

Riscossione

Prescrizione della cartella non impugnata

di Salvatore Servidio - Pubblicista

Con la sentenza n. 11814 del 2020, la Corte di Cassazione ribadisce, richiamando le Sezioni Unite del 2016, che se la cartella di pagamento, o altro atto impositivo, non viene impugnato nel termine per il ricorso, la prescrizione per la riscossione delle somme non è, necessariamente, quella decennale, ma quella, di dieci anni o più breve, per la riscossione di ciascun tributo. Pertanto, indicativamente sarà di dieci anni per i tributi erariali, e di cinque anni per i tributi locali o per i contributi previdenziali.

Il processo

Nella vicenda trattata dalla Corte di Cassazione con la sentenza 18 giugno 2020, n. 11814, la Commissione tributaria regionale accolse parzialmente l'appello proposto dall'allora Equitalia Sud S.p.A., poi incorporata da Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A., nei confronti di una società in liquidazione, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale che, declinata la propria giurisdizione in ordine ai carichi non tributari, aveva accolto nel merito il ricorso della contribuente avverso avviso di intimazione di pagamento, con la cui impugnazione la società aveva lamentato vizio di notifica delle cartelle esattoriali, eccependo quindi la decadenza e la prescrizione dei crediti tributari portati dalle stesse.

Il giudice di secondo grado, dando atto della legittimità della produzione in appello dei documenti che il giudice di prime cure aveva ritenuto non utilizzabili ai fini della decisione, accolse il gravame limitatamente alle cartelle riferite ai tributi erariali, per le quali doveva ritenersi applicabile il termine ordinario decennale di prescrizione, laddove il termine prescrizione di cinque anni, *ex art. 2948, n. 4), Cod. civ.*, era da intendersi decorso con riferimento alle cartelle aventi ad oggetto TARSU e contributi di bonifica. Nel susseguente ricorso per Cassazione, per quanto qui di interesse, la società denuncia nullità della sentenza per violazione degli artt. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 2948 Cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto, in

contrasto con le norme denunciate, validamente notificate le cartelle di pagamento impuginate.

La decisione

Nel decidere la vertenza, con la sentenza n. 11814/2020, la Sezione tributaria, nel confermare la pronuncia impugnata, rigetta il ricorso principale della contribuente e chiarisce quale sia il principio di diritto da seguire in riferimento al termine di prescrizione da applicare per le pretese tributarie ed extra-tributarie. Per la Cassazione si deve sempre tenere in considerazione la natura del credito vantato per stabilire il termine di prescrizione. È sempre la legge che stabilisce tale termine di prescrizione per singola pretesa. Pertanto la Cassazione conferma che la prescrizione per la riscossione delle somme delle cartelle di pagamento non opposte è di dieci anni per i tributi erariali e di cinque anni per i tributi locali o per i contributi previdenziali.

Ciò posto, si precisa innanzitutto che nella specie è incontestata la circostanza che la definitività delle cartelle di pagamento non era conseguente alla formazione di un titolo giudiziale definitivo, ma all'omessa impugnazione delle cartelle stesse, ritenute validamente notificate, nel termine perentorio di sessanta giorni di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Ebbene, la Suprema Corte ritiene infondato il motivo di ricorso principale - qui di rilievo -, con il quale la società contribuente assume l'erroneità in diritto della pronuncia impugnata, nella parte in cui ha escluso che dovesse farsi applicazione della prescri-

zione breve quinquennale, dovendo farsi invece riferimento alla disciplina sostanziale in tema di prescrizione per ciascuna tipologia di tributo, trovando applicazione, salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, il termine ordinario decennale di prescrizione di cui all'art. 2946 Cod. civ.

La sentenza n. 23397/2016 delle Sezioni Unite

A tal fine la Suprema Corte - convalidando la pronuncia di seconde cure - ritiene che la sentenza impugnata abbia fatto corretta applicazione del principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza 17 novembre 2016, n. 23397, che, giudicando in tema di riscossione di contributi previdenziali, per i quali risultava applicabile, in base all'art. 3, commi 9 e 10, della Legge 8 agosto 1995, n. 335, sulla riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare, il termine di prescrizione quinquennale, ha chiarito che la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione a cartella di pagamento previsto dall'art. 24, comma 5, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche l'effetto della c.d. conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 Cod. civ., trovando detta disposizione applicazione solo nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale definitivo.

Le stesse Sezioni Unite hanno chiarito che detto principio trova applicazione con riguardo a tutti gli atti di riscossione mediante ruolo, comunque denominati, riguardanti quindi, oltre ai crediti previdenziali, crediti relativi ad entrate tributarie ed extratributarie, dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni per la violazione di norme tributarie o amministrative, ecc. Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 Cod. civ. (secondo cui 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), tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. Ciò comporta che debba farsi riferimento alla disciplina sostanziale, in tema di prescrizione, propria di

ciascun tributo, trovando applicazione, ove non disposto diversamente dalla legge, il termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 Cod. civ.

I diversi termini di impugnazione

Si ricorda al riguardo che i termini di impugnazione e di conseguenza il lasso di tempo affinché la cartella di pagamento divenga definitiva sono diversi a seconda della tipologia del credito in essa riportata ed in particolare:

- cartelle di pagamento per tasse e tributi: il termine di impugnazione è di sessanta giorni dalla notifica per cui allo spirare del predetto termine la cartella diventa definitiva (art. 21, D.Lgs. n. 546/1992);
- cartelle di pagamento per multe: il cui termine di impugnazione dinanzi al giudice di pace è di soli trenta giorni dalla notifica (art. 205, D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285);
- cartelle di pagamento per contributi INPS e INAIL: diventa definitiva dopo quaranta giorni (art. 3, comma 9, Legge n. 335/1995);
- iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali: contro l'iscrizione a ruolo il contribuente può proporre opposizione al giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Il ricorso va notificato all'ente impositore ed al concessionario (art. 24, D.Lgs. n. 46/1999). Come statuito dalle Sezioni Unite nel 2016, le cartelle di pagamento non cadono in prescrizione tutte nello stesso termine:
- crediti INPS e INAIL per contributi previdenziali: prescrizione in 5 anni;
- crediti dell'Agenzia delle Entrate per IRPEF, IRAP, IVA e altre imposte erariali: prescrizione in 10 anni;
- crediti del Comune per multe stradali: prescrizione in 5 anni;
- crediti dello Stato per canone Rai: prescrizione in 10 anni;
- crediti della Regione per bollo auto: prescrizione in 3 anni;
- crediti del Comune per IMU, TASI, TARI, TARSU, ICI: prescrizione in 5 anni.

Le argomentazioni della sentenza n. 11814/2020

Nel merito del caso di specie, la sentenza impugnata ha applicato la prescrizione quinquennale con riferimento ai tributi locali (TARSU e contributi consortili di bonifica) e quella decennale riguardo ai tributi erariali, per i quali, al tempo della notifica dell'intimazione di pagamento, non ha ritenuto decorso il termine decennale di prescrizione. Tale costrutto è

conforme alle norme di diritto indicate in rubrica, sottolinea la Cassazione.

Pertanto la sentenza gravata non è soggetta alle cesure sollevate dalla contribuente in quanto, nell'individuare in detto termine ordinario decennale di cui all'art. 2948 Cod. civ. quello di prescrizione dei tributi erariali, la Commissione tributaria regionale si è allineata alla consolidata giurisprudenza di legittimità, essendosi osservato che ai crediti afferenti ai tributi erariali, in mancanza di espressa diversa disposizione di legge, non può comunque applicarsi la prescrizione breve di cinque anni prevista dall'art. 2948, n. 4), Cod. civ. per le prestazioni periodiche (cfr. Cass. 23 febbraio 2010, n. 4283; 10 dicembre 2014, n. 26013; 14 novembre 2014, n. 24322; 16 luglio 2018, n. 18804; 3 maggio 2019, n. 11760; 2 ottobre 2019, n. 24588; 5 novembre 2019, n. 28315).

La prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948, n. 4), Cod. civ. per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad un anno od in termini più brevi si riferisce, in sostanza, alle obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dal fatto che la prestazione è suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo, di guisa che soltanto con il protrarsi dell'adempimento nel tempo si realizza la causa del rapporto obbligatorio e può essere soddisfatto l'interesse del creditore per il tramite della ricezione di più prestazioni, aventi un titolo unico, ma ripetute nel tempo ed autonome le une dalle altre; tale prescrizione, per contro, non trova applicazione con riguardo alle prestazioni 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. (Cass., SS.UU., 25 luglio 2002, n. 10955; Cass. 9 febbraio 2007, n. 2941; 21 marzo 2014, n. 6659; 17 dicembre 2019, n. 33266).

Le obbligazioni per tributi erariali non possono, infatti, qualificarsi come prestazioni periodiche, come è stato chiarito dalla giurisprudenza citata, in quanto il loro ammontare deriva, anno per anno, da elementi riferibili a ciascun anno d'imposta in relazione alla sussistenza dei presupposti impositivi, ciò comportando che i singoli periodi d'imposta e le obbligazioni che ad essi si riferiscono sono tra loro autonomi, mancando la *causa debendi* continuativa, che caratterizza le prestazioni periodiche.

Prescrizione quinquennale per i crediti contributivi INPS

Occorre da ultimo rilevare che quanto stabilito dalla richiamata sentenza delle Sezioni Unite n. 23397/2016, ha trovato conferma nelle successive sentenze 4 dicembre 2018, n. 31352 e 26 aprile 2019, n. 11335, in materia di lavoro, la quale ultima, in particolare, ha ribadito, sempre in tema di contributi previdenziali, l'irrelevanza del subentro dell'Agenzia delle Entrate quale nuovo concessionario, sia del fatto che l'art. 20, comma 6, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, faccia riferimento al termine decennale di prescrizione, atteso che detto termine concerne il procedimento amministrativo per il recupero delle quote inesigibili e non interferisce con lo specifico termine di prescrizione previsto per azionare il credito.

Più di recente, con l'ordinanza 23 giugno 2020, n. 12288, la Corte di Cassazione - in sostanziale conformità alla sentenza n. 11814/2020 in trattazione - ha deciso che dopo l'emissione di una cartella di pagamento, l'INPS ha tempo 5 anni per il recupero dei contributi previdenziali, poiché non trova applicazione il termine prescrizionale ordinario decennale.

Nel caso esaminato, erano state emesse nei confronti di un contribuente cartelle esattoriali per crediti contributivi INPS rispettivamente nel 2001, 2002 e 2003.

Il reclamo affinché si dichiarasse che le somme portate non erano più dovute per il decorso del termine di prescrizione quinquennale è stato accolto dai giudici di merito sia di primo sia di secondo grado, richiamandosi alla sentenza delle Sezioni Unite n. 23397/2016, che - come si è visto - ha risolto il contrasto giurisprudenziale in materia di durata della prescrizione relativamente agli avvisi di pagamento non opposti.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, a cui l'INPS aveva dato incarico di recuperare i contributi dovuti dal contribuente, ha quindi adito la Corte di Cassazione, ma il ricorso erariale è stato dichiarato inammissibile e ribadito il principio di diritto fissato dalla citata sentenza n. 23397/2016, secondo cui la scadenza del termine per proporre opposizione a una cartella di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare la c.d. conversione del termine di prescrizione da quinquennale a decennale ai sensi dell'art. 2953 Cod. civ. (Cass. 7 aprile 2017, n. 9076: "Il diritto alla riscossione di un'imposta, azionato mediante

emissione di cartella di pagamento e fondato su un accertamento divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, bensì al termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2953 cod. civ. per l'*actio iudicati*). Ciò perché la disposizione civilistica si applica soltanto nel caso in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la cartella, avendo natura di atto amministrativo (Cass. 19 giugno 2009, n. 14301), è priva dell'attitudine ad acquisire efficacia di giudicato.

Lo stesso vale per l'avviso di addebito dell'INPS, che, dal 1° gennaio 2011, ha sostituito la cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di detto Istituto (art. 30, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122).

Sulla scorta degli affermati principi, la sentenza n. 12288/2020, destituisce di fondamento l'assunto difensivo dell'Agenzia delle Entrate secondo cui:

- pur in seguito alla sentenza delle Sezioni Unite n. 23397 del 2016, la tesi della prescrizione decennale del diritto alla riscossione è egualmente sostenibile;
- il diritto ad azionare il credito portato nelle cartelle da parte dell'Agente della riscossione, in assenza di previsioni normative derogatorie, resterebbe quello decennale; la sentenza delle Sezioni Unite n. 23397 del 2016 si sarebbe limitata a statuire in merito alla sola applicabilità dell'art. 2953 Cod. civ. alla fattispecie, ma non avrebbe affrontato il diverso aspetto relativo all'individuazione del termine di prescrizione del rapporto obbligatorio scaturente dal titolo esecutivo, che abilita l'agente della riscossione all'esercizio dell'azione di recupero coattivo, il quale, in assenza di espressa previsione per l'azione di riscossione, dovrebbe ritenersi decennale".