

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 2095 Anno 2023**

**Presidente: VIRGILIO BIAGIO**

**Relatore: D'AQUINO FILIPPO**

**Data pubblicazione: 24/01/2023**

Oggetto: tributi –  
sospensione “COVID-19”  
- prescrizione – interessi –  
sanzioni - disciplina

## **SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 23585/2020 R.G. proposto da:

**ADER – AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE** (C.F. 1 2), in persona del Presidente pro tempore, rappresentate e difese *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale sono domiciliate in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *ricorrente* –

*contro*

**ELECTRICAL STEEL GmbH** (C.F. 9 4), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. TONIO , in virtù di procura speciale in data 29 settembre 2020, elettivamente domiciliata

presso lo studio Pirola  
, 122

& Associati in Roma, Viale

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 4929/24/19 depositata in data 9 dicembre 2019

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza dell'8 novembre 2022 ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, d.l. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito dalla l. 25 febbraio 2022, n. 15;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale MAURO VITIELLO, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso in via preliminare e per il rigetto in via subordinata.

udito per parte ricorrente l'Avv. GIAMMARIO dell'Avvocatura Generale dello Stato, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udita per parte controricorrente l'Avv. in sostituzione dell'Avv. TONIO , che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La società contribuente ELECTRICAL STEEL GmbH ha impugnato una intimazione di pagamento, relativa al mancato pagamento di due cartelle, deducendo l'omessa notificazione delle cartelle prodromiche, nonché la prescrizione quinquennale dei crediti erariali.

2. La CTP di Milano ha parzialmente accolto il ricorso in relazione a interessi e sanzioni.

3. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 9 dicembre 2019, ha rigettato l'appello dell'Agente della riscossione. Il giudice di appello ha ritenuto, quanto alle sanzioni, che le stesse si prescrivano in cinque

anni a termini dell'art. 20 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sicché la prescrizione si doveva ritenere già maturata all'atto della notificazione dell'intimazione di pagamento. Il giudice di appello ha, inoltre, confermato la prescrizione quinquennale anche degli interessi.

4. Ha proposto ricorso per cassazione l'agente della riscossione, affidato a tre motivi; resiste con controricorso la società contribuente; il ricorrente ha depositato memoria con cui ha chiesto rimettersi la causa alle Sezioni Unite. Il controricorrente ha depositato istanza di discussione orale in presenza.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

*1.1.* Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, violazione dell'art. 2946 cod. civ., falsa applicazione dell'art. 20 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e violazione dell'art. 24 d. lgs. n. 472/1997, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di fare applicazione della prescrizione quinquennale alle sanzioni relative a crediti erariali, sottoposti a prescrizione decennale. Osserva parte ricorrente come la prescrizione quinquennale di cui all'art. 20 cit. riguarderebbe i soli atti di contestazione o irrogazione sanzione autonomi, non anche gli atti irrogativi di sanzioni emessi contestualmente all'atto di recupero del tributo, per i quali opererebbe l'art. 24 d. lgs. n. 472/1997, con conseguente applicazione del medesimo regime prescrizione del tributo.

*1.2.* Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2946 e 2948, n. 4) cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di fare applicazione della prescrizione quinquennale agli interessi da ritardato pagamento di tributi erariali. Osserva parte ricorrente che il principio della prescrizione quinquennale può applicarsi a prestazioni periodiche caratterizzate dalla pluralità delle prestazioni, non anche al pagamento di tributi, come nella specie,

per i quali la periodicità riguardi la sola presentazione di rendiconti, nonché in considerazione della accessorietà del credito per interessi a un credito soggetto a prescrizione decennale, con conseguente applicazione del medesimo termine prescrizionale. La questione viene ripresa e ampliata in memoria e viene sollecitata rimessione alle Sezioni Unite, ravvisandosi un contrasto interpretativo nella giurisprudenza di questa Corte.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione, all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 623, l. 27 dicembre 2013, n. 147 e dell'art. 2946 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto maturato il termine prescrizionale decennale in relazione a una cartella notificata in data 18 agosto 2007, senza tenere conto del disposto dell'art. 1, comma 623, l. n. 147 cit., che ha previsto la sospensione dei termini prescrizionali dal 1° gennaio 2014 sino al 15 giugno 2014, per cui la notificazione dell'intimazione di pagamento in data 7 dicembre 2017, a fronte della notificazione della cartella in data 18 agosto 2017, dovrebbe ritenersi tempestiva.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità per tardività del ricorso articolata dal controricorrente in relazione al combinato disposto degli artt. 83, comma 2, d.l. 17 marzo 2020, n. 18 e 36, comma 1, d.l. 8 aprile 2020, n. 23. Il controricorrente deduce che tale «periodo straordinario di sospensione» non possa cumularsi con la sospensione feriale e, sotto questo profilo, invoca l'applicazione della giurisprudenza di questa Corte formatasi – da ultimo - in relazione all'art 11, comma 9, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (stante l'invocazione del precedente di Cass., Sez. VI, 19 luglio 2018, n. 19587), nonché in relazione all'art. 39, comma 12, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (stante il riferimento a Cass., Sez. V, 29 maggio 2020, n. 10252), casi in

entrambi i quali il periodo feriale era ricompreso nel periodo di sospensione straordinaria.

3. Appare, in primo luogo, erroneo il riferimento a tali precedenti, posto che in quei casi il periodo di sospensione dei termini processuali era ricompreso all'interno del periodo di sospensione, che per legge prevede nei casi indicati un termine finale (*dies ad quem*) di cessazione del periodo di sospensione. Le ipotesi di sospensione enunciate dal controricorrente attengono, pertanto, a ipotesi di sospensione contestuale al periodo feriale (ossia, ipotesi in cui il periodo di sospensione feriale era ricompreso all'interno del periodo di sospensione speciale previsto da tali norme), laddove nel caso di specie la «sospensione COVID-19» è estranea al periodo feriale, in quanto terminata prima dell'inizio di tale periodo.

4. La ragione della non cumulabilità dei periodi di sospensione speciale citati (d.l. n. 50/2017 e d.l. n. 98/2011) con la sospensione feriale (già ricompresa in entrambi tali sospensioni) sta nel fatto che l'applicazione ulteriore di un periodo di sospensione ordinario, già ricompreso nel più ampio periodo di sospensione «speciale», avrebbe comportato una sorta di «*doppia sospensione*» (così Cass., Sez. V, 12 maggio 2021, n. 12488) e sarebbe andato ad incidere sul termine finale (*ad quem*) previsto dalle suddette disposizioni per la cessazione della sospensione stessa in un determinato giorno dell'anno solare (Cass., Sez. VI, 19 ottobre 2021, n. 28927), spostandolo in avanti. Questa ragione non si ravvisa, invero, in un periodo di sospensione che termina prima dell'inizio del periodo feriale.

5. In secondo luogo, l'intreccio e la sovrapposizione della «sospensione COVID-19» a quella feriale rientra proprio nello spirito e nella finalità delle norme richiamate e, in particolare, in quanto previsto nell'art. 83, comma 2, d.l. n. 18/2020, che ha inteso sospendere in via eccezionale tutte le attività processuali, sospendendo i termini

processuali e differendo («è differito») il decorso del termine iniziato durante tale periodo alla scadenza dello stesso. Se lo scopo della norma è quella della sospensione delle attività processuali durante il periodo di 63 giorni indicati (dal 9 marzo all'11 maggio 2020), l'eventuale esclusione dell'applicazione della sospensione feriale (ove il termine finale cada in tale periodo) andrebbe parzialmente a vanificare (in relazione alla perdita della sospensione) questa sospensione di termini, pregiudicando il diritto di difesa delle parti legittimate ad impugnare, facendo venir meno *ex post* gli effetti di questa sospensione, che devono invero considerarsi stabilizzati all'atto della conclusione del periodo di sospensione speciale.

6. Si conferma, pertanto, la giurisprudenza di questa Corte, che ritiene cumulabili periodo di sospensione COVID-19 e sospensione feriale (si veda, *ex multis*, Cass., 29 ottobre 2021, n. 30878; Cass., Sez. I, 13 agosto 2021, nn. 22913, 22915), ove si afferma che «*la relazione diacronica tra le due fattispecie legali di sospensione è del resto coerente con la ratio dell'intervento legislativo in materia di emergenza epidemiologica, poiché le esigenze oggettive di natura sanitaria che hanno giustificato (anche) la sospensione dei termini per un determinato periodo di tempo non vengono meno, ovviamente, quando si tratti di attività da compiere in un termine che sia stato già prorogato in precedenza per altra ragione*» (Cass., Sez. VI, 27 ottobre 2021, n. 30397; Cass., Sez. VI, 28 settembre 2021, n. 29624).

7. Non ultimo, va osservato che la Corte di Giustizia ha ritenuto, in fattispecie del tutto sovrapponibile, che una normativa processuale nazionale che abbia l'effetto di interrompere un termine di impugnazione rispetta il principio di effettività, qualora appaia giustificata dall'obiettivo di garantire il rispetto dei diritti della difesa del convenuto senza rendere eccessivamente difficile il recupero rapido ed efficace dei crediti, come nel caso di una normativa nazionale che

abbia sospeso i termini processuali per cinque settimane per la pandemia da COVID-19, normativa che deve ritenersi non ostativa agli articoli 16, 20 e 26 Reg. n. 1896/2006/CE (CGUE 15 settembre 2022, Uniqa, C-18/21, punti 38, 39 e 41).

8. Il primo motivo del ricorso è infondato. 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 e 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 e indipendente dalla prescrizione dei crediti nascenti dal rapporto tributario.

9. Diversamente, l'art. 24 d. lgs. n. 472/1997 (contrariamente a quanto deduce il ricorrente) non introduce una espressa norma che disciplini la prescrizione (o decadenza) dei crediti nascenti da sanzioni, ma si limita a disporre che per la riscossione delle sanzioni (pertanto, in fase esecutiva e non di accertamento) si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

10. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in caso di notifica di cartella di pagamento avente ad oggetto crediti per sanzioni e non fondata su una sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione entro il quale debba essere fatta valere l'obbligazione tributaria relativa alle sanzioni e agli interessi è quello quinquennale, così come previsto, rispettivamente, per le sanzioni, 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, ossia dall'emissione dell'atto di irrogazione della (allora) soprattassa (Cass., Sez. V, 7 novembre 2011, n. 20600). Tale principio è stato ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., 17 novembre 2016, n. 23397), secondo cui le sanzioni – come alcuni tributi non erariali – hanno prescrizione quinquennale e 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 prescrizione di diritto speciale prevista dall'art. 20 d. lgs. n. 472/1997, stante il carattere speciale dell'illecito tributario (Cass., Sez. V, 2 ottobre 2000, n. 12989).

11. Questa disciplina speciale della prescrizione in materia di sanzioni tributarie è stata da questa Corte 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)*» (Cass., Sez. U., 10 dicembre 2009, n. 25790; conf. Cass., Sez. V, 9 agosto 2016, n. 16730). 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.

12. Soccorre sul tema, inoltre, l'interpretazione dello stesso Ufficio (Circolare Min. 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 prescrizioneale, 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 tributario. Né si ravvisa alcun contrasto nella giurisprudenza di questa Corte.

13. Il secondo motivo è parimenti infondato. A differenza delle sanzioni relative a violazioni tributarie, che 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).

14. Il ricorrente chiede una rivisitazione di questo indirizzo. Osserva, analiticamente in memoria, come la disciplina tributaria in materia di interessi abbia natura speciale e appaia più «*frammentata*» rispetto a quella di diritto comune, che già conosce separatamente gli interessi corrispettivi e quelli moratori. Osserva, in particolare il ricorrente, come in materia tributaria vi siano diverse categorie di interessi, differenziate in ragione della fonte degli stessi, quali:

- gli interessi da ritardato pagamento delle imposte sino alla consegna dei ruoli al concessionario (art. 20 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600);

- gli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo decorrenti dalla notifica della cartella di pagamento (art. 30 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602);

- gli interessi di mora in materia di imposta di registro (art. 55, comma 4, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131);

- gli interessi da ritardato pagamento per liquidazione automatica e controllo formale (art. 2 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, disciplinati dall'art. 6 d. MEF 21 maggio 2009, per delegificazione operata dall'art. 1, comma 150, l. 24 dicembre 1997, n. 244) e gli interessi da rateizzazione (art. 3, comma 3-*bis* d. lgs. n. 462/1997). Da questa frammentarietà della disciplina degli interessi in materia tributaria, differenziata in funzione della fonte dell'obbligazione principale (scadenza della data di pagamento dell'obbligazione tributaria, consegna dei ruoli all'agente della riscossione, natura speciale dell'imposta di registro, procedimento di liquidazione dell'imposta), il ricorrente intende, in primo luogo, enucleare una disciplina speciale della prescrizione in materia tributaria, sganciata dalla disciplina ordinaria; in secondo luogo, il ricorrente ritiene di estrarre il principio secondo cui la prescrizione degli interessi è omologa a quella del tributo cui essi accedono. Sicché, ove i tributi fossero soggetti alla prescrizione

ordinaria (come i tributi erariali), anche l'obbligazione degli interessi dovrebbe essere assoggettata alla medesima disciplina prescrizione.

15. Il ricorrente, inoltre, sottolinea sotto quest'ultimo profilo come nella stessa giurisprudenza di questa Corte si siano ravvisati in alcuni casi gli estremi per l'applicazione della prescrizione ordinaria in tema di interessi, ove si è ritenuto che la prescrizione quinquennale, prevista dall'art. 2948, n. 4, cod. civ. viene 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 (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).

16. Le argomentazioni del ricorrente non appaiono convincenti, risultando gli assunti di parte ricorrente (differenziazione del regime prescrizione in ragione della fonte degli interessi e omologazione della disciplina della prescrizione degli interessi a quella del capitale) estranei alla stessa disciplina di diritto comune, da cui conviene prendere le mosse. La norma di cui all'art. 2948, n. 4, cod. civ. prevede che si prescrivono in cinque anni «*gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi*». La norma relativa alla prescrizione degli interessi è, pertanto, norma speciale rispetto alla prescrizione della sorte capitale e si applica a tutte le categorie di interessi. Rilevante appare, in proposito, la circostanza che la norma non distingue il regime della prescrizione in ragione della natura o della fonte degli interessi. La rilevanza di una disciplina

unitaria della prescrizione dell'obbligazione di interessi appare significativa, in considerazione del fatto che il codice civile conosce diverse categorie di interessi, quali gli interessi corrispettivi, dovuti in caso di debiti liquidi ed esigibili (Cass., Sez. I, 16 giugno 2020, n. 11655), gli interessi moratori, quale corrispettivo del ritardato adempimento (Cass., Sez. I, 5 maggio 2022, n. 14214) e gli interessi compensativi, diretti a compensare il pregiudizio subito dal creditore per mancato godimento di beni o servizi (Cass., Sez. I, 5 ottobre 2022, n. 28930), quali quelli previsti dall'art. 1499 cod. civ. (Cass., Sez. VI, 14 maggio 2018, n. 11605).

17. Una analoga impostazione del legislatore si rinviene in tema di collocazione nel grado ipotecario. L'art. 2855, secondo comma, cod. civ., dispone che la collocazione privilegiata ipotecaria opera «*qualunque sia la specie di ipoteca*», collocando nello stesso grado gli «*interessi dovuti*»; che si tratti, pertanto, di interessi prodotti da capitale di ipoteche iscritte su fonte volontaria (dove gli interessi sul capitale sono di natura corrispettiva), o di ipoteche giudiziali, derivanti da provvedimenti giurisdizionali (dove gli interessi prodotti sono di natura moratoria), vi è sempre collocazione privilegiata sul ricavato del bene liquidato, quale che sia la natura, corrispettiva o moratoria, dell'interesse prodotto (Cass., Sez. III, 28 luglio 2014, n. 17044).

18. Deve, pertanto, ritenersi che il legislatore non abbia adottato (a livello di principio) una disciplina selettiva della prescrizione dell'obbligazione di interessi, introducendone una disciplina unitaria applicabile alle diverse categorie di interessi (corrispettivi quelli propri del diritto commerciale e moratori quelli del tradizionale diritto civile), indipendentemente dalla fonte e dalla natura degli stessi. Il che appare conforme a quel fenomeno giuridico frutto della codificazione del 1942, investigato da antica dottrina come commercializzazione del diritto privato, che aveva inteso estendere al diritto privato istituti propri del

diritto commerciale, armonizzando e unificando le relative originarie e distinte discipline.

19. La generalizzata applicazione della disciplina della prescrizione quinquennale agli interessi risponde, peraltro, a una più risalente ragione storica (e di più antica codificazione) – come osservatosi in dottrina – che era quella di sganciare la riscossione dell'obbligazione «accessoria» degli interessi da quella del capitale. Benché le due prestazioni (capitale e interessi) appaiano omogenee (entrambe essendo prestazioni pecuniarie) e benché la prestazione degli interessi scaturisca dall'obbligazione pecuniaria, l'obbligazione di interessi si aggiunge alla originaria prestazione in sorte capitale e aggrava la posizione del debitore. Il legislatore ha inteso liberare il debitore dalle prestazioni scadute, non richieste tempestivamente dal creditore, di questa prestazione accessoria in termini più rapidi rispetto all'obbligazione principale; lo ha fatto differenziando il periodo di esigibilità dell'obbligazione accessoria rispetto a quella principale attraverso l'introduzione di una disciplina prescrizione più breve di quella ordinaria, prevista per la sorte capitale. Echi di tale più rapida estinzione dell'obbligazione degli interessi rispetto all'obbligazione principale si rinvengono, ad esempio, in materia di regole legali di imputazione del pagamento (art. 1194 cod. civ., che prevede la preventiva imputazione del pagamento a estinzione del debito prima agli interessi e poi al capitale), quale conseguenza automatica del pagamento, inteso quale estinzione satisfattiva dell'obbligazione pecuniaria (Cass., Sez. I, 20 maggio 2005, n. 10692).

20. Del tutto avulso dalla giurisprudenza di questa Corte appare, inoltre, l'ulteriore assunto del ricorrente, secondo cui la prescrizione dell'obbligazione degli interessi risulterebbe agganciata a quella dell'obbligazione in sorte capitale. Questa Corte ritiene - in conformità a quanto osservatosi in dottrina - che il carattere dell'accessorietà

dell'obbligazione degli interessi attiene unicamente all'aspetto genetico di tale obbligazione, la quale sorge unitamente all'obbligazione principale e, conseguentemente, cessa con l'estinzione dell'obbligazione principale stessa. Peraltro, una volta sorta l'obbligazione di interessi (per effetto del sorgere dell'obbligazione principale), il flusso produttivo di interessi vive di vita propria in virtù della sua progressiva maturazione; man mano che maturano, gli interessi vanno a costituire una obbligazione autonoma e rimangono indipendenti dall'obbligazione principale dalla quale sono sorti, per cui possono essere suscettibili «*di autonome vicende rispetto all'obbligazione tributaria configurata a carico del contribuente*» (in termini, Cass., Sez. U., 14 luglio 2022, n. 22281; conf. Cass., Sez. VI, 18 marzo 2022, n. 8892; Cass., Sez. V, 30 settembre 2019, n. 24295, Cass., Sez. VI, n. 17020/2014, cit.; Cass., Sez. I, 22 marzo 2012, n. 4554; Cass., Sez. V, 15 giugno 2011, n. 13080; Cass., Sez. V, 14 marzo 2007, n. 5954; Cass., Sez. V, 18 agosto 2004, n. 16123).

21. La conclusione che si trae è che la disciplina della prescrizione, che attiene alla fase in cui gli interessi, in quanto sorti già separati dal capitale, vengono a maturazione, deve necessariamente essere risolta in base al principio dell'autonomia, con la conseguenza che il termine prescrizione è quello quinquennale stabilito dall'art. 2948, n. 4, cod. civ. il quale prescinde sia dalla tipologia degli interessi, sia dalla natura dell'obbligazione principale.

22. Non appare, invero, enfaticamente argomentabile secondo cui gli interessi sarebbero soggetti a prescrizione quinquennale solo se l'obbligazione principale fosse di natura periodica o di durata e non anche ove gli interessi siano dovuti per una prestazione dovuta in unica soluzione o *uno actu*. La formulazione della norma di cui all'art. 2948, n. 4, cod. civ. evidenzia, invero, come la prescrizione dell'obbligazione degli interessi sia affiancata, ai fini della prescrizione, a quella delle

altre prestazioni di cui alla medesima disposizione («*gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi*»), ma non sia sovrapponibile a queste ultime. L'utilizzo della congiunzione «e» lascia intendere come la disciplina della prescrizione quinquennale riguarda gli interessi in quanto tali e viene ad affiancarsi a quella delle prestazioni periodiche, con la quale non può essere confusa.

23. La periodicità dell'obbligazione degli interessi, per il vero, non attiene alla sorte capitale dalla quale gli interessi scaturiscono, ma al meccanismo di produzione del flusso finanziario, legato alla maturazione degli stessi in ragione del decorrere del tempo; solo in tal senso (e non anche in ragione della natura della sorte capitale dalla quale gli interessi scaturiscono e dalla quale si separano nel momento in cui l'obbligazione del capitale è insorta) gli interessi possono essere accomunati alle altre prestazioni periodiche.

24. Se questo è il quadro che si trae dalla disciplina ordinaria, deve dedursi che, stante l'assenza di norme speciali in materia tributaria, a differenza che per le sanzioni, la stessa conclusione debba trarsi per la prescrizione degli interessi che sorgono in materia tributaria. Né si evidenziano particolari ragioni sistematiche che consentano di differenziare la disciplina della prescrizione delle diverse categorie di interessi che sorgono dalle varie fattispecie tributarie previste dalla legge rispetto al diritto comune. Deve, pertanto, riconfermarsi la maggioritaria e del tutto consolidata giurisprudenza di questa Corte che applica la prescrizione quinquennale agli interessi in materia tributaria.

25. Il terzo motivo è fondato. Dispone l'art. 1, comma 623 I. n. 147/2013: *«per consentire il versamento delle somme dovute entro il 31 maggio 2014 e la registrazione delle operazioni relative, la riscossione dei carichi di cui al comma 618 resta sospesa fino al 15 giugno 2014. Per il corrispondente periodo sono sospesi i termini di*

*prescrizione*». Tale sospensione riguarda tutti i ruoli affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013 (Cass., Sez. VI, 28 gennaio 2020, n. 1893; Cass., Sez. VI, 25 settembre 2020, n. 26405), sospensione applicabile, pertanto, anche al caso di specie. Non può farsi questione, come deduce parte ricorrente, di questioni di fatto ma di corretta applicazione agli atti impugnati della norma contenente il suddetto termine, questione che dovrà essere vagliata dal giudice del rinvio.

26. In accoglimento del terzo motivo del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice *a quo*, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P. Q. M.**

La Corte accoglie il terzo motivo, rigetta gli ulteriori motivi; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 8 novembre 2022