

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 26 agosto 2024, n. 23099

Svolgimento del processo

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sez. staccata di Verona, è stato rigettato l'appello proposto da A.A. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Verona n. 305/01/15, che ha rigettato il ricorso introduttivo del contribuente volto ad ottenere l'annullamento della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. (Omissis).

L'agente della riscossione, per conto dell'Agenzia delle Entrate, ha notificato in data 1.12.2014 al contribuente, a seguito della cancellazione della omonima ditta individuale dalla Camera di Commercio di Verona in data 18.1.2001, la suddetta comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria scaturente dal mancato pagamento di alcune cartelle di pagamento notificate negli anni 2000-5. In ricorso si legge che si tratta delle seguenti cartelle pagamento n. (Omissis) notificata il 24/10/2000 relativa al periodo d'imposta 1994 per Euro 4.242,50;

n. (Omissis) notificata il 27/03/2001 relativa al periodo d'imposta 1996 per un totale di Euro 39.417,52; n. (Omissis) notificata in data 19/03/2001 relativa al periodo d'imposta 1996 per un totale di Euro 1.326,92; n. (Omissis) notificata il 6/7/2002 relativa al periodo d'imposta 1996 per un totale di Euro 2.199,75;

n. (Omissis) notificata in data 19/04/2003 relativa al periodo d'imposta 1998 recante un importo totale di Euro 115.304,48;

n. (Omissis) notificata il 20/12/2003 relativa al periodo d'imposta 1997 per un totale di Euro 6.194,86; n. (Omissis) notificata il 2/07/2005 relativa al periodo d'imposta 2000 per un totale di Euro 113.510,85. Avverso la sentenza d'appello propone ricorso per cassazione il contribuente, affidato a due motivi, che illustra con memoria. L'agente della riscossione replica con controricorso mentre l'Agenzia delle entrate rimane intimata.

Motivi della decisione

1. In via preliminare allo scrutinio delle censure va esaminata ed accolta l'eccezione avanzata in controricorso, e di cui prende atto anche la memoria illustrativa del contribuente, di estinzione parziale del giudizio ex art. 4 comma 1 D.L. n.119/2018, convertito in legge n.136/2018, con riferimento alla partita di ruolo relativa alla cartella n. (Omissis) notificata in data 19/03/2001 relativa al periodo d'imposta 1996. A pag.5 del controricorso si legge che "i corrispondenti crediti, ad oggi in discussione, risultano integralmente scaricati" e, conseguentemente, dev'essere dichiarata la parziale cessazione della materia del contendere con riferimento alla partita suddetta.



2. Inoltre, sempre in via preliminare, ai fini dell'art. 4 commi 4-6 D.L. n.41/2021, va dato atto che non risultano dagli atti definite le partite di ruolo di cui alle cartelle di importo inferiore a 5.000 Euro con conseguente impossibilità di dichiarare la cessazione della materia del contendere in parte qua, del resto prospettata dall'agente a pag.6 del controricorso come mera eventualità da verificare. Pertanto, sulla base delle risultanze agli atti, non integrate da alcuna delle parti anteriormente all'adunanza camerale, non può essere dichiarata la cessazione parziale della materia del contendere in relazione al D.L. n.41/2021 quanto ad ulteriori partite di ruolo, come ritiene parte contribuente nella memoria illustrativa, e devono essere esaminate le singole censure.

3. Il primo motivo di ricorso prospetta, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 2946 cod. civ. e degli artt. 20 e 24 del D.Lgs. n.472/1997 per aver la C.T.R. erroneamente applicato il termine di prescrizione decennale alle sanzioni irrogate contestualmente ai tributi di cui all'elenco della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria.

4. Il motivo è fondato. Il Collegio ritiene di dare continuità alla giurisprudenza di Sezione (cfr. ad es. sentenza Cass. Sez. 5, n. 2044 del 2023) con riferimento ai termini di prescrizione dei crediti tributari secondo la quale "La stessa sentenza delle Sezioni Unite... (Cass., Sez. U., 17 novembre 2016, n. 23397)... afferma il principio secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, (e) produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non modifica il termine di prescrizione del credito oggetto della cartella, termine che ove non assoggettato a prescrizione breve, rimane quello prescrizione ordinario (Cass., Sez. VI, 16 dicembre 2020, n. 28846; Cass., Sez. V, 27 novembre 2020, n. 27188; Cass., Sez. V, 3 novembre 2020, n. 24278; Cass., Sez. VI, 17 dicembre 2019, n. 33266; Cass., Sez. VI, 11 dicembre 2019, n. 32308; Cass., Sez. V, 9 febbraio 2007, n. 2941), secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte.". L'adozione della cartella di pagamento è dunque neutra rispetto ai termini di prescrizione applicabili ai crediti da essa portati, salvo il profilo dell'actio iudicati che nella fattispecie non viene in essere.

Inoltre, il termine di prescrizione decennale vale per la sorte capitale dell'obbligazione tributaria, fatta eccezione per le norme speciali che non sono individuate né invocate da alcuna delle parti nella fattispecie.

5. Ciò detto, e va anche rammentato in accordo con la citata giurisprudenza della Sezione come, quanto alle sanzioni accessorie all'obbligazione tributaria, 'Dispone l'art. 20, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 che "il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento". La norma, sostanzialmente rimasta immutata nel tempo, prevede al primo comma anche un analogo termine di decadenza di cinque anni (31 dicembre del quinto anno successivo in cui è avvenuta la violazione o diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi).



Come osservatosi in dottrina, l'art. 20 D.Lgs. n. 472/1997 costituisce norma generale in tema di decadenza e prescrizione delle sanzioni tributarie o, più precisamente, disciplina unitaria della decadenza, come della prescrizione dei crediti derivanti dall'irrogazione di sanzioni tributarie, affidata a una specifica norma di legge. Il legislatore ha mantenuto l'impostazione tradizionale in tema di prescrizione di sanzioni (già disciplinata dall'art. 17, comma 1, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, che prevedeva la prescrizione quinquennale della riscossione delle "pene pecuniarie"), assoggettando la prescrizione delle sanzioni tributarie a una disciplina autonoma rispetto ai crediti nascenti dal rapporto tributario¹.

6. Inoltre, sempre quanto alle sanzioni, è condivisibile l'insegnamento di Cass., Sez. U., 10 dicembre 2009, n. 25790 (conf. Cass., Sez. V, 9 agosto 2016, n. 16730), secondo il quale l'art. 24 D.Lgs. n. 472/1997 non prevede una espressa norma che disciplini la prescrizione (o decadenza) dei crediti nascenti da sanzioni. In caso di notifica di cartella esattoriale avente ad oggetto crediti per sanzioni non fondata su una sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione entro il quale va fatta valere l'obbligazione tributaria per sanzioni è quello quinquennale, così come previsto dall'art. 20, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 (Cass., Sez. VI, 8 marzo 2022, n. 7486; Cass., Sez. VI, Cass., Sez. V, 22 luglio 2011, n. 16099), decorrendo la prescrizione dall'iscrizione a ruolo del credito e cioè dall'emissione dell'atto di irrogazione della (allora) soprattassa (Cass., Sez. V, 7 novembre 2011, n. 20600). Tale principio è stato ribadito dalle menzionate Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., n. 23397/2016, cit.), secondo cui le sanzioni, soggette a prescrizione quinquennale, possono al più beneficiare dell'effetto dell'allungamento delle prescrizioni brevi in forza dell'actio iudicati a termini dell'art. 2953 cod. civ.; principio, questo, radicato nella giurisprudenza di questa Corte, che ha ritenuto esaustiva la disciplina prescrizionale di diritto speciale dell'art. 20 D.Lgs. n. 472/1997, stante il carattere speciale dell'illecito tributario (Cass., Sez. V, 2 ottobre 2000, n. 12989). Questa disciplina speciale della prescrizione in materia di sanzioni tributarie è stata ritenuta conforme al sistema e alle norme di contabilità pubblica, ove si è osservato che la disciplina speciale rispetto a quella di diritto comune trova 'fondamento nei vincoli di competenza del bilancio della Stato, in forza dei quali l'amministrazione finanziaria deve potere, almeno per grandi linee, programmare e prevedere per ciascun anno il gettito fiscale ed i tempi della riscossione, tenendo conto anche delle proprie risorse di uomini e mezzi (bilancio di previsione).

Di converso, come osservato in dottrina, la generalizzata durata quinquennale obbedisce anche a esigenze di certezza e di tutela del contribuente, in ordine ai tempi di irrogazione della sanzione stessa.

Soccorre sul tema, inoltre, l'interpretazione data dallo stesso Ufficio nella Circolare Ministero delle Finanze del 10 luglio 1998 n. 180, secondo cui il diritto alla riscossione delle sanzioni, quali che siano gli atti di contestazione o di irrogazione, si prescrive nel termine di cinque anni ("il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni"). Il regime prescrizionale, in quanto generalizzato per qualunque provvedimento sanzionatorio, non può, pertanto, essere limitato alle sole sanzioni non contestuali all'atto impositivo e costituisce principio generale dell'ordinamento. Né si ravvisa sul tema alcun contrasto nella giurisprudenza di questa Corte.



7. La giurisprudenza sopra richiamata delinea un quadro approfondito e condivisibile e, dal momento che vi è necessità di tener distinto il termine di prescrizione decennale relativo alla sorte capitale oggetto dell'obbligazione tributaria da quello quinquennale afferente le sanzioni, profilo di cui il giudice del merito non ha tenuto conto, è fondata la censura proposta.

8. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma n.3 cod. proc. civ., viene dedotta la violazione o falsa applicazione degli artt. 2946 e 2948 n.4 cod. civ., in quanto l'impugnata sentenza ha erroneamente applicato agli interessi da ritardato pagamento il termine di prescrizione decennale in luogo di quello quinquennale previsto per i tributi erariale cui accedono.

9. Il motivo è fondato. Quanto agli interessi, il citato orientamento giurisprudenziale della Sezione cui il Collegio intende dare continuità, ha stabilito che, a differenza delle sanzioni relative a violazioni tributarie, le quali si nutrono di una disciplina speciale in ambito tributario, la prescrizione degli interessi che accedono a obbligazioni tributarie è regolata - secondo la giurisprudenza largamente prevalente di questa Corte - da una norma di diritto comune quale l'art. 2948, n. 4, cod. civ., secondo cui l'obbligazione relativa agli interessi riveste natura autonoma rispetto al debito principale e soggiace al generalizzato termine di prescrizione quinquennale fissato dalla suddetta disposizione (Cass., Sez. VI, 14 settembre 2022, n. 27055; Cass., Sez. VI, 28 aprile 2022, n. 13258; Cass., Sez. VI, 8 marzo 2022, n. 7486; Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2022, n. 1980; Cass., Sez. V, 3 ottobre 2021, n. 31283; Cass., Sez. V, 15 ottobre 2020, n. 22351; Cass., Sez. V, 10 luglio 2020, n. 20955; Cass., Sez. V, 27 novembre 2019, n. 30901; Cass., Sez. VI, 25 luglio 2014, n. 17020; Cass., Sez. V, 14 marzo 2007, n. 5954; in termini analoghi Cass., Sez. II, 27 novembre 2009, n. 25047; Cass., Sez. III, 21 marzo 2013, n. 7127).

10. Il Collegio non ignora che in passato nella stessa giurisprudenza di questa Corte si sono ravvisati in alcuni casi gli estremi per l'applicazione della prescrizione ordinaria in materia di interessi, ove si è ritenuto che la prescrizione quinquennale, prevista dall'art. 2948, n. 4, cod. civ. possa essere applicata ai soli interessi accessori a una obbligazione principale di natura periodica o di durata, laddove in caso di interessi dovuti per una prestazione unitaria o, comunque eseguibile uno actu, si applicherebbe la prescrizione decennale ordinaria (cfr. Cass., Sez. V, 16 settembre 2005, n. 18432, seguita acriticamente da Cass., Sez. V, 20 maggio 2021, n. 13815); giurisprudenza (rimasta comunque isolata) applicata da questa Corte anche in tema di interessi da ritardato pagamento del prezzo dell'appalto ai sensi dell'art. 33 e ss. pro tempore D.P.R. 16 luglio 1962, n. 1063 (Cass., Sez. III, 1 luglio 2005, n. 14080, Cass., Sez. I, 9 ottobre 2012, n. 17197, Cass., Sez. I, 3 novembre 2016, n. 22276) e di ciò va tenuto conto ai fini del regolamento delle spese di lite.

11. In accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice del merito, in diversa composizione, per i suddetti profili, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte dichiara cessata la materia del contendere limitatamente alla partita



di ruolo relativa alla cartella n. (Omissis) notificata in data 19/03/2001 relativa al periodo d'imposta 1996;

nel resto, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione.io.

