

Commissione Tributaria Provinciale di Messina Sez. XIII, 512/13/13 del 24.9.2013 in materia di prescrizione

Autore: Redazione

In: Giurisprudenza commentata

FATTO

Con l'intimazione di pagamento n. 295 2012 9010260511/000 notificata il 10 febbraio 2012, la SERIT Sicilia S.p.A. ha intimato al ricorrente il pagamento della somma complessiva di € 12.965,38, relativa alla cartella esattoriale n. 295 2002 0049004806000, asseritamente notificata il 18.12.2002, e riferita al mancato pagamento di IRAP, Addizionale regionale IRPEF, ritenute alla fonte per retribuzione ed IVA.

Con ricorso passato per la notifica il 7 aprile 2012 e depositato il 7 maggio 2012, il ricorrente ha impugnato siffatto provvedimento, affidandosi ai seguenti motivi di ricorso:

1.

nullità dell'intimazione di pagamento derivante dall'omessa notifica della cartella esattoriale;

2.

prescrizione del credito derivante la tardiva notifica dell'intimazione di pagamento;

3.

nullità dell'atto per intempestività della notifica e violazione dell'art. 25 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, in quanto la cartella di pagamento non sarebbe stata notificata entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quella di consegna del ruolo;
4.

nullità della notifica, in quanto l'atto impugnato sarebbe privo della relativa relata;
5.

nullità dell'atto per violazione della legge 27 luglio 2000 n. 212 "statuto dei diritti del contribuente", per non aver l'amministrazione, ai sensi dell'articolo 6, comma 5, prima dell'iscrizione a ruolo, invitato il contribuente a fornire chiarimenti necessari;
6.

nullità dell'atto per violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212 "statuto dei diritti del contribuente", per aver il provvedimento impugnato omissivo una motivazione congrua ed esaustiva;
7.

nullità della cartella di pagamento per violazione dell'articolo 19 del decreto legislativo 546/92 e degli artt. 6 e 7 della legge 212/2000, per non aver il provvedimento impugnato indicato la procedura il contribuente deve seguire nell'ipotesi di opposizione;
8.

mancata sottoscrizione del responsabile procedimento della cartella di pagamento;

9.

non tenutezza e, comunque, erroneità delle sanzioni richieste.

Costituitasi, l'Agenzia delle Entrate ha concluso con la richiesta di estromissione dal giudizio, essendosi le censure contenute nel ricorso incentrate sulla procedura di riscossione.

Costituitasi, altresì, la SERIT Sicilia S.p.A., dopo aver evidenziato che l'originaria cartella esattoriale è stata regolarmente notificata al contribuente, ha concluso per l'infondatezza del ricorso.

Con ordinanza n. 186/13/13 del 19 marzo 2013 questa stessa Sezione ha disposto la provvisoria sospensione dell'atto impugnato.

All'udienza del 2 luglio 2013 la causa è stata trattenuta per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I. Preliminarmente, il Collegio esamina la domanda di estromissione dal giudizio dell'Agenzia delle Entrate di Messina e la ritiene infondata, poiché alcune delle censure mosse si appuntano sull'atto presupposto dalla stessa emanato.

II. Ciò posto, vanno presi in esame i motivi 1), 3), 7) e 9), con i quali si assumono vizi propri della presupposta cartella esattoriale. In particolare, con il primo motivo si sostiene che la stessa non è stata

notificata al contribuente.

La SERIT nella sua produzione documentale ha allegato il certificato di residenza presso il comune di Messina dove il ricorrente, alla data del 16.01.2003, risultava residente, pur “senza recapito”, l’avviso di ricevimento relativo alla predetta cartella esattoriale con l’attestazione di notifica del 18.01.2003 e di deposito presso il Comune dal 17.1.2003 al 25.1.2003 e, infine, l’attestazione dell’avvenuta pubblicazione del 14.2.2003.

Considerato che dalla predetta attestazione risulta una residenza **senza recapito**, appare del tutto giustificata una notifica con la procedura prevista dall’articolo 140 c.p.c., peraltro espressamente richiamato dall’art. 1, lettera e) del d.p.r. 600/73 nel testo applicabile ratione temporis.

Né, come dovuto, a fronte della predetta certificazione di residenza, è stato controdedotto alcunché, sicché la pur presente individuazione di un diverso domicilio fiscale nell’estratto di ruolo allegato in atti dalla stessa Amministrazione, in questo caso, non inficia la validità della notificazione, correttamente avvenuta presso il Comune di residenza del ricorrente.

Consegue l’infondatezza del primo motivo di ricorso, nonché la tardività delle successive censure sopra individuate rivolte alla cartella esattoriale.

III. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente ha sostenuto l’intervenuta prescrizione del credito, in quanto, essendo stata la cartella esattoriale effettivamente notificata il 18.1.2003, la notifica dell’intimazione di pagamento impugnata è intervenuta soltanto il 10/2/2012, a quasi dieci anni e, quindi, oltre il termine quinquennale asseritamente previsto dalla vigente normativa.

Osserva il Collegio che la questione della prescrizione successiva alla notifica della cartella di pagamento

è stata risolta dalla giurisprudenza, in termini generali, tenendo presente, intanto, che nessuna disposizione di legge dispone alcunché in proposito.

Conseguentemente, nel caso di specie, è stata ritenuta applicabile la normativa generale prevista dal codice civile.

Tradizionalmente, quindi, la questione è stata risolta, considerando che opera la prescrizione decennale prevista dall'art. 2946 cod. civ, tranne, per quanto di interesse, per le "obbligazioni periodiche" regolate dall'art. 2948, n. 4), secondo il quale il termine è quinquennale per "gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

Degna di particolare attenzione è la ricostruzione contenuta nella decisione della Cass. Civ. sez. trib., 23 febbraio 2010,

n. 4283, il cui nucleo centrale vale la pena di riprodurre fedelmente.

<<La sentenza impugnata ha ritenuto che "le tasse iscritte a ruolo non sono obbligazioni periodiche o di durata in quanto sono obbligazioni autonome che si definiscono anno per anno e gli importi possono essere diversi per ciascuna annualità a seconda della variazione della causa debendi che è invece unica e continuativa per le obbligazioni di durata".

<<L'assunto, in sé generico perché fondato su criteri astratti che prescindono da un esame della natura delle obbligazioni di pagamento di cui è causa, non può essere condiviso.

<<Premesso che in via generale il termine ordinario di prescrizione che vale per ogni diritto per il quale non sia previsto un diverso termine è, ai sensi dell'art. 2946 c.c., di dieci anni, occorre valutare se trovi applicazione nella fattispecie il diverso termine previsto dall'art. 2948 c.c., n. 4, in forza del quale si

prescrive in cinque anni, tra l'altro "tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno od in termini più brevi".

<<Può osservarsi a tale proposito in via preliminare che non è revocabile in dubbio che i pagamenti dei tributi locali di cui si tratta hanno cadenza annuale od in termini più brevi, in ragione di mesi, con ciò rientrando, sotto il profilo testuale, nella disposizione in parola.

<<Tale requisito non è però sufficiente.

<<Infatti, la consolidata giurisprudenza della Corte (Cass. n. 2941 del 2007, n. 4271 del 2003. Cass. S.U. n. 10955 del 2002) ha chiarito che la prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948 c.c., n. 4, per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad un anno od in termini più brevi si riferisce alle **obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dal fatto che la prestazione è suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo**, di guisa che soltanto con **il protrarsi dell'adempimento nel tempo si realizza la causa del rapporto obbligatorio e può essere soddisfatto l'interesse del creditore per il tramite della ricezione di più prestazioni, aventi un titolo unico, ma ripetute nel tempo ed autonome le une dalle altre**; tale prescrizione, per contro, non trova applicazione con riguardo alle prestazioni unitarie, suscettibili di esecuzione così istantanea, come differita o ripartita, in cui cioè è, o può essere, prevista una pluralità di termini successivi per l'adempimento di una prestazione strutturalmente eseguibile però anche "uno actu" con riferimento alle quali opera la ordinaria prescrizione decennale contemplata dall'art. 2946 c.c. (Cass. n. 9295 del 1993).

<<In altri termini, la disposizione codicistica trova applicazione nella ipotesi di prestazioni periodiche in relazione ad una **causa debendi continuativa**, mentre la medesima norma non trova applicazione nella ipotesi di debito unico.

<<In applicazione di tale principio, là dove il corrispettivo contrattuale sia solo apparentemente periodico

nel senso che consiste in una prestazione unitaria, pur eseguibile nel tempo in modo frazionato, il termine di prescrizione è quello decennale (ad es. vendita di un bene con pagamento rateale del prezzo).

<<Sotto diverso profilo, ovvero per la mancanza di una "causa debendi" continuativa, è stata esclusa la applicabilità della prescrizione breve al credito erariale per la riscossione di imposta sul valore aggiunto (IVA) (pure da pagarsi con cadenza annuale od inferiore) sul rilievo che la prestazione tributaria, **stante la autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni**, non può considerarsi una prestazione periodica, **derivando il credito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi.** (v. Cass. n. 2941 del 2007).

<<E' invece non contestato che il prezzo della somministrazione di energia elettrica, da parte di ente pubblico, o della fornitura di acqua potabile e del relativo servizio di depurazione da parte del Comune od ente preposto è soggetto a prescrizione breve, in quanto viene pagato annualmente o a scadenze inferiori all'anno in relazione ai consumi verificatisi per ciascun periodo, configurando una prestazione periodica con connotati di autonomia nell'ambito di una "causa petendi" di tipo continuativo (v. Cass. n. 6209 del 2009).

Nello stesso senso è Cassazione civile
sez. trib., 12 novembre 2010,

n. 22977, secondo cui <<in tema di IVA, peraltro, il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo, è soggetto non già al termine di decadenza stabilito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57 - che é relativo alla notificazione degli avvisi di rettifica e di accertamento da parte dell'amministrazione -, e neppure al termine di prescrizione quinquennale, previsto dall'art. 2948 c.c., n. 4, per tutto ciò che deve pagarsi ad anno o in termini più brevi" - 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 ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi** - bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod. civ., decorrente, ai sensi dell'art. 2935 c.c., dal momento in cui il credito diventa esigibile, e cioè dalla data in cui l'accertamento diviene definitivo per mancata impugnazione (Cass. n. 18110 del 2004 e n. 2941 del 2007).

E la citata Cass. Civ. Sez. Trib. 8 settembre 2004

n. 18110 ha ritenuto che <<il credito per la riscossione dell'IVA non si prescrive nel termine breve di cinque anni, bensì è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, non trattandosi di obbligazione unica con scadenze "periodiche", bensì di titoli nuovi e diversi per ogni periodo d'imposta, **dipendenti dalle operazioni imponibili effettuate nel corso di esso** . . . specialmente in considerazione del fatto che, consistendo il credito erariale nella **somma portata da un avviso di accertamento in rettifica**, esula del tutto, nel caso specifico, il carattere di "periodicità" del pagamento, richiesto dall'articolo 2948, n. 4, c.c., per l'applicabilità della prescrizione quinquennale>>.

Mentre, secondo l'analogamente richiamata Cassazione civile

sez. trib. 9 febbraio 2007, n. 2941, <<in tema di IVA, il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod. civ. (Cass. 18110/04) e non già - come erroneamente ritenuto dal giudice di appello - al termine quinquennale previsto dall'art. 2948 c.c., n. 4, "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

<<La prestazione tributaria, infatti, **stante l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni**, non può considerarsi una prestazione periodica, **derivando il debito anno per anno da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi**, ed è pertanto soggetta all'ordinario termine prescrizione di dieci anni di cui all'art. 2946 cod. civ.>>.

III.a) La detta ricostruzione ha trovato isolate sentenze dissenzienti e, in particolare, Commissione Tributaria Regionale di Palermo Sez. Staccata di Catania Sezione 34 del 28.11.2011.

Quest'ultima, nei suoi passaggi più salienti, ha ritenuto, intanto, non sostenibile che <<la mancata impugnazione della cartella . . . ha consolidato il credito negli stessi termini dell'actio iudicati>> e che, pertanto, la prescrizione possa per tale motivo essere decennale.

In particolare, secondo la citata decisione, <<la tesi è indivisibile e soprattutto insufragabile con dati normativi (che infatti non sono stati neanche ipotizzati): da un lato è palese l'eccezionalità della disposizione dell'art. 2953 cc.; dall'altro non si può confondere la definitività della pretesa per la mancata impugnazione della cartella e la durata della prescrizione, che non può essere modificata dalla cartella medesima quale mero atto amministrativo.

<<Limpida sul punto la Suprema Corte: l'ingiunzione fiscale, in quanto espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della p.A., ha natura di atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, ma è priva di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato: la decorrenza del termine per l'opposizione, infatti, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito (qualunque ne sia la fonte, di diritto pubblico o di diritto privato), con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 cc. ai fini della prescrizione" (Cass. 25. 5.2007 n. 12263, dejure.giuffrè.it; conf., Cass. 26.5.2003 n. 9335, ibid.).

<< Ciò che accomuna il giudicato e la cartella esattoriale è un effetto ovvio e banale: la ri-decorrenza della prescrizione, la cui durata per il primo è sancita ex novo dal legislatore in deroga alle singole fattispecie.

<<Ne deriva, in primo luogo che è inconferente il (superficiale) rilievo del Giudice di prime cure sull'inammissibilità del ricorso per avere la . . . ricorrente ommesso di impugnare la cartella e di eccepire la prescrizione, poiché il nodo riguarda - per economia processuale - non la prescrizione anteriore all'8.3.2003, bensì quella successiva, che si assume di durata quinquennale, con la conseguenza che con il preavviso di fermo notificato il 24.4.2010 il Concessionario ha azionato un credito estinto.

<< . . . Si premette che nell'ambito tributario manca una disposizione generale analoga a quella dell'art.2946 cc., mentre vi sono previsioni specifiche (imposta di registro, imposta di successione e donazioni, diritti doganali ex art. 84 dpr. 43/1973), ma non persuade la tralatizia estensione della disposizione.

<<Invero, secondo l'autorevole dottrina citata dall'appellante, **alla lacuna si deve rimediare mediante l'art. 2948 n. 4 cc. per la periodicità delle obbligazioni tributarie, la cui cd. autonomia annuale**

non discende da ragioni dogmatiche, ma è mero espediente tecnico-operativo.

<<Conforme e ineccepibile è l'arresto giurisprudenziale invocato dall'appellante, del quale è opportuno trascrivere il passaggio centrale della motivazione : "...l'imposta diretta, annualmente addebitata al contribuente, rientra perfettamente nel concetto di "obbligazione periodica" ... : il debito di imposta infatti sorge annualmente, a seguito della dichiarazione che ogni soggetto passivo deve effettuare annualmente (art. 1 dpr. 29.9.1973 n. 600) sia pure in presenza dei relativi presupposti ... l'imposta diretta deve essere pagata "periodicamente" a seguito di una generale previsione legislativa, che stabilisce regole valide e efficaci per ogni anno futuro ... il Consiglio di Stato, in sede di parere in merito a ricorso straordinario al Presidente della Repubblica (avverso la decisione dell'Intendenza di Finanza di Roma 17.8. 71 n. 41354/71, inedita ..), emesso il 27.11.1984, si è pronunciato sulla questione, rilevando che "per i crediti di imposte iscritti a ruolo è applicabile la prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948 cc. che decorre ... dal momento in cui il debito diviene oltre liquido esigibile. Ritiene dunque il Tribunale che il credito relativo alle imposte dirette, per cui l'esattore ha domandato l'ammissione al passivo, sia soggetto alla prescrizione breve, quinquennale, di cui all'art. 2948 n. 4 cc ... * (Trib. Roma 5.12. 1990, Giur. Mer., 1992, 981).

<<Il principio è affermato dalla giurisprudenza tributaria sia di merito (C.T.P. Milano 20.11.2004 n. 207, Giur. Mer., 2005, 466 : il diritto dell'ufficio a riscuotere l'importo iscritto a ruolo a nome del ricorrente, quale socio solidalmente ed illimitatamente responsabile, ai sensi dell'art. 2267cc .. delle obbligazioni sociali della fallita società in n. c., soggiace alla prescrizione quinquennale ex art. 2948 n. 4 cc., decorrente dalla data di chiusura del fallimento della società, ossia da quando il credito poteva essere fatto valere nei confronti del debitore sussidiario), sia di legittimità (Cass. 5.2.200 l n. t 592, dejure.giuffre, in materia di iva: in motivazione; contra, Cass. 8.9.2004 n. 18110, ibid., sulla prescrizione decennale in materia di iva a seguito di accertamento definitivo).

<<Coordinando questo significativo triplice orientamento giurisprudenziale - civile, amministrativo, tributario - con l'art. 23 Cost. e con lo Statuto del contribuente, segnatamente l'art. 8 sull' integrità patrimoniale, se ne deve riconoscere la maggiore persuasività rispetto alla tesi della prescrizione decennale, incentrata - come osservato - su un unico e perciò insufficiente dato ermeneutico: il silenzio del legislatore tributario implicherebbe l'applicazione del principio generale civilistico.

<<E' agevole però obiettare che il sistema del codice civile è articolato e non unitario, e l'opzione del termine più lungo privilegia immotivatamente l'ente impositore.

<<In via sub.ta, è ovvio che la questione deve essere risolta secondo il canone del favor debitoris anche se non soprattutto per l'evidenziato grave conflitto della giurisprudenza di legittimità.

<<In definitiva, la pretesa si è estinta per prescrizione alla data dell'8 marzo 2008, essendo incontrovertibile l'insussistenza di atti interruttivi intermedi>>.

III.b) Ciò posto, ritiene il Collegio che sia l'***** e le imposte ad essa connesse, che l'IVA e l'IRAP, oggetto del presente ricorso, abbiano una struttura diversa da quelle analizzate ex professo dalla Cassazione con la richiamata decisione n. 4283/2010.

Ed invero, non vi è dubbio, in quel caso, che la Tarsu, la ***, etc, funzionino, in buona sostanza, come un contratto di somministrazione, nel quale, a fronte di una "teorica" prestazione di un servizio continuativo (teorica, in quanto la stessa è dovuta per la presenza stessa di un immobile potenzialmente produttivo di rifiuti urbani, a prescindere dalla effettiva produzione), sorge l'obbligo "periodico" di corrispondere una somma, non direttamente relazionata al servizio ricevuto, ma a parametri diversi.

Sicché, appare piana la riconducibilità alla previsione del n. 4 dell'art. 2948 cod. civ., per il quale, è bene ribadire, semplicemente si prevede che rientrano nella prescrizione quinquennale "gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

La ricostruzione in termini di obbligazione periodica appare conseguente al concetto stesso di tassa, quale tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione a un'utilità che egli trae dallo svolgimento di un'attività statale e/o dalla prestazione di un servizio pubblico, in **questo caso continuativo e non**

meramente episodico e, come tale, comportante, a fronte della prestazione dell'Amministrazione, il pagamento di un "prezzo" non necessariamente corrispondente al costo del servizio reso.

Nelle ipotesi di imposte, quali quelle che occupano il Collegio, invece, la finalità del prelievo non è il finanziamento di un servizio ben preciso, ma la somma di servizi "altri" che lo Stato garantisce ai cittadini.

In punto di presupposto dell'imposta, nel caso dell'IRPEF, è la produzione di un reddito che assume rilievo, sicché, per ciò stesso che esso si è maturato, indipendentemente dalla fonte che lo genera e salvo una quota esente dal prelievo, consegue **l'obbligo annuale del pagamento dell'imposta**, che, a ben vedere, **prescinde anche dalla stessa dichiarazione**, che costituisce un obbligo per il contribuente, ma non qualifica il rapporto obbligatorio, poiché questo **sorge comunque** e può essere oggetto di determinazione (o di correzione) da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche nel caso di mancato assolvimento all'obbligo dichiarativo.

Quindi, come nel caso dei tributi (TARSU, TIA), per i quali la Cassazione ha ritenuto sussistere la prescrizione quinquennale in quanto riferiti ad un rapporto "continuativo", il tributo risulta **predeterminato (dalla legge) nella sua modalità di calcolo e costituisce** un obbligo **annuale** di contribuzione (calcolato secondo la capacità contributiva ex art. 53 Cost.) rivolto alla somma dei servizi che lo Stato garantisce, o cerca di garantire, al cittadino.

In altri termini, mentre nel caso della TIA (al di là del dibattito sorto ai fini dell'applicazione dell'IVA intorno alla sua natura giuridica, ritenuta, alternativamente, tributo o corrispettivo per un servizio), a fronte di una prestazione concreta viene generato il corrispondente obbligo periodico di partecipazione del contribuente al finanziamento del servizio (secondo regole predeterminate che, per lo più, non sono relazionate all'effettivo consumo, analogamente a quanto avviene, per esempio, nel caso di somministrazione dell'energia elettrica, ma ad altri parametri, quali l'estensione dell'immobile, la categoria, la residenza etc.), nel caso delle imposte dirette, a fronte della somma dei servizi, si genera l'obbligo annuale del contribuente (la cui dichiarazione, si ribadisce, non è l'elemento qualificante) di corrispondere, in ragione della individuale capacità contributiva, un importo volto al finanziamento degli

stessi.

Non sembra al Collegio che la periodicità dell'obbligazione possa essere messa in dubbio poiché, annualmente, occorre un'operazione di determinazione del dovuto, sia perché, si ribadisce, la stessa avviene secondo dei criteri prestabiliti normativamente, sia perché non è questo che qualifica un tal tipo di obbligazione, ma, semmai, la tenutezza a corrispondere, appunto, periodicamente un importo per delle prestazioni erogate dall'altra parte.

Nessuno, infatti, dubita che l'obbligazione di corrispondere il corrispettivo per la somministrazione dell'energia elettrica sia "periodica", ma è altrettanto vero che l'importo va di volta in volta determinato in ragione del consumo, secondo parametri contrattualmente predeterminati.

A ben vedere è quanto accade anche in tema di imposte dirette, dove l'unica differenza consiste nel modo di determinare gli importi (la capacità contributiva a fronte dell'effettivo consumo) e ciò, si ribadisce, non dissimilmente da quanto accade nei rapporti relativi alle tasse dirette sui servizi concreti, posto che anche per queste, nei casi sopra prospettati, al momento di determinare le corrispondenti obbligazioni periodiche di pagamento, si prescinde dalla pura valutazione dei consumi.

Sembra al Collegio, quindi, che l'errore di prospettiva consista nel collegamento tra il credito erariale e la corrispondente obbligazione periodica relazionato all'accertamento del presupposto, invero effettivamente "variabile", e non alla effettiva dinamica del rapporto obbligatorio, secondo il quale la maturazione di un reddito determina il corrispondente obbligo **annuale (così come richiesto dall'art. 2948, n. 4, cod. civ.)** di pagare le connesse imposte.

La valutazione del presupposto **sta su un piano diverso** e attiene alla diversa fase della maturazione del reddito che involge **un'ulteriore obbligazione che non rileva nel rapporto tributario** se non per il fatto che dalla dinamica del rapporto contrattuale che la contiene consegue un reddito che deve essere

sottoposto a imposta.

Si pensi al reddito di lavoro subordinato. Consiste in un rapporto continuativo consistente in un obbligo di una prestazione lavorativa da parte del lavoratore, che, a sua volta, matura il diritto alla retribuzione, sulla quale, appunto, sorge la **diversa obbligazione** di corrispondere, sempre in maniera continuativa, ogni anno e in costanza di rapporto (così come, ad esempio, la TARSU) l'imposta relazionata alla quantità del percepito.

E non può dirsi neanche, per giustificare la mancanza di continuità dei rapporti, che esista una loro separatezza per ciascun anno di imposta derivabile da un autonomo accertamento, se è vero, come è vero, che tra un'annualità e l'altra sono previsti sistemi di compensazioni, rimborsi, anticipazioni e quant'altro a dimostrazione, appunto, della loro continuità.

Diversamente opinando, si dovrebbe escludere la riconducibilità alla prescrizione quinquennale delle obbligazioni relative ai contratti di somministrazione, pacificamente rientranti nell'ipotesi di cui al 2948, n. 4) c.c., in quanto anche in questo caso occorre, di volta in volta, l'accertamento del presupposto dell'obbligazione, vale a dire la (quantità di) fruizione di un servizio in un arco di tempo inserito in un rapporto di durata.

Pertanto, ritiene questa Commissione che l'eventuale accertamento annuale non fa venire meno la causa debendi continuativa ritenuta, correttamente, presupposto della applicazione della norma in esame. Infatti, anche in questo caso è configurabile un rapporto obbligatorio continuo costituito dalla obbligazione "permanente" del contribuente, prevista dalla stessa Costituzione, di corrispondere, salvo una quota esente, un'imposta predeterminata (sia nell'an che nel quantum) dalla legge, fondata sulla produzione di un reddito (la cui mancanza, così come nel contratto di somministrazione, comporta l'insussistenza o la sospensione dell'obbligo di pagamento) a fronte della "somministrazione" di servizi indifferenziati che lo Stato si impegna a garantire.

Mutatis mutandis, il ragionamento va riprodotto per IRAP e IVA, posto che l'obbligazione tributaria, nei suoi contorni generali sopra descritti, funziona allo stesso modo, sussistendo un obbligo di pagamento continuo, legato in questo caso ad un'attività imprenditoriale, di corrispondere, secondo scadenze prestabilite, importi predeterminati suscettibili di compensazioni nei diversi periodi e riferiti latamente alla produttività dell'impresa.

Del resto, conclude il Collegio, coglie nel segno la citata Commissione Tributaria Regionale di Palermo Sez. Staccata di Catania Sezione 34 del 28.11.2011, nella misura in cui, alla luce dei principi costituzionali e dello Statuto del contribuente e in assenza di una norma specifica, sottolinea la necessità di valutare la questione "secondo il canone del favor debitoris".

Appare, infatti, assolutamente incongruo e irragionevole ammettere un termine prescrizionale "ad accertamento intervenuto" notevolmente più lungo rispetto ai termini decadenziali più brevi previsti (addirittura inferiori ai cinque anni) per la complessa attività accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria. E ciò ove più si consideri che le disposizioni relative alla decadenza dall'azione amministrativa, se è vero che costituiscono un "limite" e, quindi, una certezza anche per il contribuente in ordine al periodo di accertamento, sono poste prevalentemente a favore di quest'ultima, in quanto dilatano (notevolmente) i tempi di controllo dell'operato del contribuente, che, ragionevolmente, dovrebbero coincidere con quelli della sua dichiarazione.

III.c) Ciò posto, ritiene il Collegio che vada meglio e maggiormente valorizzata la norma contenuta al comma 5 dell'art. 26 del d.p.r. n. 602/73 relativo alla notificazione della cartella esattoriale, pur richiamata dalla decisione n. 4283/10 della Cassazione.

Secondo il Supremo Consesso tributario <<peraltro, la osservazione del ricorrente relativa all'obbligo per il concessionario di conservare copia delle cartelle di pagamento e dei relativi attestati di ricevimento per cinque anni, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, per quanto di rilevanza contenuta, può essere assunta come indizio di una presunzione del legislatore di prescrizione quinquennale dei crediti azionati, fra cui rientrano quelli oggi considerati>>.

Sicché, in disparte **che nessuna distinzione la predetta disposizione opera rispetto alle varie tipologie di credito tributario**, se è pur vero che non esiste una disposizione espressa che definisce in cinque anni (ma neanche in dieci) la prescrizione per le obbligazioni maturate per siffatte obbligazioni, è altrettanto vero che il “sistema” legislativo contiene una norma, dal contenuto in equivoco, che al termine quinquennale riconduce l’obbligo di conservare la prova dell’atto che è al tempo stesso rivolto a consumare il potere di accertamento a pena di decadenza e a interrompere la prescrizione e dal quale, quindi, ai sensi del comma 1 dell’art. 2945 cod. civ., “inizia un nuovo periodo di prescrizione”.

E se il termine di conservazione delle cartelle esattoriali ivi previsto è, appunto, quinquennale a prescindere dal tipo di tributo, facendo uso dell’art. 12 delle preleggi, in assenza di una specifica norma sulla prescrizione, sembra al Collegio logico attribuire al detto obbligo il significato (immediato) di spazio temporale entro il quale la prova dell’avvenuta notifica della cartella può servire, nel processo, a sostenere le ragioni dell’Amministrazione, ma anche quello (conseguente) di termine prescrizionale entro cui la medesima Amministrazione può agire, dimostrando non solo la fondatezza ma anche la tempestività del recupero del credito tributario.

Consegue la fondatezza della censura e, per l’effetto, l’accoglimento del ricorso.

Le rappresentate diverse tesi giurisprudenziali in termini di prescrizione costituiscono giusta ragione per compensare integralmente tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Messina – Sezione XIII -, definitivamente pronunciando, accoglie il ricorso e, per l’effetto, annulla il provvedimento impugnato.

Spese compensate.

Così deciso in Messina nella Camera di Consiglio del 2 luglio 2013.

L'Estensore

Il Presidente

(*****
(*****

<https://www.diritto.it/commissione-tributaria-provinciale-di-messina-sez-xiii-5121313-del-24-9-2013-in-materia-di-prescrizione/>