

Prescrizione e decadenza in diritto tributario

1. Premessa:

Come è a tutti noto il decorso del tempo, insieme con altri elementi, può assumere variamente rilievo per l'ordinamento giuridico, e più in particolare può influire sull'acquisto e sull'estinzione dei diritti. Vengono in proposito in evidenza rispettivamente gli istituti dell'usucapione nel primo caso, e della prescrizione e della decadenza, sotto il secondo profilo.

La disciplina degli istituti della prescrizione e della decadenza si rinviene innanzi tutto nel codice civile, e così in particolare nell'un caso negli artt. 2934 e ss. e nel secondo caso, negli artt. 2964 e ss. C.c.

Considerata la sede, altamente qualificata, nella quale la presente relazione è destinata ad essere illustrata, anche per necessità di sintesi darò per scontato il richiamo ai contenuti di quella disciplina, e conseguentemente anche alle differenze che caratterizzano i due istituti, assolutamente non prive di riflessi sul piano applicativo delle norme.

E però non sarà fuor di luogo qui quanto meno elencare i tratti più significativi e specifici delle rispettive discipline, premettendo per ciascuno di essi il diverso fondamento che la dottrina ha ritenuto di individuare per ciascuno di essi.

2. Prescrizione:

- Fondamento: Inerzia prolungata = presunzione di abbandono del diritto: esigenza di certezza rapporti giuridici;
- Natura: istituto di ordine pubblico: non derogabile, non prorogabile né abbreviabile, né rinunziabile durante il suo corso;
- Ammissibilità di rinuncia successiva (art. 2937 c.c.)
- Non rilevabilità d'ufficio (art. 2938 c.c.)
- Effetti del pagamento del debito prescritto (art. 2940 c.c.): adempimento di obbligazione naturale, onde l'irripetibilità di quanto sia stato pagato. Da qui e

dalla non rilevabilità d'ufficio la conclusione di parte della dottrina che individua nell'istituto in esame una causa di *perdita di forza del diritto e non una causa estintiva* del diritto).

- Oggetto della prescrizione (tutti i diritti tranne quelli indisponibili e il diritto di proprietà);
- Inizio della prescrizione: posto che il fondamento della prescrizione è l'inerzia della parte, ne consegue che il relativo termine non può che decorrere dal momento in cui il diritto possa esser fatto valere.
- Sospensione e Interruzione: sempre in ragione del fondamento dell'istituto, l'inerzia del titolare del diritto non può assumere rilievo allorchè sussista una causa che giustifichi l'inerzia stessa (rapporti tra le parti o particolari condizioni del titolare del diritto: cause tassative di sospensione del termine); mentre per altro verso in presenza di un atto di esercizio del diritto, il periodo di tempo pregresso deve ritenersi privato del suo significato "presuntivo", sulla qual cosa si fonda l'istituto della interruzione, che implica, quale conseguenza dell'atto interruttivo, il decorrere di un nuovo termine.
- Durata: ° p. ordinaria decennale (art. 2946 c.c.);
 - p. brevi (art. 2947 e ss.) e effetti del giudicato (art. 2953)
 - P. presuntive (art. 2954) (presunzione di estinzione e non necessariamente di pagamento...): operano sul piano del diritto processuale e non del diritto sostanziale.

3. Decadenza:

- Fondamento: necessità che un diritto, ma molto più spesso un potere, sia esercitato entro un determinato termine, indipendentemente da ogni considerazione circa le situazioni soggettive;
- Necessità di una previsione normativa specifica (mentre per la prescrizione vale la regola generale del c.c.): ed invero la decadenza costituisce sempre un

- istituto di carattere eccezionale, in quanto deroga al principio generale del libero esercizio dei propri diritti;
- Prevedibilità convenzionale;
 - Inapplicabilità sospensione (salvo diversa espressa disposizione) e interruzione (contrastante in radice con la natura della decadenza: **una volta esercitato il potere, la decadenza resta definitivamente esclusa**)
 - **Una volta evitata la decadenza, il diritto rimane soggetto alle regole sulla prescrizione (art. 2967 c.c.).**
 - **È rilevabile d'ufficio, non rinunziabile e non modificabile solo se relativa a diritti indisponibili, e quindi per un interesse generale;** altrimenti deve essere eccepita, può essere rinunziata ecc.

4. Considerazioni generali relativamente al Diritto Tributario.

In materia tributaria la legislazione spesso prevede termini di decadenza, mentre solo in rare occasioni si parla di prescrizione, valendo al riguardo in via generale le regole civilistiche.

In linea di massima:

- Si parla di decadenza con riferimento a:
 - Potere di accertamento;
 - Potere di liquidazione;
 - Potere di iscrizione a ruolo;
 - Diritto al rimborso da parte del contribuente.
- Deve ritenersi invece soggetto a prescrizione il diritto di credito già definitivamente sorto e non ancora attuato per l'inadempimento del debitore (sia esso il privato contribuente, sia l'A.F.)

Lo Statuto del Contribuente (L. 27.7.2000 n. 212) all'art. 3 ha previsto che i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta non possono essere prorogati. Secondo l'art. 1 le norme dello Statuto non sarebbero derogabili se non espressamente e mai con norme speciali.

L'art. 3 cit. ha certamente abrogato il vecchio art. 1 del d.l. 21.6.1961 n. 498 secondo il quale, qualora gli uffici finanziari non siano in grado di funzionare regolarmente a causa di eventi eccezionali, i termini di prescrizione e decadenza possono essere prorogati con D.M. del Ministero competente (all'epoca delle Finanze).

Ciò premesso, residua però il dubbio se e in quali limiti la proroga possa essere prevista dal legislatore, e quale sia dunque concretamente la “forza” dello Statuto.

Sta di fatto che è stato poi lo stesso legislatore, poco dopo l'approvazione dello Statuto del contribuente con la L. n. 289/2002 (Legge Finanziaria per il 2003, che sicuramente non è una legge di carattere generale), a prevedere una ipotesi di proroga dei termini di decadenza (e conseguentemente anche dei successivi termini di prescrizione per il recupero dell'imposta) per l'accertamento dell'imposta sui redditi e dell'Iva nei confronti dei contribuenti che non si fossero avvalsi di quel condono tributario.

Se lo Statuto fosse stato adottato con L. Costituzionale, non vi è dubbio che una legge ordinaria non avrebbe potuto violare il precetto dell'art.3; viceversa resta difficile riconoscere ad esso quella forza maggiore che l'art. 1 sembrerebbe evocare in virtù dei principi costituzionali ai quali con essa si è inteso dare attuazione (artt.3, 23, 53 e 97).

5. La prescrizione in diritto tributario.

In via generale può affermarsi che anche in materia tributaria la Prescrizione **non può essere rilevata d'ufficio**; ad essa si applicano gli istituti della **sospensione** e della **interruzione**, secondo l'ordinaria disciplina civilistica.

La **decorrenza**, per quanto riguarda le ipotesi più significative, relative ai **diritti dell'A.F.** (in materia tributaria il contenzioso riguarda prevalentemente le obbligazioni dei contribuenti, e solo marginalmente i diritti dei medesimi a rimborsi), coincide con il momento nel quale il ruolo diventa esecutivo.

La notifica di una cartella di pagamento o di una ingiunzione fiscale produce un effetto interruttivo, mentre l'impugnazione del ruolo, della cartella o dell'ingiunzione produce un effetto sospensivo.

Relativamente ai **diritti del contribuente** qualunque atto di messa in mora è idoneo a produrre un effetto interruttivo.

6. La decadenza in diritto tributario

Come già innanzi osservato in via generale può dirsi che si ha decadenza allorchè, per espressa previsione di legge, l'infruttuoso decorso di un termine consuma la possibilità di esercitare un potere idoneo a far acquistare un diritto.

In materia tributaria può aggiungersi che l'infruttuoso decorso del termine, idoneo per volontà del legislatore a determinare la decadenza, può consistere nella mancata conclusione di un procedimento (se si tratta dell'A.F.) o viceversa, qualora si tratti del contribuente, nella omissione di un comportamento attivo; in entrambi i casi l'applicazione di questa particolare "sanzione" prevista dall'ordinamento, deve conseguire ad un accertamento, che nel primo caso (decadenza dell'ufficio) è eventualmente di competenza direttamente del giudice Tributario, in sede di impugnazione del provvedimento emesso in violazione del termine di legge; mentre nel secondo caso può essere immediatamente rilevata già dall'A.F. nell'eventuale provvedimento di diniego che consegua al tardivo esercizio di un diritto da parte del contribuente, salvo per quest'ultimo richiedere ed ottenere una verifica in sede giurisdizionale, mediante impugnativa, sempre dinanzi alla Commissione Tributaria, del provvedimento negativo dell'A.F.

A tal proposito sarà opportuno ricordare il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale la decadenza del contribuente in materia di rimborso di imposta indebitamente versata, scaturendo da un regime legale che esclude qualsiasi potere di disposizione delle parti, è sempre rilevabile di ufficio, anche in sede di gravame (fatti salvi gli eventuali effetti preclusivi del giudicato interno), senza che possa farsi distinzione alcuna tra le varie cause di erroneo

versamento (cfr. **Cass. 23.3.2012 n. 4670**: “In tema di contenzioso tributario la decadenza stabilita dalle leggi fiscali in favore dell’A.F. per il mancato rispetto dei termini fissati per richiedere il rimborso di un tributo indebitamente versato è rilevabile di ufficio anche in grado di appello, perché attiene a situazioni indisponibili determinate dall’esigenza di assicurare la stabilità delle entrate tributarie entro un periodo di tempo definito e costituisce, quindi, una mera argomentazione, tesa a contrastare la sfavorevole decisione di primo grado, che come tale non integra una domanda o eccezione nuova, la cui proposizione per la prima volta nel giudizio di appello è vietata dall’art. 57 del d.lgs. n. 546/1992”; cfr **Cass. 8.3.2013 n. 5862**).

Al contrario, e ben se ne comprende la ragione se si riflette sulla indisponibilità dei diritti dell’A.F. e viceversa sulla disponibilità dei diritti del contribuente, si ritiene che il termine di decadenza previsto a favore di quest’ultimo per l’esercizio del potere dell’Ufficio, non possa considerarsi indisponibile ai sensi dell’art. 2969 c.c. così che la relativa eccezione non sia da ritenersi sottratta alla disciplina del cit. art. 57 (v. **Cass. 24.8.2007 n. 18019**).

Nel caso di decadenza prevista a carico dell’ufficio al fine di evitare la conseguenza sfavorevole non è sufficiente che l’A.F. abbia adottato l’atto di sua competenza, ma è necessario che l’abbia anche notificato al contribuente nei prescritti termini, attesa la natura recettizia degli atti impositivi dell’Amministrazione.

7. La disciplina specifica delle singole imposte.

Vediamo ora cosa accade nello specifico per le singole imposte:

- Imposte sui redditi:

il fondamentale potere di accertamento è previsto **espressamente** a pena di decadenza dall’art. 43 DPR n. 600/1973 (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; e nel caso di omessa dichiarazione 31 dicembre del quinto anno successivo a quello nel quale avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione). I suddetti termini si

raddoppiano ex art. 43 comma 3 (introdotto dal legislatore nel 2006 con l'art. 37 comma 24 D.L. n. 223 del 4.7.2006, con v. in legge n. 248/2006) in caso di “violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74”;

il potere di liquidazione di imposte, contributi, premi, rimborsi è regolato dall'art. 36 bis (termine coincidente con l'inizio del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo), mentre il potere di liquidazione in virtù di controllo formale è disciplinato dall'art. 36 ter dello stesso DPR (31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). In ordine al termine ex art. 36 bis innanzi richiamato giova ricordare che, stante l'originaria formulazione della norma, esso è stato a lungo ritenuto dalla giurisprudenza come termine di decadenza. Il legislatore è però successivamente intervenuto con l'art. 28 della L. 27.12.1997 n. 449 a precisare espressamente, in sede di interpretazione autentica che il suddetto termine “avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza”. E quest'ultima norma è stata riconosciuta legittima anche dalla Corte Costituzionale (sulla natura ordinatoria del termine ex art. 36 bis cit. v. **Cass. 3.4.2013 n. 8055** secondo la quale: “In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, il termine annuale per la relativa rettifica cd. formale, previsto dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, secondo l'interpretazione autentica offerta dall'art. 28 primo comma della Legge 27.12.1997 n. 449 non ha natura decadenziale, né è dato ipotizzarne una trasformazione da perentorio in ordinatorio, in ragione della valenza precettiva “ ab origine” della disposizione interpretativa”).

Oggi peraltro la nuova formulazione degli artt. 36 bis e ter induce ad escludere la natura decadenziale di entrambi i termini previsti dalle citate disposizioni.

E però al riguardo merita di essere ricordato quanto in proposito precisato dalla Suprema Corte, in particolare con la **sentenza 30.6.2009, n. 15307**, secondo la

quale: “In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, la disposizione, espressamente definita di interpretazione autentica, contenuta nell'art. 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, indipendentemente da tale qualificazione espressa dalla legge, in presenza di un obiettivo dubbio ermeneutico sulla sua natura, ha efficacia retroattiva, e il termine annuale per la rettifica delle dichiarazioni fissato dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 non ha natura perentoria, il che comporta che il suo inutile decorso non è causa di decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dal potere di procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi, nei limiti imposti dai principi costituzionali e di civiltà giuridica. Infatti, in materia tributaria, ogni decadenza deve essere espressamente prevista, sicché, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto ha efficacia meramente esortativa, e l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto. Tuttavia, non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto "sine die" al potere dell'Amministrazione, il termine di decadenza entro cui va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria va ricollegato, nelle ipotesi di controllo cd. formale (o, più rettamente, cartolare), a cui segua una mera attività di liquidazione, a quello per l'iscrizione a ruolo, fissato nell'art. 17, comma primo, d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo vigente "ratione temporis"), mentre nelle ipotesi di rettifica cartolare (o formale), il relativo potere deve, a pena di decadenza, essere esercitato mediante la notifica dell'atto impugnabile (la cartella di pagamento) entro il termine stabilito, in via generale, dal comma primo dell'art. 43 d.P.R. n. 660 del 1973 (nel testo applicabile "ratione temporis")”.

Il potere di iscrizione a ruolo delle somme dovute in base alle attività accertative o liquidative di cui innanzi, era disciplinato dall'art. 17 DPR n. 602/1973 che prevedeva un termine a pena di decadenza. Abrogata successivamente tale norma, il vuoto fu inizialmente colmato dal legislatore prevedendosi un termine per la notifica della cartella collegato alla consegna

del ruolo (L. finanziaria 2005: dodici mesi successivi), ma annullata tale norma dalla Corte Costituzionale (sent. 15.7.2005 n. 280) per l'incertezza che per il contribuente seguiva alla mancata conoscenza della data di consegna dei ruoli, fu nuovamente previsto un termine per la notifica della cartella dapprima con D.L. 17.6.2005 n. 106 (diversamente articolato a seconda dell'anno della dichiarazione di riferimento) e poi con la modifica dell'art. 25 del DPR n. 602/1973 (2 anni successivi all'accertamento definitivo, terzo anno successivo alla dichiarazione in caso di avv. di liquidazione ex 36 bis, e secondo anno in caso di 36 ter).

Quel che ci interessa in questa sede aggiungere è però che tutto quanto accade dopo l'iscrizione a ruolo dell'imposta e la notifica della cartella entra nell'ambito della prescrizione, e in particolare della prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.

- **IVA**

Anche per l'IVA le rettifiche e gli accertamenti devono essere notificati a pena di decadenza entro i termini espressamente previsti dall'art. 57 DPR n. 633/1972 e la iscrizione a ruolo e la successiva attività di riscossione devono ritenersi soggette a termini decadenziali, mentre tutto quello che segue deve ritenersi soggetto al termine di prescrizione ordinario.

A prescrizione ordinaria è soggetta anche l'eventuale azione dell'A.F. per il recupero di somme eventualmente oggetto di erroneo rimborso al contribuente.

- **Altre imposte indirette**

Per l'**imposta di registro** il potere di accertamento e quello di liquidazione sono sottoposti ai termini di decadenza (Cinque anni nel primo caso, e due anni nel secondo, mentre ulteriori e diversi termini sono fissati per gli atti registrati in via telematica....) previsti dall'art. 76 DPR n. 131/1986. Va segnalato al riguardo il principio contenuto nell'ultimo comma del citato articolo, in virtù del quale

l'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 131.

Anche il potere di **revoca dell'agevolazione stabilita per l'acquisto della prima casa** è soggetto a termine di decadenza.

Valgono dunque i principi generali innanzi riassunti, così che ogni potere funzionale alla formazione di un titolo definitivo è sottoposto a termini di decadenza, mentre le attività successive sono soggette a termine di prescrizione, espressamente previsto in dieci anni dall'art. 78 dello stesso DPR n. 131/1986, con decorrenza da quando l'imposta debba ritenersi "definitivamente accertata" (per mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione, o per definizione del relativo giudizio di impugnazione).

Analogamente per l'imposta sulle successione e donazioni l'art. 27 D. Lgs. 346/1990 prevede, a pena di decadenza per l'A.F. termini differenziati per l'esercizio del potere di accertamento, liquidazione ecc. a seconda delle varie ipotesi (3 anni per la liquidazione in via ordinaria, 2 anni nel caso di dichiarazione infedele, 5 anni in caso di omessa dichiarazione), mentre il successivo art. 41 del DPR n. 346/1990 prevede un termine di prescrizione decennale che comincia a decorrere da quando l'imposta debba ritenersi "definitivamente accertata".

- **Diritti doganali**

In materia di diritti doganali la particolarità che si può cogliere sta nel fatto che l'art. 84 DPR n. 43/1973 prevede che l'azione dello Stato per la riscossione dei relativi diritti **si prescrive nel termine "breve" di tre anni**. La decorrenza di tale termine è poi diversamente e specificamente prevista con riferimento a singole fattispecie, e così, ad esempio, nel caso in cui il mancato pagamento sia conseguente ad un reato, il termine decorre dal momento in cui il decreto o la sentenza penale di condanna sia divenuto definitivo.

- Tributi Locali

Per i tributi locali i termini, sia per l'accertamento che per la riscossione, sono stati unificati per tutti i tributi dalla L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007) e sono:

- Entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione o alla scadenza del termine per la dichiarazione omessa, per la rettifica o l'accertamento a seconda dei casi.
- Per la riscossione, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Anche in questo caso il diritto di credito sorto (e non travolto da decadenze derivanti dalla violazione del termine per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione) si prescrive in dieci anni decorrenti dalla notifica della cartella.

- IRAP

Per l'IRAP il legislatore ha previsto con l'art. 25 del d. lgs. n. 446/1997 che per l'attività di controllo, di accertamento, di riscossione si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi, ad eccezione di talune specifiche norme espressamente indicate, così che trovano certamente applicazione i termini di cui all'art. 43 comma 1 e 2. Controversa è invece l'applicazione anche dei termini raddoppiati di cui al comma 3 innanzi richiamato, giacchè per una parte della giurisprudenza questa ultima disposizione non dovrebbe mai trovare applicazione in materia di IRAP, essendo esclusa in radice la possibilità di una rilevanza penale dei fatti accertati; per altra parte, invece, l'applicabilità deriverebbe dalla volontà del legislatore di trattare in maniera omogenea le imposte sui redditi e l'IRAP.

- Tassa auto

Alla tassa auto si applica, per l'accertamento, il termine triennale di prescrizione previsto dalla Art. 5 D.L. n. 953/1982, come modif. con la L. 7.3.1986 n. 60, secondo il quale: "L'azione dell'A.F. per il recupero delle tasse dovute dall'1.1.1983

per effetto dell'iscrizione di veicoli.....**si prescrive** con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento”.

In proposito la Suprema Corte ha chiarito che: “La prescrizione triennale del credito erariale avente ad oggetto il pagamento della tassa di circolazione dei veicoli inizia a decorrere non dalla scadenza del termine sancito per tale pagamento, ma dall'inizio dell'anno successivo, in virtù della previsione di cui all'art. 3 del d.l. 6 gennaio 1986, n. 2 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 marzo 1986, n. 60), che non si è limitato a disporre in via generale l'allungamento del termine biennale originariamente previsto dalla previgente disciplina (art. 5, comma 31, del d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53), ma ha inteso assicurare in ogni caso la riscossione, entro il nuovo termine di tre anni, della tassa di circolazione dovuta per il 1983 con applicazione retroattiva” (così **Cass. sent. 9.5.2014, n. 10067**).

Ed ha altresì precisato che: “In tema di tassa di possesso sugli autoveicoli, il decorso del termine di prescrizione triennale per la sua riscossione, previsto dall'art. 5, comma 51, del d.l. 30 dicembre 1986, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, non è interrotto dalla sola iscrizione a ruolo del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quanto tale procedura si sviluppa tutta all'interno di quest'ultima e pertanto - producendosi l'effetto interruttivo della prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., solo in forza di un atto che valga a costituire in mora il debitore - è inidonea ad essere percepita ed a produrre effetti nella sfera giuridica del destinatario della pretesa” (**ord. 9.1.2014 n. 315**).

Ciò premesso, la successiva attività di riscossione deve ritenersi soggetta a prescrizione decennale, secondo quanto di recente affermato dalla Corte di Cassazione con **ord. 15.1.2014 n. 701**, secondo la quale: “Il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione o sulla base di sentenza passata in giudicato, è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948 n. 4 c.c. “per tutto quello che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi”, bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c 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 e autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi” (cfr. **Cass. sent. n. 2941/2007**).

Nella giurisprudenza di merito controverso al riguardo è se l'attività di riscossione di tale taxa sia soggetta al termine decadenziale di cui all'art. 25 comma 1 lett. c DPR n. 602/1973 (così **CTR Lombardia sent. 18.1.2011, n. 14**), o piuttosto, ritenendosi quella norma applicabile alle sole imposte dirette, al diverso termine decadenziale di cui all'art. 1 comma 161 L. n. 296/2006 (31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato), previsto in materia di tributi locali. Ma di entrambi tali termini non vi è traccia nella giurisprudenza di legittimità intervenuta in questa materia, così come innanzi richiamata.

- **Prescrizione sanzioni non penali**

Il diritto alla riscossione delle sanzioni tributarie non penali è soggetto a un termine di decadenza che l'art. 20 comma 1 D.Lgs. n. 472/1997 fissa nel 31 dicembre del quinto anno successivo alla violazione o alla scadenza del diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi (termine successivamente raddoppiato per talune violazioni, con ikl D.L. 1.7.2009, n. 78) Tale termine, prorogabile di un anno qualora vi siano più soggetti responsabili, e ad almeno uno di essi la notifica dell'atto di contestazione sia avvenuto nel quinquennio, peraltro si applica ai soli casi in cui via sia la necessità di uno specifico atto di contestazione (al quale non è equiparabile l'atto di constatazione della Guardia di Finanza), potendosi in taluni casi liquidare la sanzione direttamente con l'avviso di accertamento, o addirittura direttamente iscrivere a ruolo la sanzione.

Esauritasi la fase di definizione della sanzione, il diritto alla riscossione si prescrive anch'esso in cinque anni (art. 20 comma 3).

Discutibile è il momento di decorrenza di tale termine.

Se si segue fino in fondo l'impostazione penalistica che il legislatore della riforma del sistema sanzionatorio ha voluto imprimere con il d.lgs. suddetto, ne consegue che la decorrenza deve farsi coincidere con il momento in cui la violazione è stata commessa; ciò del resto conformemente a quanto l'art. 17 della L. n. 4/1929 (oramai abrogato) espressamente prevedeva per la pena pecuniaria.

Se viceversa si segue l'impostazione civilistica (che caratterizzava il sistema sanzionatorio precedente) si deve aver riguardo alle norme dettate dal codice civile e quindi alla richiesta che fa l'A.F. con la quale solo viene quantificata la sanzione: in questa ottica si è ritenuto che la decorrenza va fissata con riferimento al momento nel quale la sanzione è stata irrogata (Al riguardo deve considerarsi che vi sono tre diversi modi di irrogazione della sanzione: 1) atto di contestazione con termine di 60 gg. per memorie; 2) con provvedimento di rettifica o accertamento; 3) mediante iscrizione a ruolo).

La tesi più garantista, che fa riferimento all'impostazione penalistica sembra peraltro sicuramente preferibile giacché:

- a) Più coerente con lo spirito della riforma del 1997;
- b) per gli illeciti amministrativi in generale, per i quali anche vi è la medesima esigenza di quantificazione della sanzione, il legislatore ha previsto un termine quinquennale di prescrizione decorrente dal momento del fatto (art. 28 L. n. 689/1981).

L'art. 20 cit, prevede poi che l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento: trattasi chiaramente di un evento interruttivo e sospensivo al tempo stesso.

Va da sé che, coerentemente con i principi più volte ribaditi in materia: "Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c. che disciplina specificamente e in via generale la cosiddetta "actio iudicati", mentre se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il

termine di prescrizione di cinque anni previsto dall'art. 20 del d. lgs. 18.12.1997 n. 472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario” (così Cass. sent. 10.12.2009 n. 25790).

- **La prescrizione per i rimborsi**

Anche il diritto al rimborso del contribuente è soggetto a termini di decadenza e prescrizione, distintamente previsti dalla disciplina delle singole imposte:

- ° per i rimborsi in materia di imposte sui redditi provvedono gli artt. 37 e 38 DPR n. 602/1973 a fissare il termine di 48 mesi dal pagamento.

- ° in materia di IVA provvedono gli artt. 30, 38 bis e 38 ter DPR 633/1972 (il rimborso va essenzialmente chiesto all'atto della dichiarazione);

- ° in materia di registro provvede l'art. 77 DPR n. 131/1986 (tre anni dal versamento o dal momento in cui è sorto il diritto alla restituzione).

- ° per i tributi locali il rimborso delle somme versate e non dovute dal contribuente deve essere richiesto entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione (art. 1 comma 164 L. n. 296/2006).

- ° in assenza di specifica disposizione vale la regola di cui all'art. 21 c.2 ultima parte, secondo la quale: “La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”.

Una volta presentata la domanda nei termini, ed evitata così la decadenza, o essa viene accolta, ed allora non si pone più nessun problema; o si forma il silenzio-rigetto. In questo secondo caso trova applicazione l'art. 21 comma 2 D.Lgs. n. 546/1992 secondo il quale il ricorso avverso il rifiuto tacito può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e fino a quando il diritto alla

restituzione non è prescritto (trova anche qui applicazione il termine ordinario decennale di prescrizione).

In tema di rimborso nella giurisprudenza di legittimità risulta costantemente ribadito che: “In tema di IVA, l’esposizione di un credito d’imposta nella dichiarazione dei redditi fa sì che non occorra, da parte del contribuente, al fine di ottenere il rimborso, alcun altro adempimento, dovendo solo attendere che l’A.F. eserciti sui dati esposti nella dichiarazione, il potere dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte ovvero, ricorrendone i presupposti, attraverso lo strumento della rettifica della dichiarazione. Ne consegue che il relativo credito del contribuente è soggetto all’ordinaria prescrizione decennale, mentre non è applicabile il termine biennale di decadenza previsto dall’art. 21 comma 2 d.l.gs. 31.12.1992 n. 546 in quanto l’istanza di rimborso non integra il fatto costitutivo del diritto ma solo il presupposto di esigibilità del credito per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso stesso” (v. **Cass. 1.10.2014 n. 20678**).

Analogamente ha affermato la Suprema Corte che 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 d.p.r. 29.9.1973 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 condizioni di conoscere la pretesa creditoria (v. **Cass. 15.10.2014, n. 21734; 27.3.2006, n. 6940**).

Ettore Ferrara