

Cassazione civile sez. trib., 22/09/2025, n. 25756

FATTI DI CAUSA

1. In data 9 marzo 2018, l'Agenzia delle entrate-Riscossione notificava a De.Lo. intimazione di pagamento n. Omissis, dell'importo complessivo di Euro 69.752,52, relativo alle cartelle di pagamento n. Omissis e n. Omissis emesse per la riscossione di somme ai fini IRPEF e IVA relativamente agli anni d'imposta 1997 e 1998.

Il contribuente impugnava l'avviso di intimazione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, eccependo la mancata notifica delle sottese cartelle e l'intervenuta prescrizione quinquennale delle relative pretese creditorie.

Con sentenza n. 1142/2019 del 12 giugno 2019 la Commissione tributaria provinciale di Bari rigettava il ricorso.

2. Avverso tale sentenza proponeva appello il contribuente.

Con sentenza n. 532/01/2023, depositata in data 27 febbraio 2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia ha accolto parzialmente l'appello del contribuente.

3. L'Agenzia delle entrate-Riscossione ha proposto ricorso alla Corte di cassazione affidato a un unico motivo.

Il contribuente non ha svolto attività difensiva.

4. Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo si deduce violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19 e 21 D.Lgs. 546/1992, 50 D.P.R. 602/1973, 2943, 2945, 2946 e 2948 n. 4, c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per aver la Corte di giustizia tributaria di secondo grado erroneamente dichiarato la prescrizione decennale del credito tributario riferito alla cartella di pagamento notificata in data 3.1.2013 e la prescrizione quinquennale dei crediti per sanzioni ed interessi ad eccezione del credito per interessi moratori maturati dopo il 15.10.2008.

1.1. Il motivo è fondato.

L'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, elenca gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, e al comma 3 espressamente stabilisce che «Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

L'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, definisce i c.d. limiti interni della stessa giurisdizione tributaria, recando l'elencazione degli atti impositivi autonomamente impugnabili, di cui «peraltro pacificamente affermata la natura tassativa, benché suscettibile di interpretazione estensiva (Cass., Sez. V, 14 settembre 2022, n. 27093; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773).

Questa S.C. ha chiarito che l'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 attiene alla proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario e, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il «catalogo» (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli atti impugnabili, cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di «categorie» di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.); ciò con la precisazione, quanto agli atti per i quali si ritenga di ammettere la possibilità di una tutela di natura «anticipata», della mera facoltatività dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa in un secondo momento, quando cioè essa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati nell'art. 19 (Cass., Sez. Un., n. 3773 del 2014).

Più in dettaglio, secondo il cennato orientamento, la facoltatività dell'impugnazione concerne quegli atti che, seppur espressione di una pretesa impositiva, non sono immediatamente riconducibili a una delle tipologie elencate dall'art. 19 comma 1, cit. (c.d. atti «atipici»: ad es., v. Cass. n. 5966/2015, riguardo all'invito al pagamento ex art. 212 del D.P.R. n. 115/2002 per l'imposta di registro relativamente a sentenza penale; v. Cass. n. 14675/2016 e n. 26637/2017 in tema di fatture T.I.A.; v. Cass. n. 26129/2017 in tema di preavviso di iscrizione ipotecaria; v. Cass. n. 29026/2017 in tema di diniego di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973.

Nel caso di specie, a seguito della notifica delle intimazioni, effettuata rispettivamente in data 15.10.2013 (intimazione di pagamento n. Omissis relativa al credito riguardante la cartella di

pagamento n. Omissis, notificata il 3.1.2003) e 20.08.2012 (intimazione di pagamento n. Omissis relativa al credito riguardante la cartella di pagamento n. Omissis, notificata il 7.4.2004, seguita poi da all'â??intimazione di pagamento n. Omissis, notificata il 15.10.2013) la mancata reazione processuale del ricorrente ha determinato il consolidamento dei crediti, il cui termine prescrizione ha da quel momento iniziato a correre ex novo, secondo la natura dei rispettivi crediti. Pertanto, alla data della notifica dell'â??intimazione di pagamento oggetto di questo giudizio (9.03.2018 intimazione di pagamento n. Omissis), non solo non era maturata la prescrizione decennale (quanto al tributo), ma neppure quella quinquennale (riguardo alle sanzioni e interessi).

Secondo la piÃ¹ recente giurisprudenza di questa Corte, l'â??iscrizione ipotecaria â?? ma lo stesso principio Ã¨ rilevante anche per l'â??avviso di intimazione â?? che fa seguito ad una pluralitÃ di atti prodromici divenuti definitivi per mancata impugnazione, non integrando un nuovo ed autonomo atto impositivo, Ã¨ sindacabile in giudizio, ai sensi dell'â??art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, soltanto per vizi propri e non per vizi attinenti agli atti precedenti, che dovevano essere fatti valere con la loro impugnazione (Cass. n. 22108/2024 che ha cassato la decisione impugnata, secondo cui la mancata impugnazione delle cartelle di pagamento, delle intimazioni e del preavviso di iscrizione ipotecaria non precludeva al contribuente di eccepire, con l'â??impugnazione della successiva iscrizione ipotecaria, la prescrizione del credito, sebbene giÃ maturata prima della notificazione delle intimazioni non impugunate).

Come evidenziato da Cass. n. 6436/2025, l'â??intimazione di pagamento di cui all'â??art. 50 D.P.R. n. 602 del 1973, in quanto equiparabile all'â??avviso di mora di cui al previgente art. 46 D.P.R. cit., Ã¨ impugnabile autonomamente ai sensi dell'â??art. 19, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 546 del 1992, sicchÃ© la sua impugnazione non integra una facoltÃ del contribuente, bensÃ un onere al fine di far valere le vicende estintive del relativo credito anteriori alla sua notifica.

Questa decisione, pur mirata sul preavviso di ipoteca, pone dei principi generali, dando continuitÃ alla giurisprudenza secondo la quale il meccanismo di cui all'â??art. 19, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. n. 546 del 1992 (a mente del quale la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'â??atto notificato, ne consente l'â??impugnazione unitamente a quest'ultimo), comporta che, se l'â??intimazione di pagamento â?? nel senso sopra precisato â?? non viene impugnata (facendo valere la sua sola nullitÃ per mancata notifica degli atti presupposti o anche l'â??illegittimitÃ della pretesa per vicende ad essa attinenti, come la prescrizione della stessa), il relativo credito si consolida e non possono essere fatte valere vicende estintive anteriori alla sua notifica (Cass., n. 22108/2024; Cass. n. 10736/2024).

Resta superato il diverso e isolato orientamento (fatto proprio, tra le piÃ¹ recenti, da Cass. n. 16743/2024) che, facendo leva sul solo riferimento letterale, ritiene che l'â??avviso di intimazione, sebbene contenente l'â??esplicitazione di una ben definita pretesa tributaria, non sia un atto

previsto tra quelli di cui all'art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con conseguente facoltà e non obbligo di impugnazione.

Da ultimo, infatti, Cass. n. 8991/2025 ha affermato che sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della Commissione tributaria competente.

2. La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente anche per la liquidazione delle spese di lite.

Giurispedia.it
P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 aprile 2025.

Depositata in Cancelleria il 22 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *L'intimazione di pagamento, equiparabile all'avviso di mora e prevista dall'art. 50 D.P.R. n. 602 del 1973, Ã un atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 546 del 1992. L'impugnazione di tale atto costituisce un onere per il contribuente al fine di far valere le eventuali vicende estintive del credito, inclusa la prescrizione, che siano maturate anteriormente alla sua notifica.*

Supporto Alla Lettura :

PRESCRIZIONE E DECADENZA CREDITI TRIBUTARI

In materia tributaria la normativa individua frequentemente termini di decadenza, mentre raramente menziona la prescrizione, per la quale valgono in generale le regole civilistiche. Generalmente, in ambito tributario si parla di **decadenza** con riferimento a:

- potere di acquisto;
- potere di liquidazione;
- potere di iscrizione a ruolo;
- diritto al rimborso da parte del contribuente.

Lâ??â??infruttuoso decorso del termineâ??, idoneo a determinare la decadenza, puÃ² consistere o nella mancata conclusione di un procedimento, se si tratta dellâ??Amministrazione finanziaria, o nella omissione di un comportamento attivo, qualora si tratti del contribuente. In entrambi i casi, lâ??applicazione di questa particolare sanzione prevista dallâ??ordinamento deve conseguire ad un accertamento. Mentre sarÃ soggetto a **prescrizione** il diritto di credito giÃ definitivamente sorto e non ancora attuato per lâ??inadempimento del debitore (sia esso privato contribuente, sia lâ??Amministrazione finanziaria). In via generale puÃ² affermarsi che la prescrizione non puÃ² essere rilevata dâ??ufficio, e ad essa si applicano gli istituti della sospensione e interruzione dellâ??ordinaria disciplina civilistica. Per quanto riguarda i termini, questi, variano da tributo a tributo, decorrono dalla data di notifica della cartella di pagamento o dal momento in cui lâ??avviso di accertamento Ã divenuto definitivo.