

Riscossione

La prescrizione decennale per i crediti iscritti a ruolo e notificati a mezzo di una cartella di pagamento

di Isabella Buscema - Esperto di diritto tributario

La recente Ordinanza della Cassazione, n. 24106, depositata il 27 settembre 2019 ha statuito che occorre dare seguito alla prescrizione decennale per tutti i crediti previdenziali iscritti a ruolo e notificati a mezzo di una cartella di pagamento, e ciò indipendentemente dalla natura del credito e unicamente in virtù dell'esercizio del potere di riscossione da parte dell'Agente della riscossione. Tale assunto si pone in contrasto con l'intervento precedente della Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016, la quale aveva sancito il principio in base al quale la mancata impugnativa della cartella esattoriale determina "la irretrattabilità del credito ma non ... anche l'effetto della c.d. 'conversione' del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale ... qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria". In altri termini, il massimo Consesso aveva chiarito che la prescrizione da applicare dopo la notifica della cartella di pagamento è quella prescritta dalla legge per ciascuna tipologia di credito erariale o previdenziale, sicché l'interprete è tenuto a verificare per ciascun credito il termine di prescrizione.

Prescrizione decennale

Gli Ermellini, con l'ordinanza n. 24106/2019 (1), hanno precisato che la prescrizione decennale è stabilita direttamente dall'art. 20, comma 6, D.Lgs. n. 112/1999 (2), il quale prevede, nell'ambito della procedura di scarico tra Ente creditore e Agente della riscossione, un inciso del seguente tenore "a condizione che non sia decorso il termine di prescrizione decennale", rinviando a un precedente della stessa Cassazione, la

sentenza n. 13418 del 30 giugno 2016, che avalla l'equiparabilità della cartella di pagamento alla sentenza passata in giudicato, sotto il profilo dell'assoggettività alla prescrizione ordinaria.

Le altre argomentazioni a sostegno della prescrizione decennale sono l'irrinunciabilità della prescrizione sui crediti previdenziali da parte dell'ente previdenziale e l'efficacia sostanziale del riferimento alla prescrizione contenuto nell'indicato art. 20, comma 6 (3).

(1) La decisione sulla controversia è stata presa dalla sezione lavoro, in tema di contributi dovuti all'INPS o all'INAIL, per i quali la decisione viene presa dal tribunale ordinario.

(2) La prescrizione decennale non è derivante dalla applicazione del disposto dell'art. 2953 Cod. civ., in quanto pacificamente la cartella non opposta non è paragonabile alla sentenza passata in giudicato, ma da specifiche disposizioni in materia tributaria quali gli artt. 17, D.Lgs. n. 46/1999 e 19-20, D.Lgs. n. 46/1999 in materia di azione di riscossione nelle ipotesi di avvenuto "scarico" dei ruoli; gli artt. 19 e 20, D.Lgs. n. 46/1999 prevedono un termine decennale per il riaffidamento all'agente della riscossione, da parte dell'ente creditore, dell'attività di recupero, e individuano, in generale, un termine decennale di prescrizione del credito complessivamente considerato dalla cartella.

(3) Per l'attività amministrativa di riscossione vale, come regola generale, il termine ordinario della prescrizione, nell'ambito di una procedura (di scarico per inesigibilità) del pari di natura pacificamente amministrativa la procedura di scarico per inesigibilità di quote di imposta, di cui agli artt. 19 e 20, D.Lgs. n. 112/1999, ha carattere meramente amministrativo e riguarda esclusivamente il rapporto giuridico di dare-avere intercorrente tra il concessionario e l'ente creditore, al fine di accertare se sussista o meno il diritto al rimborso. Nell'ambito di tale procedura, al comma 6, art. 20, è stata prevista una "norma generale di salvaguardia per l'ente creditore", stabilendosi che qualora tale ente, nell'esercizio della propria attività istituzionale individui - successivamente al scarico - l'esistenza di significativi elementi reddituali o patrimoniali riferibili agli stessi debitori, può, "a condizione che non sia

Con l'ordinanza n. 24106/2019, la Cassazione ha indicato come valida la prescrizione decennale per le cartelle esattoriali relative a INPS e INAIL.

Osservazioni

Sussiste l'opposto principio espresso dalla più volte citata Sezione Unite "i debiti contributivi portati da una cartella esattoriale... si prescrivono nel termine di cinque anni secondo la disciplina generale della prescrizione di tali debiti". Il richiamo alla sentenza al precedente, n. 13418 del 30 giugno 2016, non tiene conto che si tratta di una pronuncia anteriore alla richiamata Sezione Unite, n. 23397 del 17 novembre 2016 (4), che è intervenuta proprio a chiarire l'orientamento nelle vertenze sulla prescrizione in fase di riscossione.

Infine, anche la natura sostanziale dell'art. 20, comma 6, D.Lgs. n. 112/1999, dedotta in sentenza, è contraria alla costante giurisprudenza, inclusa l'indicata Sezione Unite, citata anche nella decisione in commento, che assicura invece la mera rilevanza interna alla procedura di discarico, della indicata norma, e dell'inciso sulla prescrizione decennale, come da ultimo confermato da altra sentenza della Cassazione, n. 11335/2019, la quale con estrema chiarezza ha affermato: "non assume rilievo il richiamo al D.Lgs. n. 112/1999, art. 20,

decorso il termine di prescrizione decennale", sulla base di valutazioni di economicità e delle esigenze operative, riaffidare in riscossione le somme, comunicando all'agente della riscossione i nuovi beni da sottoporre a esecuzione, ovvero le azioni cautelari o esecutive da intraprendere. In questo caso, l'azione dell'agente della riscossione deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso di intimazione previsto dall'art. 50, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

(4) La notifica degli avvisi di liquidazione relativi al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari deve avvenire nel termine di prescrizione quinquennale, posto che la sentenza delle SS.UU. n. 23397/2016 ha ampliato l'ambito di applicazione della prescrizione breve per i tributi, non soltanto con riguardo alla notifica della cartella di pagamento, bensì anche alle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito, ecc.) (Cass., sez. V, 23 novembre 2018, n. 30362).

(5) La mancata impugnazione della cartella di pagamento nel termine di decadenza previsto dalla legge produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. conversione del termine di prescrizione breve - eventualmente previsto - in quello ordinario decennale, di cui all'art. 2953 Cod. civ. (Cass., sez. VI - 5, 3 maggio 2019, n. 11760, ord).

La scadenza del termine perentorio per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, D.Lgs. n. 46 del 1999, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche la c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale, secondo l'art. 3, commi 9 e 10, Legge n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 Cod. civ., restando irrilevante sia il subentro dell'Agenzia delle entrate quale nuovo concessionario, sia il fatto che l'art. 20, comma 6,

comma 6, che prevede un termine di prescrizione strettamente inerente al procedimento amministrativo per il rimborso delle quote inesigibili", e nega perciò l'efficacia dell'art. 20 nei confronti del contribuente.

La prescrizione del diritto a riscuotere le somme della cartella di pagamento dipende dal tipo tributo di cui si chiede il pagamento

Va condiviso l'orientamento (5) secondo cui la prescrizione della cartella di pagamento dipende dal tipo tributo di cui si chiede il pagamento e, quindi, varia a seconda del caso concreto (6).

Tutte le volte in cui oggetto della pretesa esattoriale è un'imposta locale come la tassa sui rifiuti (TARI), l'IMU, l'ICI, la TOSAP, un credito per contributi previdenziali dovuti all'INPS oppure una sanzione per violazione del codice della strada la prescrizione è quinquennale e il termine inizia a decorrere dal giorno della notifica della cartella esattoriale. Invece, nel caso in cui oggetto della cartella esattoriale sia il mancato pagamento del bollo auto (tassa di circolazione), la cartella "scade" dopo tre anni.

Infine, nel caso di imposte sui redditi come l'IRPEF, l'IRES e anche l'IRAP e l'IVA, la prescrizione è di dieci anni (7).

D.Lgs. n. 112 del 1999 preveda un termine di prescrizione decennale per la riscossione, atteso che detto termine concerne il procedimento amministrativo per il rimborso delle quote inesigibili e non interferisce con lo specifico termine previsto per azionare il credito. (Cass., sez. VI - lavoro, ord., 26 aprile 2019, n. 11335).

(6) Le Sezioni Unite della Cassazione, con la pronuncia n. 23397/2016, dopo anni di orientamenti giurisprudenziali totalmente altalenanti, hanno finalmente preso una posizione ferma ed irremovibile sul termine prescrizione da applicare in caso di esecuzione fondata su cartella esattoriale per crediti contributivi INPS non opposta. Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, in estrema sintesi, la prescrizione è sempre quinquennale, dal momento che la cartella non opposta non può essere giuridicamente equiparata ad una sentenza passata in giudicato. Il principio viene esteso anche ai tributi.

(7) La prescrizione del diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie per la violazione di norme tributarie è di 10 anni se deriva da sentenza passata in giudicato.

E questo in virtù dell'art. 2953 Cod. civ., che prevede la prescrizione decennale per la sanzione che deriva da una sentenza oramai non impugnabile. Viceversa, se la definitività della sanzione amministrativa non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile (es. sentenza), come nel caso di specie deve applicarsi il termine di prescrizione di 5 anni, previsto dall'art. 20, D.Lgs. n.472/1997. Tale termine decorre dalla notifica dell'atto esattoriale.

Secondo gli Ermellini quindi è da ritenersi pacifico, in tal caso, il decorso del termine quinquennale di prescrizione, posto anche che gli effetti di cui all'art. 2953 Cod. civ sono diversi da quelli prodotti da una cartella divenuta definitiva proprio perché non opposta.

Occorre assegnare alla cartella esattoriale la stessa prescrizione prevista per il tributo riportato in essa: 10 anni per le imposte erariali, 5 anni per le tasse degli Enti locali, le sanzioni amministrative e i contributi previdenziali, 3 per il bollo auto.

La prescrizione ordinaria di dieci anni scatta inoltre tutte le volte in cui Equitalia vanta un credito non in forza di una cartella esattoriale, ma di una sentenza (8).

In tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perché non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni.

Si pensi al caso in cui, a seguito dell'accertamento, il contribuente abbia proposto opposizione e il giudizio

sia terminato con una sentenza di rigetto. (Cass. 8 ottobre 2015, n. 20213 sez. T) (9).

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 Cod. civ., che disciplina specificamente ed 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, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (10), atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle

Gi effetti che ne conseguono sono che in assenza di atti interruttivi della prescrizione, dopo i 5 anni, Equitalia non può più richiedere le somme per sanzioni ed interessi, spesso poi più alti dell'originario debito tributario.

(8) Per gli atti esattoriali non contestati vale la prescrizione breve. La mancata impugnazione della cartella di pagamento (o di un qualunque atto impositivo), per debiti previdenziali, non comporta l'allungamento del termine prescrizione. Solo il diritto di credito contenuto in una sentenza passata in giudicato si prescrive in dieci anni.

La scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto produce solo l'effetto della irretrattabilità del credito, ma non determina anche la conversione del termine di prescrizione breve in ordinario decennale ex art. 2953 Cod. civ., disposizione applicabile solo nei casi in cui intervenga un titolo giudiziale definitivo.

Si tratta di un principio che si può applicare a tutti gli atti, comunque denominati, di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate tributarie o extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli Enti locali, nonché per le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Pertanto, se per i relativi crediti sia prevista una prescrizione sostanziale più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre opposizione non consente di fare applicazione del suddetto art. 2953 Cod. civ., tranne che nell'ipotesi in cui sussista un titolo giudiziale divenuto definitivo.

E sia la cartella sia l'avviso di addebito, richiedenti addebiti previdenziali dell'Inps, avendo natura di atti amministrativi, non assumono l'efficacia di giudicato. Per cui la prescrizione della riscossione della cartella di pagamento avviene dopo che siano trascorsi cinque anni e non, invece, dieci anni. (Cass. 17 novembre 2016, n. 23397).

Il diritto alla riscossione di un'imposta, conseguente ad avviso di liquidazione divenuto definitivo, perché confermato con sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza e prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativo-tributaria, ma esclusivamente al termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 Cod. civ., in quanto il titolo sulla base del quale viene intrapresa riscossione non è più l'atto amministrativo, ma la sentenza. (Cass. 21 febbraio 2014, n. 4153).

(9) La definitività della cartella di pagamento, derivante dalla mancata impugnazione nel termine a mezzo ricorso, non può essere equiparata al giudicato di una sentenza. La cartella esattoriale, anche se notificata e non impugnata, non può mai essere paragonata ad un provvedimento giudiziale (per esempio sentenza o decreto ingiuntivo) e non acquista quindi, al pari di quest'ultimo, la cosiddetta efficacia di giudicato (definitività).

Di conseguenza, per il calcolo del termine di prescrizione di una cartella esattoriale, occorre sempre fare riferimento al tributo/credito che ne è oggetto, non potendosi automaticamente trasformare in termine lungo di prescrizione (decennale) un termine più breve. La scadenza del termine - pacificamente perentorio - per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, 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 (nella specie, quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, Legge n. 335/1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 Cod. civ.

Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare 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 dalla Legge n. 122/2010).

È di applicazione generale il principio secondo il quale 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.

Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. 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., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. La cartella esattoriale non è soggetta alla prescrizione decennale propria delle sentenze passate in giudicato. Se quindi ha ad oggetto crediti che si prescrivono in cinque o tre anni, dopo la notifica si applicherà tale termine breve di prescrizione e non quello decennale proprio degli atti giudiziali divenuti definitivi.

(10) La riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate per la violazione delle disposizioni tributarie definitivamente accertate con sentenza passata in giudicato può essere

sanzioni non può che essere di tipo unitario. (Cfr. Cass., SS.UU., 10 dicembre 2009, n. 25790; Cass., sez. V, 11 marzo 2011, n. 5837).

Il diritto alla riscossione di un'imposta, conseguente ad avviso di accertamento divenuto definitivo, perché confermato con sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza e prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativo-tributaria, ma esclusivamente al termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 Cod. civ., in quanto il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma la sentenza. Si applica il termine quinquennale di prescrizione, anziché il termine decennale di cui all'art. 2946 Cod. civ., alla fattispecie avente ad oggetto il credito per sanzioni pecuniarie ed interessi in caso di violazioni in materia di IVA, relativo a provvedimenti irrogativi divenuti definitivi per mancata opposizione da parte del contribuente. (Cass. 22 luglio 2011, n. 16099, sez. T) (11).

Termine breve per i tributi locali e per le ganasce fiscali

Il recupero del credito riguardante la tassa rifiuti è soggetto al termine di prescrizione quinquennale poiché si tratta di una prestazione periodica a carico del contribuente.

Dunque, le azioni esecutive esperite da Equitalia, o da altri soggetti incaricati dalle amministrazioni comunali che riscuotono a mezzo ingiunzione, non possono essere adottate oltre il termine di 5 anni, a meno che non sia stato notificato un atto interruttivo della prescrizione. Il termine quinquennale vale anche per le ganasce fiscali. Infatti, è illegittimo il provvedimento di fermo amministrativo emanato oltre i 5 anni, ancorché si tratti di una misura cautelare.

Questo breve termine prescrizione si applica a tutti i tributi ed entrate locali che si pagano ad anno o frazione di anno. (CTR 17 gennaio 2017, n. 47, sez. 1 Roma) (12).

fatta valere entro il termine di prescrizione di dieci anni, giusta la disciplina dettata dall'art. 2953 Cod. civ. In tal caso non trova applicazione il termine quinquennale disciplinato dall'art. 20, D.Lgs. n. 472/1997 (Cass. 10 dicembre 2009, n. 25790).

(11) La Corte, a Sezioni Unite, con sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016 ha sancito che non esiste un unico termine di prescrizione per le cartelle. Il termine di prescrizione dipende dal tipo di tributo o sanzione richiesto al contribuente con la cartella stessa: per ciascuno di questi infatti è previsto un termine diverso. Dunque, per stabilire quando si prescrive una cartella esattoriale è necessario leggere il dettaglio degli importi indicati all'interno della cartella stessa e risalire a quali imposte o sanzioni essi si riferiscono. Laddove la cartella contiene la richiesta di pagamento importi tra loro eterogenei (ad esempio bollo auto e IMU), ciascuno di questi seguirà il proprio termine di prescrizione; con la conseguenza che la cartella sarà prescritta prima per una parte e dopo per l'altra.

(12) Trattandosi di una prestazione periodica va applicata la regola contenuta nell'art. 2948 Cod. civ., secondo cui il termine

per recuperare il credito si riduce a 5 anni per tutto ciò che si paga periodicamente ad anno o in termini più brevi. La disposizione codicistica trova applicazione nella ipotesi di prestazioni periodiche in relazione a una *causa debendi* continuativa, mentre la medesima norma non trova applicazione nella ipotesi di debito unico. E questa regola vale non solo per la TARI ma, è applicabile più in generale alle entrate locali che si pagano periodicamente, poiché "non è revocabile in dubbio che i pagamenti dei tributi locali di cui si tratta hanno cadenza annuale o in termini più brevi, in ragione di mesi, con ciò rientrando, sotto il profilo testuale, nella disposizione in parola".

Per fermare il termine quinquennale è necessario notificare al debitore un atto interruttivo della prescrizione, che blocchi il suo decorso e lo faccia ripartire da zero. Peraltro, l'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 obbliga Equitalia o il concessionario della riscossione, dopo un anno dalla notifica della cartella o dell'ingiunzione, a emanare un'intimazione al debitore prima di avviare le procedure esecutive.