

CAMERA DEI DEPUTATI N. 1390

PROPOSTA DI LEGGE

d’iniziativa della deputata TASSINARI

Disposizioni in materia di termine di prescrizione dei crediti derivanti da imposte e da sanzioni tributarie

Presentata il 7 settembre 2023

ONOREVOLI COLLEGHI ! — Tra le tante questioni di cui si dibatte ultimamente ha sicuramente un posto di rilievo il tema del condono fiscale.

L'espressione, nella sua accezione tradizionale, evoca provvedimenti normativi di carattere temporaneo ed eccezionale, con efficacia retroattiva, con i quali lo Stato abbandona le pretese sanzionatorie amministrative nei confronti di contribuenti che non hanno puntualmente assolto al versamento di determinati tributi.

Il condono fiscale rappresenta un istituto che consente ai contribuenti di regolarizzare la propria posizione con l'amministrazione finanziaria, definendo in modo agevolato i rapporti tributari non ancora esauriti con l'ufficio impositore o ponendo termine a vertenze di carattere fiscale dopo l'accertamento delle stesse da parte degli organi competenti.

In ogni caso, in linea di massima, si parla di condono fiscale ogniqualvolta la

legge preveda che lo Stato rinunci a un proprio credito ancora esigibile. È evidente che una misura di questo genere presenta alcuni inconvenienti, tra i quali basti ricordare la difficoltà tecnica della sua attuazione, la possibilità di una sua applicazione *una tantum*, unitamente alla paventata immoralità di una disposizione che contempli la rinuncia al recupero di risorse pubbliche. Quest'ultima ragione è quella probabilmente più divisiva tra le forze in campo.

La presente proposta di legge si muove, invece, su un piano concettualmente diverso, limitandosi a regolamentare un istituto già esistente, quale è la prescrizione, senza peraltro introdurre una disciplina avente un'applicazione limitata nel tempo: una volta che tale disciplina entrerà in vigore, infatti, la sua applicazione sarà di carattere generale. Un eventuale condono poi, non ponendosi in termini di alternative, non sarebbe incompatibile con essa.

Innanzitutto, va sottolineato che la prescrizione può sempre essere interrotta in qualsiasi momento dal titolare del credito, facendo ricominciare a decorrere i termini dall'inizio (ad esempio, se un credito si prescrive in dieci anni, il titolare potrebbe interrompere la prescrizione al nono anno facendo ricominciare dall'inizio il decorso del decennio e questa facoltà è esercitabile senza limiti di tempo).

Entrando nel merito della presente proposta di legge, va subito evidenziato che l'intento è quello di colmare una lacuna legislativa in materia di prescrizione dei crediti derivanti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), dall'imposta sui redditi delle società (IRES), dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e dall'imposta sul valore aggiunto (IVA).

La materia è molto complessa e il quadro normativo vigente è riassumibile nel modo seguente.

Ai fini dell'accertamento dell'imposta evasa – termine non utilizzato in senso tecnico – è noto che l'amministrazione finanziaria dispone di termini decadenziali, e non prescrizionali, di accertamento della medesima. Tali termini, peraltro, non sono certamente brevi tenuto conto che la notifica dell'avviso di accertamento deve avvenire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi o, in caso di sua omissione o nullità, del settimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere stata presentata.

È solo a partire dal momento in cui sorge il credito tributario, in via definitiva o no a seconda delle circostanze, che si pone il problema della prescrizione ed è esclusivamente a questo segmento temporale che si deve porre attenzione, senza incidere minimamente su quanto avviene prima: ciò che rileva, infatti, è soltanto l'imposta già accertata e cosa avviene dopo tale momento.

Nell'ordinamento giuridico italiano non esiste una disciplina specifica in materia di prescrizione dei crediti derivanti da imposte quali l'IRPEF, l'IRES, l'IRAP e l'IVA, ma solo per le sanzioni, le quali si prescrivono in cinque anni ai sensi dell'articolo 20,

comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e per gli interessi, i quali si prescrivono in cinque anni ai sensi dell'articolo 2948, primo comma, numero 4), del codice civile.

È noto che per regola generale, ove non diversamente previsto da singole disposizioni, la prescrizione ordinaria è decennale ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile, ma è altresì noto che sempre per regola generale la prescrizione di «ciò che deve pagarsi periodicamente» è quinquennale ai sensi del citato articolo 2948, primo comma, numero 4), del codice civile.

In questo quadro è sempre stato discusso, almeno in dottrina, se i termini prescrizionali dell'imposta debbano ricadere nella disciplina prescrizionale ordinaria decennale o in quella breve quinquennale. Sul punto va rilevato che la costante giurisprudenza della Corte di cassazione ha sempre considerato il credito derivante dalle imposte oggetto della presente proposta di legge prescrivibile in dieci anni, fermo restando che la prescrizione per le relative sanzioni e i relativi interessi resta quinquennale.

In tale ambito si colloca la pronuncia delle Sezioni unite della Corte di cassazione n. 23397 del 17 novembre 2016, la quale, trattando un problema piuttosto specifico relativo peraltro a contributi previdenziali, ha statuito che il credito derivante da una cartella non opposta segue il termine prescrizionale previsto dalla specifica disciplina del (con-) tributo –, quinquennale, nel caso specifico sottoposto al vaglio della Corte – senza che la mancata impugnazione dell'atto importi l'applicazione dell'articolo 2953 del codice civile all'atto non impugnato.

A seguito di tale sentenza diverse commissioni tributarie provinciali e regionali, evidentemente limitandosi alla lettura della sola massima della stessa, hanno ritenuto che la Suprema Corte abbia mutato orientamento in merito alla prescrizione delle imposte qui analizzate, considerandone prescritti i crediti in cinque anni.

La Suprema Corte non ha invece mai mutato il proprio orientamento, come dimostrano le sentenze e le ordinanze suc-

cessive all'anno 2016, essendosi limitata a trattare un problema diverso.

In questo contesto oggettivamente disarmonico appare necessario intervenire in via legislativa al fine di prevedere un espresso termine prescrizionale in materia di IRPEF, IRES, IRAP e IVA, fissandolo in cinque anni, ossia il termine ormai fatto proprio da varie disposizioni speciali in materia tributaria.

Sempre nell'ottica di cristallizzare rapporti destinati a durare potenzialmente decenni, appare opportuno cogliere l'occasione per introdurre una peculiare disciplina della prescrizione che, in maniera tombale, estingua l'intero rapporto giuridico decorsi i termini specificamente indicati e questo ancorché nel frattempo siano intervenuti atti interruttivi della prescrizione stessa, seppur con una limitazione.

L'idea di una prescrizione tombale, estranea al nostro codice civile, è ormai fatta propria da diversi ordinamenti europei (si veda sul punto il saggio di Salvatore Patti, *Tempo, prescrizione e Verwirkung*, pubblicato dalla casa editrice Mucchi nel 2020). Ciò appare necessario per evitare sia che la pretesa creditoria sia esercitabile, di fatto, *sine die* — e ciò magari a causa della pen-

denza di ricorsi la cui lunghezza non può trasformarsi in un pregiudizio per il contribuente — sia che l'amministrazione finanziaria debba rincorrere crediti ormai di fatto inesigibili, consentendole di concentrarsi su quanto potrebbe realmente riscuotere.

Con la presente proposta di legge si intende altresì disciplinare gli aspetti dinamici più importanti in tema di prescrizione dei crediti derivanti da imposte o sanzioni tributarie con riguardo alle principali vicende della stessa.

Da ultimo, si intende eliminare anacronistiche posizioni di ingiustificato vantaggio per l'amministrazione finanziaria, quali, ad esempio, la disciplina della proroga dei termini di decadenza e prescrizione prevista dall'articolo 1 del decreto-legge 21 giugno 1961, n. 498, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 luglio 1961, n. 770, che attribuisce rilevanza a circostanze di mero fatto, solitamente irrilevanti nella materia *de qua*, nonché l'articolo 65 del decreto del Presidente della Repubblica 9 settembre 1973, n. 600, che riporta la disciplina della solidarietà fiscale in materia successoria, e per le sole ipotesi ivi contemplate, nell'alveo del codice civile.

PROPOSTA DI LEGGE

—

Art. 1.

(Ambito di applicazione)

1. La presente legge si applica ai crediti derivanti dalle seguenti imposte e sanzioni tributarie:

a) imposta sul reddito delle persone fisiche;

b) imposta sui redditi delle società;

c) imposta regionale sulle attività produttive;

d) imposta sul valore aggiunto;

e) sanzioni amministrative e civili e interessi relativi alle imposte di cui alle lettere da a) a d).

2. La presente legge si applica altresì alle eventuali imposte di futura introduzione che dovessero assumere basi imponibili analoghe a quelle previste per le imposte di cui al comma 1, ancorché con diversa denominazione.

Art. 2.

(Termini di prescrizione)

1. Il credito derivante dalle imposte e dalle sanzioni di cui all'articolo 1 si prescrive in cinque anni.

2. Il credito derivante dalle imposte e dalle sanzioni di cui all'articolo 1 si prescrive, in ogni caso, decorsi dieci anni dal momento in cui l'imposta o la sanzione è definitivamente accertata o la dichiarazione non è più emendabile, ancorché in seguito a tale momento siano intervenuti atti o fatti, comunque denominati, idonei a sospendere o interrompere la prescrizione. L'imposta o la sanzione si intende definitivamente accertata nei casi di passaggio in giudicato di una sentenza relativa a un ricorso e di decorso dei termini previsti per l'impugnazione dell'avviso di accertamento

o di atto equiparato. Ancorché sia decorso il termine di cui al precedente periodo, ove non sia anche decorso il termine di prescrizione di cui al comma 1, essendo quindi intervenuti atti o fatti idonei a sospendere o interrompere la prescrizione, il creditore può agire, nei limiti di quanto eventualmente previsto dalla legge, nei confronti dei beni ricevuti dal debitore con certezza *iure successionis*, a titolo di eredità o di legato, o *iure proprio* a causa di morte, nonché dei beni acquistati o scambiati con certezza dal debitore con quelli ricevuti *iure successionis* o *iure proprio*. Il creditore può sostituirsi al debitore legittimario inerte al fine di far valere i diritti a lui spettanti. Resta fermo quanto disposto dall'articolo 524 del codice civile.

3. Il termine di prescrizione di cui all'articolo 2953 del codice civile è di cinque anni per le imposte, le sanzioni e gli interessi di cui all'articolo 1 della presente legge.

4. In tutti i casi in cui si prescrive il credito, sono comunque prescritte le sanzioni e gli interessi a esso collegati nonché le addizionali eventualmente previste.

5. Ai fini della prescrizione è necessario e sufficiente il mero decorso del tempo previsto dalla legge, senza che assumano alcun rilievo eventuali profili soggettivi del creditore.

Art. 3.

(Decorrenza dei termini)

1. Il termine di prescrizione di cui al comma 1 dell'articolo 2 decorre:

a) dal giorno della presentazione della dichiarazione delle imposte. In caso di integrazione in aumento mediante successiva dichiarazione, il termine decorre dal giorno della presentazione della dichiarazione esclusivamente per la maggiore somma in essa dichiarata;

b) dal giorno della ricevuta notifica dell'avviso di accertamento. In caso di accertamento parziale, il termine di prescrizione decorre dal giorno della notifica solo per quanto parzialmente accertato, re-

stando impregiudicato il decorso già iniziato. In caso di accertamento integrativo o modificativo, con contestuale annullamento dell'accertamento originario, il termine di prescrizione decorre dal giorno della notifica dell'avviso di accertamento annullato;

c) dal giorno della ricevuta comunicazione di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

d) dal giorno della ricevuta notifica delle sanzioni;

e) dal giorno del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il ricorso;

f) nei casi non previsti dalle lettere da a) a e), dal giorno della ricevuta notifica dell'atto idoneo a fondare in via definitiva la pretesa creditoria, ancorché esso non abbia di per sé natura di titolo esecutivo.

Art. 4.

(Applicabilità delle norme del codice civile)

1. Salvo che la legge disponga diversamente, si applicano le disposizioni del libro sesto, titolo V, capo I, del codice civile.

2. Ai rapporti prescritti ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 della presente legge non si applica l'articolo 2937, secondo comma, del codice civile. Nei casi di cui al comma 1 dell'articolo 2 della presente legge la rinuncia deve risultare, a pena di nullità, da atto pubblico e non produce effetti sfavorevoli per gli eventuali coobbligati.

3. Non si applica l'articolo 2937, terzo comma, del codice civile.

4. Il giudice, in ogni stato e grado del giudizio, rileva d'ufficio l'intervenuta prescrizione.

5. Il ricorso proposto dal debitore non interrompe né sospende la prescrizione ai sensi dell'articolo 2943 del codice civile, fatti salvi gli atti interruttivi posti in essere dal creditore che con la costituzione contesti nel merito la pretesa debitoria e ferma restando l'applicabilità del comma 6 del-

l'articolo 6 della presente legge anche in pendenza di ricorso.

6. L'interruzione di cui all'articolo 2944 del codice civile può avvenire esclusivamente a mezzo di espressa dichiarazione risultante, a pena di nullità, da atto pubblico e non produce effetti sfavorevoli per gli eventuali coobbligati.

7. Resta fermo quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 2 della presente legge.

Art. 5.

(Sentenza di mero accertamento)

1. È sempre consentito, senza oneri comunque denominati, a esclusione del contributo unificato, il ricorso per richiedere l'accertamento dell'intervenuta prescrizione del credito.

2. Nella sentenza il giudice precisa se la prescrizione è intervenuta ai sensi del comma 1 o del comma 2 dell'articolo 2 ovvero di entrambi i commi 1 e 2 dell'articolo 2. Ove ciò non sia precisato, e ancorché all'atto del ricorso non sia stato espressamente indicato a quale titolo si richiede l'accertamento della prescrizione, il credito è prescritto ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 2.

Art. 6.

(Disposizioni finali e transitorie)

1. Il termine di cui al comma 1 dell'articolo 2 della presente legge è sospeso per tre anni nell'ipotesi di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ferma restando la decorrenza dei termini di cui al comma 2 del medesimo articolo 2 della presente legge.

2. L'articolo 19-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non sospende in nessun caso i termini di prescrizione di cui all'articolo 2 della presente legge.

3. Al comma 3 dell'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le parole: « , che non corre fino alla definizione del procedimento » sono soppresse. Il medesimo comma 3 dell'articolo 20 del

decreto legislativo n. 472 del 1997, come modificato dal presente comma, si applica fermo restando quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 2 della presente legge.

4. All'articolo 1 del decreto-legge 21 giugno 1961, n. 498, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 luglio 1961, n. 770, le parole: « di prescrizione e di decadenza nonché quelli » sono soppresse.

5. I commi primo e quarto dell'articolo 65 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono abrogati.

6. Il creditore può sempre notificare atti finalizzati, anche esclusivamente, all'interruzione del decorso dei termini di prescrizione di cui al comma 1 dell'articolo 2.

7. La lettera c) del comma 1 dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non si applica ai crediti di cui alla presente legge, ai quali si applicano esclusivamente i termini prescrizionali di cui all'articolo 2 della medesima legge.

8. L'interruzione o la sospensione dei termini di prescrizione previste da disposizioni relative a eventi calamitosi e pandemici nonché dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, producono i propri effetti esclusivamente ai fini dell'interruzione o della sospensione della prescrizione di cui al comma 1 dell'articolo 2 della presente legge.

9. La presente legge si applica altresì, per quanto compatibile, ai crediti derivanti da contributi previdenziali obbligatori anche se sorti prima della data di entrata in vigore della medesima legge.

10. La presente legge si applica anche ai crediti relativi a imposte, sanzioni e interessi, sorti comunque e in qualunque modo, prima della data di entrata in vigore della medesima legge.

