

## L'eccezione di prescrizione del credito tributario può essere sollevata anche contro una successiva intimazione di pagamento

(Cass. Civ., Sez. V, Pres. Virgilio B., Rel. Nonno G.M. - ord. n. 16473 del 22/11/2023, dep. 17/06/2024)

**Topics:** intimazione di pagamento – atto facoltativamente impugnabile – atto successivo – prescrizione del credito tributario – ammissibile

**Abstract:** *La prescrizione del credito tributario può essere eccepita mediante impugnazione di una successiva intimazione se maturata già in occasione della prima intimazione di pagamento mai opposta, essendo questa un atto facoltativamente impugnabile.*

*(oggetto della controversia: intimazione di pagamento per tributi vari)*

---

### Sentenza

#### Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 219/02/22 del 19/01/2022 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha respinto l'appello proposto da A.A. nei confronti della sentenza n. 4461/10/19 della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP), che aveva a sua volta rigettato il ricorso del contribuente avverso un avviso di intimazione relativo a sedici cartelle di pagamento emesse per il mancato pagamento di tributi vari.

1.1. La CTR respingeva l'appello di A.A. osservando che i crediti recati dalle cartelle di pagamento non erano prescritti.

2. Avverso la sentenza della CTR il contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. L'Agenzia delle Entrate (di seguito AE) e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione (di seguito AER) resistevano con un unico controricorso.

#### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso A.A. deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2946 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo

comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che i crediti recati dalle cartelle di pagamento, notificate tra l'anno 2001 e l'anno 2005, non fossero prescritti alla data in cui è stato notificato il primo avviso di intimazione (03/02/2016).

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento in relazione all'art. 32 Cost., all'art. 2946 cod. civ. e all'art. 112 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che la prima intimazione di pagamento non sia stata impugnata dal contribuente.

2. Il primo motivo è fondato nei termini di seguito specificati, con assorbimento del secondo motivo.

2.1. La CTR sostiene che i crediti recati dalle cartelle di pagamento, tutte notificate tra il 06/10/2000 e il 20/09/2005, non sarebbero prescritti. In particolare: i) non potrebbe farsi valere la prescrizione eventualmente maturata in data antecedente alla notificazione delle cartelle di pagamento,

atteso che la stessa avrebbe dovuto essere eccepita in sede di impugnazione delle menzionate cartelle; ii) non potrebbe farsi valere la prescrizione successivamente maturata perché non sarebbe stato impugnato l'avviso di intimazione notificato il 04/02/2016; iii) non sarebbe maturata la prescrizione ordinaria decennale tra la data di notificazione di quest'ultima intimazione e quella di notificazione dell'atto impugnato nel presente giudizio (22/01/2018).

2.2. Orbene, mentre l'affermazione sub i) è sicuramente corretta, in quanto il contribuente avrebbe dovuto fare valere l'eventuale prescrizione del credito maturata antecedentemente alla notificazione delle cartelle di pagamento in sede di impugnazione di dette cartelle, allo stesso regolarmente notificate, non altrettanto può dirsi con riferimento alle statuizioni sub ii) e iii).

2.3. Invero, indipendentemente dall'impugnazione del primo avviso di intimazione, il contribuente ben può far valere in sede di impugnazione del secondo avviso di intimazione la prescrizione eventualmente maturata - peraltro, nell'ordinario termine di prescrizione dei singoli tributi (cfr. Cass. S.U. n. 23397 del 17/11/2016) - dalla data di notificazione delle singole cartelle di pagamento a quella della notifica del primo avviso di intimazione.

2.3.1. L'avviso di intimazione, infatti, sebbene contenente l'esplicitazione di una ben definita

pretesa tributaria, non è un atto previsto tra quelli di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con conseguente facoltà e non obbligo di impugnazione (Cass. n. 2616 del 11/02/2015 ; si vedano, altresì, Cass. n. 26129 del 02/11/2017; Cass. n. 1230 del 21/01/2020). Ciò nondimeno, sotto il profilo sostanziale, l'avviso di intimazione integra un sollecito di pagamento e, in quanto tale, è idoneo ad interrompere il decorso della prescrizione.

2.3.2. Ne consegue che A.A. non aveva l'onere d'impugnare il primo avviso di intimazione per fare valere l'eventuale prescrizione dei crediti tributari maturati tra la data di notificazione delle cartelle di pagamento e quella di notificazione del primo avviso di intimazione, come ritenuto erroneamente dalla CTR l'eccezione di prescrizione, pertanto, è stata correttamente proposta in sede di impugnazione del successivo avviso di intimazione e il giudice di appello avrebbe dovuto verificare se detta prescrizione si era effettivamente maturata.

[...omissis...]

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

---

### **Commento**

**di Antongiulio Angelotti\***

La pronuncia della Suprema Corte in commento, quantunque con le osservazioni *ut infra* riportate, segna un importantissimo passo in avanti nella concreta esplicitazione del

diritto di difesa del contribuente innanzi a pretese esattive oramai perente per intervenuta maturazione della prescrizione e spesso rivitalizzate a ragione di una erronea

lettura delle norme imperative vigenti in *subiecta materia*.

L'ordinanza, nel contrapporsi a pronunciamenti oramai granitici – anche recenti – del Giudice di Piazza Cavour, induce tuttavia talune riflessioni in relazione all'*iter* argomentativo seguito.

Preliminarmente, non può che essere condiviso il *decisum* cui giungono i Giudici del Palazzaccio i quali affermano, in sostanza, che l'omessa impugnazione di una precedente intimazione di pagamento ex art. 50 D.P.R. 602/73 non preclude al contribuente di eccepire, in sede di impugnazione di una intimazione successiva, l'avvenuta prescrizione del credito qualora questa sia maturata in data anteriore alla prima intimazione di pagamento che, ancorché ritualmente notificata, non sia stata tempestivamente impugnata dal contribuente.

Trattasi di principio totalmente innovativo e in patente controtendenza rispetto alla precedente consolidata giurisprudenza di legittimità (cfr. *ex multis* Cass, sent.

1901/2020<sup>1</sup>) anche se non sono mancati, di recente, primi orientamenti in senso (parzialmente) analogo a quello oggi in argomento (si veda oltre).

Invero, le riflessioni sull'ordinanza *de qua* traggono origine dal percorso motivazionale a fondamento del *decisum*, il quale si impernia su una innovativa – e ad avviso di chi scrive poco convincente – qualificazione della intimazione di pagamento quale atto facoltativamente impugnabile (recita il Giudice “L'avviso di intimazione, infatti, sebbene contenente l'esplicitazione di una ben definita pretesa tributaria, non è un atto previsto tra quelli di cui all'art. 19 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con conseguente facoltà e non obbligo di impugnazione”).

Or dunque, tale affermazione non appare condivisibile atteso che l'art. 19 del D. Lgs. 546/1992 richiama espressamente al comma 1 lett. e) l'avviso di mora: pertanto l'intimazione di pagamento è atto certamente impugnabile in quanto atto indicato nell'elenco tassativo e non atto solo facoltativamente impugnabile<sup>2</sup>, sicché, come

<sup>1</sup> Cass., ord. 28/01/2020, n. 1901: *La vicenda in esame trae origine dalla notifica al contribuente, in data 7 ottobre 2010, di pignoramento presso terzi per crediti tributari. Il giudizio di opposizione proposto dinanzi al giudice civile - nel quale il contribuente deduceva di non aver ricevuto dopo la notifica delle cartelle di pagamento la notifica di alcun atto interruttivo, salvo la notifica dell'intimazione di pagamento (in data 5 agosto 2010) quando la pretesa tributaria era ormai prescritta - veniva poi riassunto, stante la natura dei crediti, dinanzi al giudice tributario.*

*Tanto premesso, va osservato che è pacifico tra le parti che l'intimazione di pagamento n. 154614, notificata il 5 agosto 2015, non è stata impugnata dal contribuente. Trova pertanto applicazione, nel caso di specie, il principio, di carattere generale, secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito (in termini, Cass. n. 11800 del 2018).*

<sup>2</sup> Sulla distinzione tra atti autonomamente impugnabili e facoltativamente impugnabili cfr. Cass., ord. 08/09/2022 n. 26534 secondo la quale “In particolare il percorso giurisprudenziale in materia tributaria ha portato a consentire il ricorso al giudice tributario contro gli atti che, anche se non assumono le caratteristiche proprie di quelli elencati all'art. 19 d. lgs. N. 546/1992, comunque recano l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono e portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza imporgli di attendere che tale pretesa si veda della forma autoritativa, riconducibile ad uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili (v. Cass., Sez. U, n. 10672 dell'11/05/2009; Cass., Sez. 5, n. 7344 dell'11/05/2012; Cass., Sez. 5, n. 22497 del 27/09/2017; Cass., Sez. 6-5, n. 23469 del 06/10/2017; Cass., Sez. 6-5, n. 26129 del 02/11/2017; Cass., Sez. 5, n. 27601 del 30/10/2018) [...omissis...] Viene, in particolare, riconosciuto, in capo al contribuente, al momento della ricezione della notizia della pretesa tributaria, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a richiedere su di essa una pronuncia giudiziale idonea ad

tale, la mancata impugnazione è passibile di specifiche conseguenze giuridiche.

Ciò che invero il massimo Consesso di legittimità avrebbe dovuto valorizzare per arrivare alla conclusione cui poi correttamente giunge è il contenuto precettivo dell'art. 50 D.P.R. 602/73 disciplinante l'intimazione di pagamento (o avviso di mora) in ragione del quale la notifica dell'atto e la sua mancata impugnazione, diversamente da quanto avviene in caso di cartella di pagamento ovvero di atto impositivo, non comporta la c.d. irretrattabilità del credito in quanto l'atto è destinato a mere finalità interruttive dei termini prescrizionali nonché precettivo della successiva esecuzione forzata.

Quanto asserito, ben esposto dalla già citata sentenza dei Giudici di legittimità n. 21658/2023<sup>3</sup> è insito nel ruolo stesso che ricopre l'avviso di mora o intimazione di pagamento il quale non porta seco una nuova

---

*acquisire effetti non più modificabili e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, che svolga una funzione di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico".*

<sup>3</sup> Cass., sent. 20/07/23, sent. 21658: "2.3. Non sono invece fondati il secondo motivo ed il terzo, laddove la ricorrente sostiene che sarebbe inammissibile anche il secondo ricorso del contribuente avverso l'intimazione di pagamento notificata nel 2016, in quanto fondato su di una censura, quale l'intervenuta prescrizione dei crediti fiscali, che la parte avrebbe dovuto avanzare con l'impugnazione della prima intimazione notificata nel 2015.

*Non si ha, invero, l'effetto di cristallizzazione della pretesa tributaria azionata per la mancata impugnazione dell'intimazione di pagamento notificata nel 2015, poiché la pretesa risulta definitivamente fissata nelle cartelle di pagamento, regolarmente notificate e non impugunate, oppure confermate con sentenza definitiva.*

*Appare opportuno precisare che i precedenti di questa Corte, richiamati dal P.G. nelle conclusioni scritte, non si attagliano alla fattispecie in esame, in quanto essa ha ad oggetto l'impugnazione della intimazione di pagamento quale atto successivo alla notifica delle*

pretesa tributaria bensì una pretesa già esistente e (presumibilmente) nota al contribuente. Di tanto v'è conferma anche in ragione dell'assenza di qualsivoglia termine decadenziale per la emissione e la notifica dell'atto esattivo *a contrariis* di quanto avviene per avvisi di accertamento e cartelle di pagamento, alla cui omessa impugnazione, consegue sì l'irretrattabilità del credito erariale ad essi correlato.

Tanto lo si rinviene sia dalla esegesi che dalla collocazione ordinistica dell'art. 50 all'interno del D.P.R. 602/73 – inserito del Capo II – Espropriazione forzata - rubricato "*Termine per l'inizio dell'esecuzione*" la cui *littera legis* dispone "1. Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento. 2. Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno

*cartelle di pagamento e precedente all'esecuzione forzata.*

*Ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, la notifica dell'intimazione di pagamento si rende necessaria quando l'esecuzione non sia iniziata nel termine di un anno dalla notifica della cartella di pagamento.*

*Se, come è avvenuto nel caso di specie, l'esecuzione non viene iniziata nel termine di centottanta giorni dalla notifica dell'intimazione di pagamento, quest'ultima diviene inefficace, ai sensi del citato art. 50, comma 3 ed è necessaria la notifica di un'ulteriore intimazione per poter procedere in executivis.*

*L'inefficacia ai fini della successiva procedura esecutiva non travolge, tuttavia, l'effetto proprio dell'intimazione di pagamento, quale richiesta formale di pagamento idonea ad interrompere il corso della prescrizione.*

*Nella specie, il contribuente ha impugnato la seconda intimazione di pagamento, propedeutica all'esecuzione forzata, ed ha eccepito, come era in suo potere, la prescrizione del credito erariale.*

*L'eccezione impone, dunque, la valutazione dell'esatto termine di prescrizione e dell'eventuale sussistenza di atti interruttivi, tra i quali è annoverabile anche l'intimazione di pagamento regolarmente notificata nel 2015".*

*dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. 3. L'avviso di cui al comma 2 è redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e perde efficacia trascorso un anno dalla data della notifica."*

Pertanto, la facoltà per il contribuente di eccepire l'intervenuto decorso dei termini di prescrizione dei crediti tributari, anche in relazione al caso oggetto della *vexata quaestio* non dovrebbe essere rinvenuta nella distinzione tra atto impugnabile ed atto facoltativamente impugnabile bensì in relazione agli effetti giuridici che dalla mancata impugnazione di quello specifico atto possono derivare.

*Indi*, nel caso della intimazione di pagamento, essendo questa inesorabilmente volta a precludere l'avvio della esecuzione forzata – al pari del precetto nel sistema ordinistico civilistico – gli unici effetti che ne potranno conseguire a cagione della mancata opposizione, saranno quelli connessi a preclusioni avverso gli atti della successiva eventuale esecuzione forzata.

Cionondimeno, quanto sostenuto dall'ordinanza della Suprema Corte in commento – ed ancora meglio dalla Cass. sent. 21658/2023 – (ri)apre la strada ad un altro tipo di contestazione, spesso rigettata dai giudici di merito e di legittimità, afferente alla mancata notifica dei prodromici atti contenuti all'interno dell'intimazione di pagamento.

Sovente accade che innanzi a contestazioni di tal fatta, l'Agente della Riscossione si limiti a produrre in giudizio intimazioni di pagamento notificate in anni precedenti contenenti gli atti

esattivi ed impositivi di cui il ricorrente chiede di verificarne la rituale notificazione, rimaste tuttavia non impugnate, sostenendo che la mancata impugnazione avverso la prima intimazione di pagamento inibisca la proponibilità del prefato motivo di illegittimità.

Innanzitutto alle controdeduzioni del Riscossore – o dell'Ufficio impositore – viene generalmente osservato che la mancata impugnazione di una intimazione di pagamento (qualora ritualmente notificata) non potrebbe mai avere l'effetto di rendere definitivo – o meglio incontestabile – l'accertamento, di contro mai effettuato, della rituale notificazione delle cartelle di pagamento o degli avvisi di accertamento presupposti ad entrambe le intimazioni di pagamento ma, al più, potrebbe rilevare ai soli fini della interruzione dei termini prescrizionali dei crediti portati dalle cartelle di pagamento incluse nelle relative intimazioni.

Invero, l'intimazione di pagamento prevista dall'art. 50 c. 2 D.P.R. 602/73 è un mero veicolo all'interno del quale viene caricato la cartella di pagamento e/o l'avviso di accertamento ed ha la duplice funzione di attivazione del contraddittorio preventivo nonché di atto prodromico alla successiva fase di esecuzione forzata, ma non rappresenta in alcun modo accertamento della rituale notifica degli atti in essa portati, sicché tale contestazione potrà essere mossa dal contribuente in occasione di una successiva intimazione di pagamento sin tanto che sul punto non si formi un giudicato interno sostanziale.

Ora, grazie al nuovo orientamento che sta prendendo vigore presso i Giudici del Palazzaccio, questa contestazione potrà finalmente trovare – o quantomeno ci si augura – dignità processuale ed essere

esaminata già dal giudice di merito al fine di valutare la correttezza dell'operato del Riscossore e, più in generale, al fine di verificare il pedissequo rispetto del principio della c.d. obbligatoria sequenza procedimentalizzata degli atti della riscossione già in auge presso la Suprema Corte di Cassazione.

Ruvo di Puglia, lì 20/06/2024

\* Commento a cura del Dr. Antongiulio Angelotti, Dottore Commercialista, Revisore Legale e Advisor della Crisi di Impresa in Ruvo di Puglia (BA).

Partner dello Studio Angelotti.