

25790/09



ESENTE REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Tributi,  
contrasto,  
actio  
iudicati

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 7723/2007

Dott. VINCENZO CARBONE - Primo Presidente -

Cron. 25790

Dott. ENRICO PAPA - Presidente di Sezione -

Rep.

Dott. ANTONIO MERONE - Rel. Consigliere -

Ud. 10/11/2009

Dott. PASQUALE PICONE - Consigliere -

PU

Dott. FRANCESCO FELICETTI - Consigliere -

Dott. ANTONIO SEGRETO - Consigliere -

Dott. FABRIZIO FORTE - Consigliere -

Dott. LUIGI MACIOCE - Consigliere -

Dott. MAURA LA TERZA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 7723-2007 proposto da:

SIP DEL GRANDE UFFICIALE FRANCO PALUMBO E DEL DOTT.

MASSIMO PALUMBO IN LIQUIDAZIONE, in persona del

liquidatore pro-tempore, elettivamente domiciliato in

ROMA, VIA FASANA 16, presso lo studio dell'avvocato

RAMPIONI RICCARDO, che lo rappresenta e difende, per

procura in calce al ricorso;

- **ricorrente** -

2009

1187

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- **controricorrente** -

**nonchè contro**

MINISTERO DELL'ECONOMIA DELLE FINANZE;

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 97/04/2006 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA, depositata il 28/10/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/11/2009 dal Consigliere Dott. ANTONIO MERONE;

udito l'Avvocato Riccardo RAMPIONI;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. DOMENICO IANNELLI, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

## FATTO

1. (Antefatto) La SIP del grande Ufficiale Franco Palumbo e del dott. Massimo Palumbo ha impugnato, dinanzi alla competente commissione tributaria, un avviso d'irrogazione di sanzioni per violazioni della normativa iva; il giudice tributario adito con sentenza del 22 maggio 1995, passata in giudicato, ha rigettato il ricorso.

2. (La materia del contendere) In forza della citata sentenza passata in giudicato, veniva notificata alla società, in data 4 febbraio 2002, la relativa cartella esattoriale per il pagamento delle sanzioni e degli interessi.

Con tempestivo ricorso, la società ha contestato la pretesa fiscale/sanzionatoria eccependo, tra l'altro, la prescrizione della stessa per il decorso del termine quinquennale di cui al combinato disposto degli artt. 58, 75 DPR 633/192 e 17 della legge 4/1929.

3. (Le pronunce di merito) La commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso del contribuente, ritenendo prescritta la pretesa fiscale, in forza delle citate specifiche disposizioni. La commissione tributaria regionale, invece, ha accolto l'appello dell'ufficio, sul rilievo che "con la res iudicata il diritto viene ad essere svincolato dall'atto o fatto amministrativo (accertamento o irrogazione di sanzione) e trova titolo nell'atto giurisdizionale", con il conseguente



regime di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 cod.civ.

4. (*Il giudizio di legittimità*) La società ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza di appello, deducendo, con un unico motivo, la violazione e falsa applicazione degli artt. 58, 75 DPR 633/1972 e 17 legge 4/1929, vigenti *ratione temporis*. L' Agenzia delle Entrate resiste con controricorso eccependo la inapplicabilità, nella specie, delle disposizioni invocate e, comunque, la valenza generale del termine di prescrizione decennale collegato all'*actio iudicati*.

Con ordinanza del 9 dicembre 2008, la Quinta sezione civile di questa Corte, assegnataria del ricorso, ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione a queste SS.UU., esponendo

- che secondo la giurisprudenza di questa stessa Corte, allorquando la controversia abbia ad oggetto la legittimità del pagamento di tributi o contributi assicurativi, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, opera il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c. (Cass. 1967/2005, 1965/1966, 5777/1989, 2085/1979);

- che, invece, in materia di sanzioni pecuniarie per violazioni tributarie è stato affermato il principio secondo il quale il termine di prescrizione resta quello quinquennale, previsto dalla legislazione speciale, anche dopo che la legittimità della pretesa punitiva sia stata sancita in sede



giurisdizionale (Cass. 12989/2000, 2211/2006, 2290/2007);

- che il Collegio, nutrendo dubbi sulla legittimità di quest'ultima decisione «soprattutto per le implicazioni derivanti dalla soggiacente concezione che unico titolo della pretesa sanzionatoria sia il provvedimento amministrativo, "anche in presenza di giudicato" confermativo "in tutto o in parte" di essa», ha ritenuto doveroso adottare il provvedimento di rimessione al Primo Presidente.

Il ricorso è stato assegnato alle SS.UU. ed è stata fissata l'odierna udienza per la discussione. La parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 374 c.p.c.

#### DIRITTO

Il ricorso non può trovare accoglimento.

1. (*Il quesito di diritto e gli argomenti prospettati dalla parte ricorrente*) Denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 58 e 75 DPR 633/1972 e 17 della legge n. 4 del 1929, nonché dell'art. 2953 cod.civ., la parte ricorrente formula il seguente quesito di diritto: «**quale sia, in materia di violazioni previste dal DPR 26 ottobre 1972 n. 633, il termine di prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione pecuniaria nell'ipotesi in cui, come nella specie, il provvedimento di irrogazione della sanzione sia stato impugnato e la relativa controversia sia stata definita con sentenza passata in giudicato e se, in particolare, sia**



**applicabile a tale fattispecie l'art. 2953 c.c.».**

A sostegno della tesi della prescrizione quinquennale, la parte ricorrente, premesso che trattasi di fatti risalenti al 1989, cita la già ricordata giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, in base al combinato disposto degli artt. 75, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 17, comma 1, della L. n. 4 del 1929, il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative irrogate per le violazioni alla normativa iva, commesse prima del 1° aprile 1998 (data in cui è entrata in vigore la riforma del sistema sanzionatorio fiscale), si prescrive, al pari dei relativi interessi, nel termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui si è formato il giudicato, essendo esclusa ogni applicazione analogica della prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 c.c. (Cass. 2211/2006, 12989/2000). Aggiunge, poi, che ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. 472/1997 (recante le *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*)

- anche dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, attuata con i decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997, in vigore dal 1° aprile 1998, "Il diritto alla riscossione della sanzione si prescrive nel termine di cinque anni" (art. 20, primo comma, prima alinea);



- in caso di impugnazione il termine resta sospeso per poi riprendere a decorrere (quello stesso termine) soltanto dopo la definizione del procedimento (art. 20, primo comma, seconda alinea).

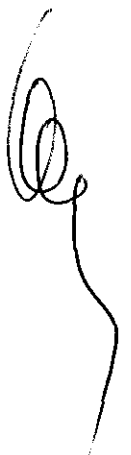
2. (*Gli argomenti adottati dalla parte resistente*) La parte resistente osserva che, nella specie, non rileva il disposto dell'art. 17, primo comma, della legge n. 4 del 1929 (abrogato poi dall'art. 29 del d.lgs. 472/1997, a decorrere dal 1° aprile 1998), che stabiliva in cinque anni il termine di **prescrizione** del diritto dello Stato alla riscossione delle pene pecuniarie, perché implicitamente abrogato dall'art. 58 del DPR 633/1972, che ha previsto, invece, un termine di **decadenza** (diversamente modulato e decorrente, a seconda dei casi, dalla data di presentazione della dichiarazione iva o da quella della omessa presentazione, ovvero dall'anno in cui la violazione era stata commessa) entro il quale la sanzione andava irrogata e notificata, con la conseguenza che, divenuta definitivo il provvedimento di irrogazione della sanzione (notificato entro il termine di decadenza), decorreva poi il **termine ordinario di prescrizione decennale** per la riscossione della sanzione stessa, ai sensi dell'art. 2946 cod.civ., anche quando non sia intervenuto un giudicato.

3. (*Alcune osservazioni preliminari*) Nella specie, ogni questione relativa alla tempestività dell'esercizio del "potere

di irrogare" sanzioni da parte dell'Erario (in conseguenza dell'accertamento di una o più violazioni) è coperta dal giudicato e non si discute più di eventuali decadenze, che attengono alla fase amministrativa esaurita e "certificata" dal giudicato. Quindi, non rilevano le disposizioni, come l'art. 58 DPR 633/1972, relative al termine di decadenza entro il quale andava notificato l'avviso di irrogazione delle sanzioni, termine il cui rispetto è già stato oggetto di verifica giudiziaria. Ma non rilevano nemmeno le disposizioni, come l'art. 17 (corrispondente all'attuale art. 25) del DPR 602/1973 (abrogato dall'art. 1, comma 5 ter, lettera a), n. 1, del d.l. 106/2005, conv. in legge 156/2005), che scandiva i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti o a seguito degli accertamenti divenuti definitivi (applicabile anche in materia d'iva soltanto a decorrere dal 1° luglio 1999, in forza dell'estensione del sistema della riscossione mediante ruoli a tale imposta, attuata dall'art. 23 del d.lgs. 46/1999). Nella specie, non siamo in presenza dell'attività di esecuzione di un atto amministrativo di accertamento (*rectius*: irrogazione di sanzione) divenuto definitivo, perché manca il presupposto dell' "acquiescenza" all'atto stesso da parte del destinatario. L'accertamento tributario diviene definitivo con l'inutile decorso del termine per impugnare. Se viene proposto ricorso,



salvo il caso di successiva rinuncia o altri casi di estinzione del processo (v. art.2945, terzo comma, c.c.), l'accertamento non può più assumere la qualifica di atto amministrativo definitivo non contestato. Il provvedimento del giudice che definisce la lite, anche quando si limiti a riconoscere la legittimità dell'atto contestato, conferisce a questo il crisma della verifica giurisdizionale, nell'ambito di un rapporto trilaterale, nel quale interviene lo Stato non più soltanto come parte (amministrazione finanziaria), ma anche in quanto "controllore di se stesso". Gli effetti del giudicato, quindi, non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale, all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa" quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario. Se il trasgressore contesta dinanzi all'autorità giudiziaria, un atto di irrogazione di sanzioni, in caso di sua soccombenza, eventualmente anche parziale, il titolo in base al quale l'Agenzia delle entrate fa valere la propria pretesa fiscale-sanzionatoria non è più l'atto amministrativo, che non è mai divenuto definitivo ex se, bensì la sentenza di condanna alla sanzione, ritenuta giusta dal giudice tributario, che può



essere la stessa irrogata dall'autorità amministrativa, ma può essere anche diversa, per tipo o entità (si pensi all'ipotesi in cui il destinatario di un provvedimento sanzionatorio risulti soccombente sull'an, ma ottenga una riduzione del quantum perché il giudice tributario accerti un errore dell'amministrazione finanziaria nella determinazione o nella scelta della sanzione irrogata).

Va dunque affermato, anche in materia tributaria, il principio generale secondo il quale "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" (Cass. 13544/1999; conf. 1339/2001). Con la conseguenza che "al suddetto termine prescrizione, in ragione della sua autonomia, non sono applicabili le norme sulla sospensione riguardanti il termine prescrizione del diritto originario" (*idem*). Quindi, in presenza del giudicato, non sono applicabili i termini di decadenza e/o di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2059 cod. civ.

L'esigenza di modulare i tempi dell'azione amministrativa sulla base di termini di prescrizione, o anche di decadenza,

più contenuti rispetto a quello decennale ordinario, previsto dall'art. 2946 c.c. (che comunque rivive in caso di giudicato), trova il suo 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). E' evidente, però, che quando poi si instaura un contenzioso, non sono possibili previsioni di medio tempo, né è possibile preventivare le risorse necessarie per la riscossione, che dipendono dai tempi del contenzioso stesso e dalla percentuale di esito positivo per la stessa amministrazione. Non avrebbe senso mantenere fermi termini di prescrizione ridotti, in nome della necessità di realizzare sollecitamente le entrate fiscali per consentire la redazione del bilancio di previsione dello Stato, dopo un contenzioso che normalmente dura diversi anni.

In linea di principio, le prescrizioni brevi sono previste per soddisfare le esigenze di celerità di definizione dei rapporti giuridici; tale esigenza risulta superata quando sia instaurato un contenzioso (benché il principio della ragionevole durata del processo tenda a contenerne i tempi) e, quindi, la norma generale della prescrizione decennale riprende vigore.



Naturalmente, se l'amministrazione ha l'esigenza comunque di accelerare la riscossione e dispone delle risorse necessarie, può sempre procedere con tempestività (ben prima del termine di prescrizione decennale), eventualmente adottando provvedimenti amministrativi di carattere normativo e/o organizzativo, che impongano ai dipendenti tempi contenuti di lavorazione della riscossione coattiva a seguito di giudicato.

Va ribadito che, nella specie, trattandosi di sanzione irrogata prima del 1° aprile 1998 (la sentenza in base alla quale è stata effettuata l'iscrizione a ruolo oggetto dell'odierna controversia è del 22 maggio 1995), data di entrata in vigore del d.lgs. 472/1997, non trova applicazione la nuova normativa (art. 20, comma 3, del medesimo d.lgs. 472/1997) che fissa in cinque anni il termine di prescrizione del diritto alla riscossione, in quanto l'art. 25 del ripetuto d.lgs. 472/1997, nel dettare le disposizioni transitorie, stabilisce che la nuova disciplina del sistema sanzionatorio si applica "alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore" (comma 1), fatta eccezione per alcune disposizioni (artt. 3, 4, 5, 6, 8 e 12) che non rilevano in questo contesto. Anche questa disposizione, però, non contiene alcun riferimento specifico al termine di prescrizione del diritto alla riscossione a seguito di sentenza passata in giudicato e,



quindi, come meglio si dirà in seguito, non inficia la tesi, <sup>condizione</sup> ~~sposata~~ dal Collegio, secondo la quale l'*actio iudicati* gode del termine generale di prescrizione decennale previsto dall'art. 2059 c.c., <sup>anche</sup> ~~che~~ dopo la riforma del sistema sanzionatorio attuata negli anni 1997/98.

Infine, non interferisce nella definizione della questione di diritto all'esame della Corte, il disposto dell'art. 17 della legge n. 4/1929, vigente al momento del passaggio in giudicato della sentenza in base alla quale è stata iscritta a ruolo la sanzione in contestazione (la sentenza è del maggio 1995 e l'art. 17 è stato abrogato dall'art. 29, comma 1, lett. a), del d.lgs. 472/1997), perché anche accedendo alla tesi che tale disposizione non sia stata abrogata implicitamente dall'art. 58 DPR 633/1972, che disciplinava il termine di decadenza per irrogare la sanzione e non invece il termine di prescrizione per la riscossione, resta il fatto che nemmeno l'art. 17 della legge del 1929 faceva cenno all'ipotesi specifica del diritto alla riscossione basata su una sentenza di condanna passata in giudicato. Tale ipotesi, infatti, sarà poi specificamente disciplinata con la norma successiva e di valenza generale contenuta nell'art. 2953 con l'avvento del codice civile del 1942.

4. (*I precedenti di questa Corte*) Come è stato evidenziato nell'ordinanza 344/2009 della sezione tributaria, in tema di

sanzioni amministrative tributarie, questa Corte ha affermato il seguente principio di diritto, invocato dalla parte ricorrente: «In materia di violazioni, amministrativamente sanzionate con pena pecuniaria, al d.P.R. n. 633 del 1972, commesse anteriormente al primo aprile 1998, il diritto alla riscossione della sanzione irrogata, nel caso in cui il provvedimento di irrogazione sia stato impugnato e la relativa controversia sia stata definita con decisione passata in giudicato, si prescrive - ai sensi del combinato disposto degli artt. 75 comma primo del d.P.R. n. 633 del 1972 e 17 comma primo della legge n. 4 del 1929 - nel termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui si è formato il giudicato, esclusa ogni applicazione analogica dell'art. 2953 cod. civ.» (Cass. 12989/2000; *conf.* 2211/2007, 2290/2007).

In contrapposizione a questa giurisprudenza, riferita specificamente agli avvisi di irrogazione di sanzioni, vi è il diverso orientamento manifestato dalla Corte in relazione ai termini di prescrizione degli obblighi di natura tributaria o previdenziale riconosciuti con sentenza passata in giudicato, evidenziato anche dalla già citata ordinanza della quinta sezione civile. Infatti, qualora si formi il giudicato sul diritto all'esenzione e al rimborso di un tributo già versato cautelativamente e richiesto in restituzione, «il contribuente non è soggetto all'onere di formulare distinta istanza di



rimborso del tributo nel termine [di decadenza di quarantotto mesi] fissato dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, ma può far valere il giudicato stesso nell'ordinario termine di prescrizione decennale» (Cass. 1967/2005). Analogamente, in tema di evasione di tributi doganali, questa Corte ha chiarito che l'azione dell'amministrazione finanziaria per il relativo pagamento è soggetta alla prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 cod. civ., se il giudice penale condanni il contribuente-imputato anche al pagamento dei diritti doganali evasi, atteso che in tal caso il credito tributario dell'amministrazione "rimane definitivamente ed irrevocabilmente accertato in conseguenza del passaggio in giudicato della stessa" (Cass. 1965/1966; conf. 1980/19996, 5777/1989, 2085/1979, 1/1970). Secondo quest'ultima giurisprudenza, "con la regiudicata il diritto viene ad essere svincolato dall'atto o fatto che ne costituiva l'originario fondamento, e trova titolo unicamente nell'atto giurisdizionale che lo ha definitivamente ed inequivocabilmente accertato. Perciò ad esso non si applica il più breve termine di prescrizione collegato al titolo da cui il diritto originariamente derivava, ma l'ordinario termine di prescrizione decennale (Cass. 1965/1996, 5777/1989). Se manca una pronuncia giurisdizionale, naturalmente, non può parlarsi di giudicato e, quindi coerentemente questa Corte ha chiarito



che "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 cod. civ. ai fini della prescrizione" (Cass. 12263/07).

Anche in tema di omesso versamento dei contributi assicurativi obbligatori (fattispecie che presenta molti punti di analogia con quella in esame), la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che, in presenza del giudicato, il termine di prescrizione è disciplinato dall'art. 2953 c.c., sia per quanto attiene al versamento dei contributi sia per quanto attiene al pagamento delle sanzioni: "dal giudicato penale di condanna per il reato di omesso versamento di contributi assicurativi obbligatori (nella specie: di cui alla legge 24 ottobre 1966 n. 934), con applicazione della sanzione (civile) del pagamento di una somma aggiuntiva pari all'ammontare dei contributi evasi, nasce a favore dell'ente creditore di questa (nella specie: INPS) l'*actio iudicati* soggetta alla prescrizione decennale di



cui all'art. 2953 cod. civ." (Cass. 5159/1983; conf. 3733/1981, 2085/1979).

5. (Necessità di individuare un unico termine di prescrizione e diversità del contenuto del giudicato rispetto all'atto divenuto definitivo) L'antinomia emersa in giurisprudenza, per la quale l'art. 2953 c.c., in materia tributaria sarebbe applicabile soltanto quando non si tratti di irrogazione di sanzioni, mentre invece opererebbe allorché il giudizio abbia ad oggetto l'obbligazione tributaria, va risolta, secondo queste SS.UU., privilegiando la tesi della applicabilità generalizzata della disposizione codicistica. In linea di principio, occorre tenere conto del fatto che, nella maggior parte dei casi, con l'avviso di accertamento l'ufficio non soltanto contesta l'ammontare dell'imposta dovuta e non versata, ma contestualmente applica anche le relative sanzioni e, quindi, la tesi dell'*actio iudicati* "claudicante", nel senso che il termine di prescrizione decennale opererebbe soltanto in relazione ad alcune statuizioni e non per altre (quelle relative alle sanzioni), appare evidentemente aberrante, contrario alla lettera dell'art. 2953 c.c., assolutamente irrazionale e contraria al canone della certezza del diritto e alle esigenze di semplificazione del sistema. Quindi, in linea di principio, non v'è dubbio che la soluzione del problema giuridico relativo alla individuazione del termine di



prescrizione entro il quale debba essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni, non può che essere di tipo unitario. In concreto poi, tale termine non può che essere quello decennale previsto dall'art. 2953 c.c.

La giurisprudenza di segno contrario, secondo la quale il giudicato nulla aggiunge alla esecutività del provvedimento amministrativo, non considera che il provvedimento impugnato non è mai divenuto definitivo, per cui non può essere considerato di per sé come valido presupposto per l'iscrizione a ruolo. Né rileva che poi il giudice abbia ritenuto l'atto legittimo, perché comunque non si è verificato il presupposto (mancata impugnazione) al quale è ricollegata la *vis* esecutiva, propria dell'atto autoritativo. Il titolo, in base al quale l'ufficio vittorioso agisce *iure executionis* non è più l'atto che conteneva la domanda di imposta o di determinazione della sanzione applicata in conseguenza di una violazione fiscale, bensì la pronuncia del giudice, che, come già è stato accennato, può ben essere diversa dalla originaria pretesa fiscale, nel caso in cui il giudice tributario determini il *quantum* dell'obbligazione tributaria (vantata dal fisco o richiesta a rimborso dal contribuente) in misura diversa da quella indicata nell'atto impugnato, pur senza accogliere totalmente le istanze del contribuente. Per restare al tema



delle sanzioni, la sentenza ben può rideterminare il tipo o la misura della sanzione applicata dall'ufficio (fatto salvo il divieto della *reformatio in peius*), valutando diversamente la gravità delle violazioni contestate. Come è noto, è oramai un principio acquisito che il giudizio tributario per quanto debba essere introdotto mediante impugnazione di un atto impositivo, inteso in senso lato (c.d. giudizio impugnatorio), ha ad oggetto il rapporto tributario (principale e/o accessorio), contenuto nei limiti dei fatti dedotti in giudizio (Cass. 20516/2006, 15317/2002). Tanto è vero che il contribuente può anche provare direttamente in giudizio l'esistenza di oneri deducibili per abbattere la pretesa tributaria: "In tema di determinazione del reddito d'impresa, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, in presenza dei requisiti indicati nell'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non è preclusa né dalla violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, di cui all'art. 22 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (...), né dall'omessa o irregolare registrazione dei costi" (Cass. 531/2007, 10090/2002). D'altra parte, se si considera che, in forza dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. 546/1992, "Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti



conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta", risulta evidente che il contenuto della decisione giurisdizionale non può essere fatto coincidere, *sic et simpliciter* con il contenuto dell'atto impugnato.

6. (*Esame critico della giurisprudenza che esclude l'actio iudicati in relazione alla sola ipotesi di condanna per sanzioni*), La giurisprudenza che esclude l'actio iudicati decennale in presenza di sentenza passata in giudicato pronunciata su ricorso avverso provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie amministrative, fa leva sui seguenti argomenti:

a) specialità della disciplina sanzionatoria tributaria, prima e dopo la riforma attuata con il d.lgs. 472/1992, che sottrae alla disciplina generale civilistica il termine di prescrizione di cui all'art. 2953 c.c. per la riscossione delle sanzioni pecuniarie, che ben si attaglia alle controversie di natura privatistica e non a quelle a contenuto pubblicistico;

b) il provvedimento di irrogazione di sanzioni è di per se stesso dotato dei caratteri della autoritarietà ed esecutorietà, ex art. 19 del d.lgs. 546/1992, a prescindere dal giudicato, della cui "forza" autonoma non hanno bisogno: "l'unico «titolo» della pretesa sanzionatoria, anche in presenza del giudicato" resta il provvedimento amministrativo (Cass. 12989/2000), in quanto, dinanzi al giudice tributario,



il contribuente si limita a contestare la legittimità formale e/o sostanziale del provvedimento impugnato, per cui la sentenza di rigetto del ricorso non ha un vero e proprio contenuto decisorio di condanna.

Ritiene il Collegio che il percorso argomentativo utilizzato per giungere alla conclusione della inapplicabilità, nella specie, dell'art. 2953 c.c. debba essere revisionato, non soltanto perché porta alle incongruenze già evidenziate (del termine differenziato in ragione della diversità di contenuto delle statuizioni), ma anche perché non sono condivisibili talune affermazioni di principio.

Innanzitutto, va ricordato che nel processo tributario il contribuente che impugni un provvedimento impositivo o sanzionatorio è sostanzialmente un convenuto che resiste alla domanda dell'ufficio finanziario (attore in senso sostanziale). Pertanto, il contenuto del giudizio che rigetta il ricorso del contribuente non è limitato alla pronuncia della infondatezza delle eccezioni del contribuente, ma ha un contenuto decisorio positivo, eventualmente anche implicito, costituito dalla condanna al pagamento dell'imposta dovuta o della sanzione irrogata con l'atto impugnato; per le sanzioni l'art. 20 della legge di riforma, d. lgs, 472/1997, parla di "diritto" alla riscossione, al pari dell'art. 17, primo comma, della legge n. 4 del 1929, evidenziando la natura civilistica del relativo



contenzioso.

Il fatto che l'atto impugnato sia dotato di per sé di esecutività (sempre che non venga impugnato), riguarda il profilo precontenzioso ed amministrativo dell'atto stesso, che non incide sugli effetti del giudicato, né comporta una sorta di sterilizzazione degli effetti del giudicato. Non sembra che si possa sostenere che l'atto, suscettibile di acquisire il carattere dell'esecutività se non contestato, quando poi viene impugnato produce un effetto "oscurante" del giudicato recuperando la potenziale *vis* originaria, che avrebbe potuto acquisire se condiviso dal destinatario. L'insorgere del contenzioso determina l'azzeramento della "posizioni di rendita" della parte pubblica, con la trasformazione del rapporto sostanziale potere-soggezione in un rapporto processuale paritetico, nel quale la *potestas* appartiene soltanto al giudice terzo ed al suo *decisum*. Dopo di che, nulla sarà più come prima, non i diritti ed i doveri delle parti, che sono concretamente e incontestabilmente definiti da comando del giudice terzo, non la disciplina del termine di prescrizione in relazione al quale *fa stato*, come *dies a quo*, il giorno del passaggio in giudicato della sentenza, che determina una sorta di novazione giudiziaria generale del rapporto tributario in contestazione.

La tesi opposta si basa su un non divisibile

ragionamento che inverte il naturale ordine logico-processuale, secondo il quale la connotazione potestativa dell'atto impugnato attraverserebbe indenne le vicende processuali riacquistando tutta la propria forza originaria con la formazione del giudicato, che ne resterebbe assorbito. Dal punto di vista logico, nei procedimenti a formazione progressiva è l'atto successivo che assorbe eventualmente quello precedente e non viceversa. Dal punto di vista giuridico, nessuna delle parti può beneficiare di una posizione di forza in un processo che deve essere ispirato a principi di giustizia, come quello della parità delle parti (art. 111, secondo comma, Cost.). Senza considerare che, per espressa disposizione di legge, l'atto impositivo acquista la propria vis esecutiva soltanto dopo che sia trascorso il termine per la sua impugnazione. Se prima interviene un atto di impugnazione la fattispecie a formazione progressiva (atto + decorso del termine per impugnare + mancata impugnazione), manca il presupposto per procedere alla fase successiva della riscossione secondo le scadenze temporali dettate specificamente dal legislatore tributario.

Anche l'argomento della specialità del sistema sanzionatorio, prima e dopo la riforma del 1997/1998, che prevarrebbe sulla norma generale codicistica, non è condivisibile perché manca il presupposto del rapporto genere-



specie.

La normativa relativa alle sanzioni, prima e dopo la riforma, traccia un sistema che nel disciplinare i termini di prescrizione non fa riferimento al giudicato, per cui ha valore soltanto nell'ambito delle autosufficienti procedure amministrative, in quanto prescindano dal contenzioso. Il quadro normativo di riferimento va ricostruito tenendo conto della diversità degli ambiti applicativi delle norme in esame: il primo, costituito dalla normativa tributaria, relativo al titolo esecutivo amministrativo e l'altro, costituito dalla disciplina codicistica, relativo alle esecuzione della sentenza passata in giudicato, che definisce e regola in generale l'istituto del giudicato, senza alcuna distinzione riferita alla materia del contendere o alla eventuale specialità della giurisdizione; l'art. 2953 c.c. non trova limiti applicativi, se non per espressa disposizione di legge che disciplini in maniera differente l'istituto del giudicato, e tale deroga nella specie non sussiste. L'art. 20, comma 3, del d.lgs. 472/1997 stabilisce, in generale, che "il diritto alla riscossione della sanzione irrogata [nei termini di cui al primo comma] si prescrive nel termine di cinque anni", senza ulteriori specificazioni. La norma fissa un termine di prescrizione più breve di quello ordinario decennale previsto dall'art. 2946 c.c. Ne deriva che quando si verifica il




presupposto specifico, che fa venir meno la deroga alla regola generale del termine decennale per l'esercizio di un diritto, costituito dal passaggio in giudicato di una sentenza di condanna relativa al medesimo diritto, in mancanza di una apposita norma di settore, non può non trovare applicazione la disposizione di carattere generale, relativa alla fattispecie peculiare dell'esercizio del diritto definitivamente riconosciuto in sede giudiziaria, contenuta nell'art. 2953 c.c.

L'art. 20 citato distingue il termine di decadenza entro il quale deve essere contestata la violazione ed irrogata la sanzione (comma 1) dal termine di prescrizione del diritto alla riscossione, consolidato in un provvedimento non impugnato (comma 3), a differenza dell'art. 17, primo comma, della legge n. 4 del 1929, che non prevedeva un doppio termine (per la contestazione e per la riscossione): "il diritto dello Stato alla riscossione della pena pecuniaria si prescrive col decorso di cinque anni dal giorno della commessa violazione". Nell'ambito del nuovo sistema il termine di prescrizione per la riscossione decorre, evidentemente, da quando il provvedimento di contestazione e/o irrogazione è diventato definitivo e, quindi, seppure infondatamente, la nuova normativa ha potuto indurre nell'errore di far ritenere che anche a seguito del passaggio in giudicato del rigetto del ricorso del contribuente, il titolo esecutivo sia sempre l'atto



amministrativo. Tale equivoco, però, non era giustificato nella vigenza dell'art. 17 della legge 4/1929, per il quale il *dies a quo* della decorrenza del termine di prescrizione era individuato esclusivamente in quello della commissione della violazione, con la conseguenza che il termine iniziale collegato ad altri presupposti (non disciplinati dal legislatore tributario), come appunto quello del giudicato, doveva seguire la disciplina riferita a tali presupposti.

Il sistema sanzionatorio, tracciato dalla disciplina del 1997, ricalca il sistema penale (secondo le indicazioni contenute nella legge delega, art. 3, comma 133, legge 662/1996), nel quale è ben chiara la distinzione tra termini di prescrizione del reato (corrispondente al termine di decadenza per la contestazione/irrogazione), previsti dall'art. 157 c.p., e termini di prescrizione della pena (corrispondente al termine per la riscossione), previsti dall'art. 172 c.p. Nell'ambito del sistema delle sanzioni amministrative fiscali il termine della riscossione (corrispondente al termine di prescrizione della pena) è quello specificamente previsto dall'art. 20 d.lgs. 472/1997, se non c'è stato contenzioso, altrimenti vale la regola generale dell'*actio iudicati* di cui all'art. 2953 c.c., non per applicazione analogica, ma per applicazione diretta.



La precedente giurisprudenza ha ritenuto anche di avallare

la tesi della persistenza del termine di prescrizione quinquennale, anche dopo il giudicato, sulla base di un argomento testuale tratto dalla seconda alinea del comma 3 dell'art. 20 del d.lgs. 472/1997. Secondo quest'ultima disposizione, "L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento". Il fatto che l'impugnazione interrompe il decorso del termine di prescrizione, che riprende poi il suo corso soltanto dopo un periodo di sospensione con la definizione del procedimento, ha fatto pensare ad un termine unico che riprende il suo percorso unitario dopo la parentesi giudiziaria. L'argomento avrebbe potuto avere qualche pregio se il legislatore avesse parlato soltanto di sospensione del termine, per cui la ripresa dopo la sospensione non poteva che essere riferita al termine originario. Dopo l'interruzione, invece, secondo la disciplina generale della prescrizione, il termine riprende a decorrere dall'inizio (art. 2945, primo comma, c.c.: "Per effetto dell'interruzione s'inizia un nuovo periodo di prescrizione") e nulla esclude quindi che possa trattarsi di un termine diverso. La formula usata dal legislatore tributario è stata mutuata dal codice civile, nel cui ambito è pacifico il principio dell'*actio iudicati*, in base al quale a seguito di sentenza di condanna i termini brevi di prescrizione si riespandono nella dimensione decennale.



Va dunque affermato il seguente principio di diritto: "il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per le violazioni tributarie, irrogate con sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la c.d. *actio iudicati*".

6. (*Conclusioni*) Conseguentemente, il ricorso va rigettato. Non necessita la liquidazione delle spese, non avendo svolto attività difensiva la parte vittoriosa.

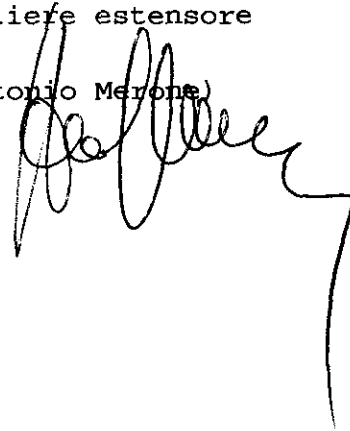
**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 10 novembre 2009.

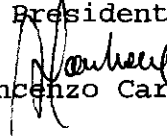
Il Consigliere estensore

(dr. Antonio Merone)

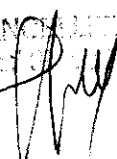


Il Presidente

(dr. Vincenzo Carbone)



IL CANCELLIERE  
Giovanni...



10 DIC. 2009

