



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Paolo Di Marzio · Presidente -

Federico Lume · Consigliere -

Angelo Napolitano · Consigliere -

Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel. -

Cinzia Bellini · Consigliere -

Oggetto: Intimazione di pagamento - Mancata impugnazione - Cristallizzazione della pretesa tributaria.
--

R.G.N. 21832/2024

AC – 07/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21832/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE RISCOSSIONE, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– *ricorrente* –

contro

RIMOLDI LUIGI, rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale rilasciata su foglio separato ed allegato al controricorso, dall'Avv. Luigi Contri, che ha indicato l'indirizzo pec avvluigicontri@pec.it;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, n. 1972/11/2024, depositata in data 9 luglio 2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 novembre 2025 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

Rilevato che:

1. Luigi Rimoldi impugnava innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cremona l'intimazione di pagamento n.



035 2022 9000459623000, notificatagli nel 2022, per l'importo di Euro 22.000,00, per IRPEF 1995, importo indicato in una cartella di pagamento notificata nel marzo 2004 e già precedentemente richiesto con due intimazioni di pagamento, notificate nel 2014 e nel 2016. Il ricorrente eccepiva la mancata notificazione della presupposta cartella di pagamento.

La CGT-1 accoglieva il ricorso evidenziando che l'Ufficio non aveva provato di aver notificato la cartella di pagamento e che, in ogni caso, la pretesa intimata nel 2014 era prescritta, trattandosi di imposta del 1995.

2. L'Ufficio interponeva gravame innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ribadendo la cristallizzazione della pretesa, poiché l'intimazione di pagamento notificata nel 2014 non era stata impugnata, per cui era ormai preclusa al contribuente la possibilità di eccepire la prescrizione maturata per effetto della mancata notifica della cartella di pagamento.

La CGT-2 confermava la decisione di prime cure affermando che la mancata prova della notifica della cartella presupposta non poteva ritenersi sanata dalle successive intimazioni di pagamento.

3. L'Ufficio propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. Il contribuente resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 7 novembre 2025.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso si deduce la «violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 50 DPR 602/1973, in relazione all'art. 360, co. 1 n. 3 c.p.c.». L'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* in cui è incorsa la CGT-2 per aver affermato che 'il consolidamento della pretesa conseguente alla mancata impugnazione del primo atto della riscossione utile presupponga necessariamente che la cartella contestata sia stata regolarmente notificata' (pag. 3 del ricorso). Nella specie, di contro,



la notifica delle intimazioni n. 035 2014 9002042686000 (avvenuta l'8 luglio 2014) e n. 035 2016 9000801611000 (avvenuta il 6 maggio 2016), entrambe non impugnate, avrebbe cristallizzato le pretese sottostanti, a prescindere dalla prova della notifica della cartella di pagamento n. 035 2003 0006480922000.

1.1. Il motivo è fondato.

È opportuno riportare il quadro giurisprudenziale formatosi in materia di intimazione di pagamento, con riferimento alla sua natura di atto impugnabile ex art. 19 d.lgs. 546/1992 ed alle conseguenze della sua mancata impugnazione.

1.2. Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche. È stata, in particolare, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli ivi specificamente indicati (tra le più recenti, Cass. 09/12/2024, n. 31630). È pacifico, pertanto, che la mera facoltatività dell'impugnazione sussiste solo per gli atti non tipici.

L'art. 50 comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973, del quale si discute nell'odierna controversia, prevede che, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, la 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». Detto «avviso» corrisponde al precedente «avviso di mora» di cui all'art. 46 d.P.R. cit. nella versione precedente.

Va, preliminarmente, osservato che secondo la giurisprudenza pacifica di questa Corte l'intimazione di pagamento, contrariamente a quanto erroneamente ritenuto dalla CTR, costituisce un atto autonomamente impugnabile per vizi propri.

Ai sensi dell'art. 50 del d.P.R. n. 602/1973, il concessionario della riscossione non può iniziare la procedura esecutiva se è decorso più di un anno dalla notifica della cartella di pagamento, ma deve notificare un atto, l'intimazione di pagamento, che ha sostituito l'avviso di mora, con cui intima al debitore di provvedere al pagamento del debito entro i successivi 5 giorni; nel caso in cui entro il predetto termine non dovesse intervenire il pagamento, il concessionario può iniziare l'esecuzione forzata del credito erariale.

L'intimazione può essere impugnata per vizi propri, oppure, in caso di mancata notificazione della cartella di pagamento, per far valere un vizio della sequenza procedimentale, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto, o per contestare, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata di cui il contribuente può dedurre di essere venuto per la prima volta a conoscenza (*ex multis*, Cass. 27581/2018).

A tal fine basti considerare che il vecchio art. 46 – intestato «avviso di mora» – prevedeva che l'esattore prima di iniziare l'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso dovesse notificargli un avviso contenente l'indicazione del debito, distintamente per imposte, sopratasse, pene pecuniarie, interessi, indennità di mora e spese, e l'invito a pagare entro cinque giorni; che dopo le modifiche di cui al d.l.gs. 26 febbraio 1999 n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337) analoga disposizione si trova nell'attuale art. 50 – intestato «termine per



l'inizio dell'esecuzione» – il quale prevede che se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Non vi è dubbio, pertanto, che si tratti del medesimo atto e che, di conseguenza, l'avviso di cui all'art. 50 d.P.R. n. 602 del 1973 è riconducibile all'avviso di mora cui fa riferimento l'art. 19, comma 1, lett. e) d.lgs. n. 546 del 1992. In questo senso, del resto, si sono espresse anche le Sezioni Unite (cfr. Cass. Sez. U. 31/03/2008, n. 8279. Nello stesso senso Cass. 14/09/2022, n. 27093).

1.3. Con riferimento all'intimazione di pagamento in generale – quale atto il cui scopo è quello di invitare il contribuente al pagamento prima di dare avvio all'esecuzione forzata – questa Corte ha ribadito che si tratta di atto assimilato all'avviso di cui all'art. 50, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973 (cfr. tra le più recenti Cass. n. 22108 del 2024 cit.). Del resto, questa Corte ha già evidenziato che la questione sulla facoltatività o meno dell'impugnazione dell'atto non possa risolversi sulla scorta della mera formale dizione contenuta nell'art. 19 d.lgs. n. 545 del 1992, dovendosi guardare alla funzione intrinseca, analoga a quella propria di uno degli atti tipici ivi contemplati (cfr. Cass. 15/12/2021, n. 40233). Da ultimo, le Sezioni Unite, affrontando, se pure ai fini di statuizione della giurisdizione, la questione della natura dell'intimazione di pagamento, hanno ribadito «sia pur con riferimento a fattispecie impositiva diversa (ovvero in materia di tasse automobilistiche), che il "sollecito di pagamento" ricevuto dal contribuente [...] è certamente atto che precede l'esecuzione, potendo lo stesso essere assimilato, al di là dell'ininfluyente differenza di denominazione, all'avviso previsto dall'art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 per l'ipotesi che l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento: avviso - comunemente denominato "avviso di mora" - la cui impugnabilità innanzi alle



commissioni tributarie è esplicitamente prevista dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992» (Cass. Sez. U. 16/10/2024, n. 26817 che richiama Cass. Sez. U. 19/11/2007, n. 23832 in motivazione).

Le Sezioni Unite, dunque, hanno ribadito che, al di là della diversa denominazione dei singoli atti, deve aversi riguardo alla funzione propria dell'atto ovvero, nella specie, di invitare il contribuente al pagamento prima di dare avvio all'esecuzione forzata.

1.4. Va data, pertanto, continuità alla giurisprudenza secondo la quale il meccanismo di cui all'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'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo), comporta che, se l'intimazione di pagamento – nel senso sopra precisato – non viene impugnata (facendo valere la sua sola nullità per mancata notifica degli atti presupposti o anche l'illegittimità 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 cit., Cass. 22/04/2024, n. 10736).

1.5. Il contribuente, pertanto, ha l'onere d'impugnare l'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 dell'avviso stesso; ugualmente deve ritenersi con riferimento alla cartella che si assume che nemmeno sia stata notificata. In altri termini l'eccezione di prescrizione, che si afferma maturata prima dell'intimazione di pagamento va fatta valere impugnando quest'ultima, restando preclusa, invece, in sede di impugnazione del successivo atto di pignoramento.

1.6. È stato, quindi, affermato il seguente principio di diritto: «in tema di contenzioso tributario, l'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 del 1973, in quanto equiparabile all'avviso di mora di cui al precedente art. 46 d.P.R. cit.,



è impugnabile autonomamente ai sensi dell'art. 19, **comma 1, lett.** e), d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, sicché la sua impugnazione non è meramente facoltativa, ma necessaria, pena la cristallizzazione dell'obbligazione» (Cass. 11/03/2025, n. 6436).

2. Nella specie, pacifica la rituale notificazione di due intimazioni di pagamento (nel 2014 e nel 2016), nonché la loro mancata impugnazione, la CGT-2 ha erroneamente rigettato l'eccezione dell'Ufficio sull'avvenuta cristallizzazione della pretesa tributaria.

Il ricorso va, quindi, accolto e la sentenza gravata va cassata. Non risultando necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., rigettando l'originario ricorso proposto dal contribuente.

Possono essere dichiarate compensate tra le parti le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità in virtù del recente consolidarsi della giurisprudenza di questa Corte in materia di impugnazione dell'intimazione di pagamento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente. Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 novembre 2025.

Il Presidente

Paolo Di Marzio

