

## LA PRESCRIZIONE E LA DECADENZA

Il decorso del tempo può essere rilevante per l'ordinamento giuridico: può portare a situazioni di perdita di un diritto.

La prescrizione è un istituto che determina l'estinzione del diritto, in conseguenza di una prolungata inerzia del suo titolare. È collegata all'esigenza dell'ordinamento di avere certezza delle situazioni e dei rapporti giuridici e il favore per l'uso produttivo delle risorse. La disciplina non è derogabile, non si può allungare o abbreviare e la parte passiva non può rinunciarvi preventivamente, cioè quando non sia ancora maturata. Vi si può rinunciare solo successivamente. Non è rilevabile d'ufficio. Può essere sospesa a causa di particolari circostanze esistenti tra le parti, è come se venisse messa in pausa, appena la circostanza viene meno, la prescrizione riprende da dove era stata arrestata; può essere anche interrotta, quando vengono meno l'inerzia del titolare o l'affidamento della controparte.

Per l'istituto della decadenza invece, il decorso del tempo e l'inerzia del titolare fanno sì che egli perda il diritto. Differisce però dal precedente istituto per la sua ragione giustificativa, che si traduce nella certezza delle situazioni e dei rapporti giuridici. Certi diritti sono capaci di condizionare certi rapporti o situazioni; quindi, si vuole che vengano esercitati entro un breve periodo di tempo, perché non è opportuno prolungare l'incertezza attorno a quei rapporti e situazioni. Se il titolare lascia scadere il termine per l'uso del diritto, lo perde e la situazione o rapporto si consolidano definitivamente. Non si applica, di regola, la sospensione, salvi i casi eccezionalmente previsti dalla legge. Può riguardare diritti indisponibili ed essere in tal caso inderogabile; può riguardare diritti disponibili ed in tal caso può essere modificata, non può essere rilevata d'ufficio ed esiste la possibilità di fissare un termine di decadenza. Una volta evitata la decadenza, il diritto rimane soggetto alle regole sulla prescrizione.

Esse sono innanzitutto rilevate dal Codice civile, dagli articoli 2934 e 2964.

In materia tributaria, il termine di decadenza consiste nel periodo di tempo entro cui l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento, alla liquidazione delle imposte o all'iscrizione al ruolo delle stesse; la prescrizione invece consiste nel termine entro cui si estingue il diritto di credito già acquisito dall'Amministrazione Finanziaria a seguito dell'attività di accertamento.

In via generale può dirsi che si ha decadenza quando, per espressa previsione di legge, l'infruttuoso decorso di un termine consuma la possibilità di esercitare un potere idoneo a far acquistare un diritto. L'infruttuoso decorso del termine, idoneo a determinare la decadenza, può consistere nella mancata conclusione di un procedimento se si tratta dell'A.F. o, nel caso in cui si tratti del contribuente, nella omissione di un comportamento attivo; in entrambi i casi per l'applicazione di questo istituto si deve effettuare un accertamento, che nel primo caso 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.

È importante 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. Al contrario, data l'indisponibilità dei diritti dell'A.F. e la 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.

**La decadenza dell'attività amministrativa** ha diversi termini a seconda che si tratti di potere di accertamento, iscrizione a ruolo o potere di liquidazione delle imposte.

Il **potere di accertamento** è previsto espressamente a pena di decadenza dall'art. 43 DPR n. 600/1973. Sono stati modificati con la Legge 208/2015, i termini di decadenza: in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, sarà entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, sarà entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il **potere di liquidazione di imposte**, contributi, premi e rimborsi è regolato dagli articoli 36-bis D.P.R. 600/73 per le imposte sui redditi e 54/bis D.p.r. 633/72 per l'Iva e coincide con l'inizio del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.

Per la decadenza del controllo formale è opportuno considerare quanto disposto dall'art. 36-ter: il termine è il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale. Quindi in merito all'attività di liquidazione e controllo formale il termine per l'iscrizione a ruolo sarà: a seguito della liquidazione, il terzo anno successivo per l'art. 36/bis; a seguito del controllo formale, il quarto anno successivo per l'art. 36/ter.

Per quanto riguarda l' **iscrizione al ruolo** da parte dell'Agenzia delle Entrate per somme dovute dal contribuente a seguito di accertamento d'ufficio divenuto definitivo in mancanza di impugnazione, il termine di decadenza coincide con quello previsto per la notifica della cartella di pagamento, stabilito all'art 25 del D.p.r. 602/72: l'amministrazione finanziaria dovrà quindi iscrivere al ruolo le maggiori somme accertate entro il 2° anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Per quanto riguarda le norme relative alla riscossione dei tributi locali riguardo accertamento, riscossione coattiva e decadenza dei relativi termini, la normativa di riferimento è la Legge 296/2006 (Finanziaria 2007). Essa ha stabilito che per i tributi locali quindi Imu per immobili, Tari per i rifiuti, Tasi per servizi indivisibili e Tosap per la pubblicità e le pubbliche affissioni, il termine di decadenza per la notifica dell'atto di rettifica della dichiarazione o di accertamento, e la contestazione o irrogazioni delle relative sanzioni è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Per quanto riguarda invece la riscossione coattiva, il titolo esecutivo cioè il ruolo incorporato nella cartella di pagamento, deve essere notificato al contribuente, pena decadenza, entro il terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Per quanto riguarda le **sanzioni tributarie** il legislatore ha individuato un termine univoco di cinque anni, sia in ordine alla decadenza che alla prescrizione, nell'articolo 20 del decreto legislativo 472/97.

Per atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni la notifica deve avvenire pena decadenza entro il quinto anno successivo entro cui è avvenuta la violazione, salvo il diverso termine previsto per i tributi a cui si riferiscono. In tal caso tale termine di contestazione segue la disciplina del

tributo a cui si riferisce. Anche il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive in cinque anni.

Dal punto di vista civilistico l'inerzia prolungata da parte del creditore nell'esercizio del suo diritto di riscossione si considera una rinuncia al diritto stesso.

La norma di riferimento è l'articolo 2946 del Codice civile che in generale, per la totalità dei diritti, individua un termine di prescrizione per estinzione di dieci anni dal momento in cui il diritto può essere fatto valere.

In materia tributaria i termini di prescrizione variano da tributo a tributo; essi decorrono, dalla data di notifica della cartella di pagamento o dal momento in cui l'avviso di accertamento è divenuto definitivo, cioè entro 60 giorni dalla notifica.

Per quanto riguarda la prescrizione del credito relativo ai tributi locali, l'articolo di riferimento è il 2948 del Codice civile secondo cui essi devono essere riscossi nel termine breve di cinque anni dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente. L'applicabilità del termine breve al tributo locale è stata affermata dalla Cassazione con sentenza del 23 febbraio 2010 che ha sostenuto che i tributi locali, diversamente da quelli erariali, sono prestazioni periodiche.

Per quanto riguarda le imposte dirette e l'Iva invece non c'è un orientamento univoco sul termine di prescrizione. Da un punto di vista della legittimità si ritiene opportuno considerare il termine generale di prescrizione di dieci anni previsto dall'art. 2946 del cc. Un'opinione differente invece, si evince da alcune sentenze delle commissioni tributarie provinciali che negli ultimi anni, hanno equiparato il pagamento dei tributi erariali a prestazioni periodiche e quindi ritengono che anche esse siano sottoposte al termine di prescrizione di cinque anni.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione del 2016, ha stabilito inoltre, che le pretese della Pubblica Amministrazione (Agenzia delle Entrate, Inps, Inail, Comuni, Regioni etc.) si prescrivono nel termine "breve" di cinque anni, a meno che il credito erariale non sia stata accertato con sentenza passata in giudicato o a mezzo di decreto ingiuntivo.

La decisione della Corte di Cassazione si basa in sostanza su quanto previsto dall'articolo 2953 del Codice civile secondo cui i diritti per i quali è intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni; per tanto i crediti erariali se rappresentati da un titolo giudiziale definitivo, cioè la sentenza o il decreto ingiuntivo, si prescrivono nel termine lungo di dieci anni.