorda che la L. 27-12-2006 n. 296 ha provveduto alla unificazione dei termini per l'accertamento e la riscossione stabilendo che gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio degli enti locali devono essere notificati a pena di **decadenza** entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui il versamento o la dichiarazione avrebbero dovuto essere effettuati e nello stesso termine devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative. Nel caso di

riscossione coattiva, il titolo deve essere notificato al contribuente entro il 3° anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Le regole di riscossione vigenti dal 2007 riguardano tutti i tributi locali, e non cambia al cambiare del loro nome (le leggi che si sono susseguite hanno mantenuto i riferimenti alle norme della Finanziaria 2007 per quanto riguarda la riscossione).

Nell'ambito degli immobili sono coinvolte l'ICI diventata IMU.

Nell'ambito della gestione dei rifiuti sono coinvolte la TARSU diventata TIA, ambedue sostituite dalla TARES che poi si è scomposta in TARI (tassa rifiuti) e TASI (servizi indivisibili).

Sono poi incluse l' IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITA' E DIRITTO PUBBLICHE AFFISSIONI e la TOSAP

Per i tributi locali il termine di prescrizione è quinquennale, in quanto essi *si strutturano come prestazioni periodiche, con connotati di autonomia nell'ambito di una "causa debendi" di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essi in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. Essi, quindi, vanno considerati come obbligazioni periodiche o di durata e sono sottoposti alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4 cod. civ. (V. Cass. 23-2-2010 n. 4283).*

Il diritto al **rimborso** da parte del contribuente per le somme versate e non dovute è soggetto al termine, che dovrebbe essere di **prescrizione**, di cinque anni dal versamento o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione; l'art. 1 comma 164 della L. n. 296/2006 afferma che il rimborso "deve essere chiesto dal contribuente".

Quanto alla TASSA AUTOMOBILISTICA si applica l'art. 5 del D. L. n. 953/1982 conv. nella L. 28-2-1983 n. 53 e successive modificazioni il quale stabilisce 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. Nello stesso termine si prescrive il diritto del contribuente al rimborso delle tasse indebitamente corrisposte. Non sono previsti termini di decadenza per l'azione od il rimborso, ma evidentemente non si applica la disposizione dell'art. 1, comma 161 della L. n. 296/2006 di cui abbiamo parlato in precedenza, atteso il termine inferiore di prescrizione rispetto a quello di decadenza ipotizzato, né può applicarsi, per il fatto che esso vale solo per i tributi erariali, l'art. 25 del D.P.R. n. 602/73.

Vale la pena sottolineare che, in virtù della modifica di cui all'art. 3 del d.l. 6-1-1986 n. 2, convertito con modificazioni nella L. 7-3-1986 n. 60, prima citata, il termine di prescrizione decorre non dalla data del dovuto pagamento, ma dall'inizio dell'anno successivo.

Ho già accennato che le SANZIONI AMMINISTRATIVE, ai sensi dell'art. 20 D. L.vo 18-12-1997 n. 472 si **prescrivono** nel termine di 5 anni, norma che, al secondo periodo del terzo comma afferma che l'impugnazione del provvedimento di irrogazione delle sanzioni interrompe la prescrizione, che non decorre fino alla definizione del procedimento. Evidentemente si tratta di un evento interruttivo *ex parte debitoris* cui si associa la sospensione del corso della prescrizione. Il termine è prorogato di un anno se, in caso di più soggetti obbligati, la notificazione è stata tempestivamente eseguita nei confronti di uno dei soggetti.

Il termine di prescrizione decorre, a mio avviso, dalla commissione della violazione e questo in relazione alla uniformità con la disciplina degli illeciti amministrativi in generale (art. 28 della L. n. 689/1981) ed anche tenendo conto delle disposizioni dell'abrogato art. 17 della L. n. 4/1929, in relazione alla pena pecuniaria.

Per quanto concerne la **decadenza**, va rimarcato che le sanzioni possono essere irrogate in diversi modi da parte dell'Ufficio o dell'Ente competente per l'accertamento del tributo: a)- con la notifica di un atto di contestazione (art. 16), cui può conseguire la definizione agevolata, ovvero la produzione di memorie difensive, in mancanza di che l'atto di contestazione si considera atto di irrogazione delle sanzioni nei confronti del quale è ammessa la tutela giurisdizionale; se invece vengono presentate deduzioni, allora deve seguire un atto di irrogazione delle sanzioni nel termine di decadenza di un anno dalla presentazione suddetta -termine che l'art. 16 bis riduce della metà per alcune violazioni previste dal D. L.vo n. 471/1997 e comunque la notifica deve avvenire entro 120 giorni dalla irrogazione, pena la cessazione di efficacia delle eventuali misure cautelari adottate; b)- le sanzioni devono essere poi oggetto di irrogazione immediata quando sono collegate al tributo cui si riferiscono, senza previa contestazione e con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica (art. 17), salvo che per l'accertamento doganale previsto dal 2° comma, nel qual caso il termine di decadenza non può che essere conforme a quello previsto per l'accertamento o la rettifica; c)- un terzo modo di irrogazione delle sanzioni, per omesso o ritardato versamento dei tributi, consiste nella (facoltativa - "possono" dice l'art. 17 3° comma) iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, nel qual caso il termine di decadenza è evidentemente quello previsto per la notificazione della cartella.

Termino con una notazione in tema di rimborsi.

Il contribuente, è noto, può chiedere il rimborso dell'imposta, sanzioni pecuniarie, interessi ed accessori che reputa non dovuti. Nei confronti del rifiuto espresso o tacito al rimborso può essere proposto ricorso alla Commissione Tributaria e quando sono trascorsi 90 giorni dalla domanda di restituzione sulla quale si è formato il silenzio rifiuto.

La domanda di restituzione deve essere presentata nel termine di decadenza previsto da ciascuna disposizione tributaria o, nel caso in cui tale previsione manchi, nel termine di due anni dal pagamento o dal momento in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, se posteriore ai due anni.

Evitata la decadenza della richiesta di rimborso, in caso di rigetto esplicito, il termine di decadenza per la proposizione del ricorso decorre dalla comunicazione del relativo provvedimento; in caso di silenzio rifiuto, il ricorso può essere presentato fino a che il diritto alla restituzione non è prescritto: 10 anni o termini minori per le singole imposte.

Concludo quindi questa relazione, certamente non esaustiva, mettendola a disposizione degli interessati che ne vogliano usufruire.

Sandro Cossu