

La controversa natura e funzione dell'intimazione di pagamento

di [Roberto Molteni](#)

Pubblicato il 6 Giugno 2024

Il contributo esamina la natura e funzione dell'intimazione di pagamento post-pandemia, con l'Agente della Riscossione che riattiva l'esecuzione delle cartelle esattoriali e degli avvisi di addebito. Le Corti Tributarie spesso dichiarano inammissibili i ricorsi contro le ultime intimazioni di pagamento, considerando definitive le cartelle esattoriali non impugnate. Ci soffermeremo, in particolare, su natura e funzione dell'intimazione di pagamento nel caso in cui si debba ricorrere contro di essa.

In questo contributo vogliamo affrontare un caso di stretta attualità in ambito della riscossione esattoriale, ossia la **natura e la funzione dell'intimazione di pagamento**, dal momento che, esaurita la lunga fase emergenziale dovuta alla pandemia Covid 19, l'Agente della Riscossione sembra essere “*tornato alla carica*”, riattivando pretese contributive e previdenziali che sembravano ormai sopite, nell'inesorabile decorso del tempo. Si veda anche: [La controversa natura e funzione dell'intimazione di pagamento: la parola alle Sezioni Unite?](#) Aggiornamento pubblicato il 24/2/2025

L'impugnazione dell'intimazione di pagamento

Accade sovente che le Corti Tributarie di merito, allineandosi alle tesi della difesa erariale che non paiono però approfondire la questione negli aspetti più sostanziali, arrivino a conclusioni francamente non condivisibili.

Nel caso sempre più frequente in cui il contribuente impugni solamente l'ultima intimazione di pagamento, pervenutagli anche a distanza di parecchi anni dalla prima, il giudice tributario dichiara il ricorso inammissibile per non aver impugnato, il primo atto di intimazione del concessionario della riscossione, motivando che i crediti portati dalle cartelle esattoriali sottese



all'intimazione di pagamento sarebbero "divenuti definitivi per mancata impugnazione" e quindi l'ultima intimazione di pagamento non integrerebbe un nuovo atto impositivo, cosicché la stessa sarebbe impugnabile solo per vizi propri e non per le pretese con la stessa intimata; **e ciò anche a prescindere dalla regolare notifica o meno delle cartelle, ossia del titolo esecutivo vero e proprio.** Ci si chiede quindi, più che legittimamente, qual è la reale natura e funzione dell'intimazione di pagamento. È noto che per riattivare l'esecuzione delle cartelle esattoriali e degli avvisi di addebito, in caso di asserita notifica dal oltre un anno, il concessionario della riscossione deve previamente notificare al contribuente atto di intimazione di pagamento indicante le cartelle che intende azionare in via esecutiva, così come accade nelle ordinari procedure esecutive che possono essere intraprese solo previa notifica del prodromico atto di precetto, e ciò ai sensi dell'art. 50 comma 2 DPR n. 602/1973 che così recita:

"Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni".

La natura dell'intimazione di pagamento

Ciò posto, l'intimazione di pagamento non ha affatto natura provvedimentoale, ma ha la funzione di un mero atto di precetto che riattiva le cartelle nel termine di un anno; quindi, se l'esecuzione esattoriale non avviene entro l'anno, l'intimazione di pagamento, proprio come il precetto, **va in perenzione ed è necessaria la notifica di una nuova intimazione di pagamento.** Alcuni giudici hanno già chiaramente riconosciuto questo principio:

"L'intimazione di pagamento, lungi dall'aver natura provvedimentoale, è atto prodromico e strumentale all'avvio del processo esecutivo, essendo equiparato, nel sistema della riscossione fiscale, al precetto civilistico, il quale non prevede affatto una nuova notificazione, in uno, del titolo esecutivo già precedentemente notificato al debitore" (sentenza CTP di Roma n. 11779/2021). "È illegittimo l'avviso di mora che non sia stato preceduto dalla notifica della cartella di pagamento in quanto, la procedura di riscossione non può validamente fondarsi sulla notifica del sola avviso di mora che, al pari del precetto, rappresenta soltanto una mera intimazione ad adempiere" (sentenza CTP di Siracusa n. 182/2020).

Tuttavia, come già detto, sono frequenti le decisioni di senso opposto:

“Nel caso qui in esame, l’intimazione di pagamento odierna, ha fatto seguito ad altre due precedenti intimazioni di pagamento contrassegnate dai nn. 11320159010634185000 - 11320189003683802000, notificate rispettivamente e regolarmente in data 04.02.2016 e 31.10.2019 aventi ad oggetto le medesime cartelle di pagamento, e mai impugnate. Non sussiste pertanto né la decadenza dell’azione accertatrice, né la prescrizione del quantum in esse richiesto poiché definitivo in assenza di impugnazione. Dalla disamina, infatti, della produzione documentale in questione emerge che le notifiche delle due precedenti intimazioni di pagamento sono state regolarmente effettuate. Pertanto, l’intimazione notificata in data 23.12.2021 e qui impugnata, emessa in seguito ad un atto impositivo, o atto esattivo, divenuto definitivo per mancata impugnazione, non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che in base all’art. 19, c. 3, del D. Lgs. n. 546 del 1992, esso resta sindacabile in giudizio solo per vizi suoi propri e non per questioni attinenti all’atto impositivo da cui è sorto il debito”. (sentenza CTP di Treviso n. 310/2022).

Alcune note sulla Giurisprudenza di Cassazione

L’equivoco però pare essere ingenerato da alcune pronunce della Cassazione, citate nelle difese dell’Agente della Riscossione, che però non si attagliano al nostro caso. È infatti evidente che in queste pronunce della Suprema Corte, che di seguito citiamo, non viene trattato il caso specifico di plurime intimazioni di pagamento notificate a distanza di parecchi anni tra di loro. **Più semplicemente trattano il caso di cartella esattoriale cui fa seguito una singola intimazione di pagamento:**

“l’intimazione di pagamento che faccia seguito ad un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base al [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19](#) comma 3, esso resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all’atto impositivo da cui è sorto il debito. Ne consegue che tali ultimi vizi non possono essere fatti valere con l’impugnazione dell’intimazione di pagamento, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione dell’intimazione predetta (cfr., con riguardo a cartella di pagamento facente seguito ad avviso di accertamento divenuto definitivo, tra le altre, Cass. n. 16641 del 29/07/2011 e Cass. n. 8704 del 10/04/2013). Ne deriva che la questione della prescrizione del credito tributario, che avrebbe potuto essere fatta valere solo con l’impugnazione della cartella esattoriale, potrebbe essere esaminata solo nel caso in cui si accertasse che al

contribuente la cartella stessa non è stata notificata" (Cass. n. 23046 del 2016)" (da ultimo, Ordinanza Cassazione n. 3005/2020).

Difatti, se si dovesse dare per buono l'erroneo principio della CTP di Treviso, dopo la notifica di una prima intimazione di pagamento, non sarebbe affatto necessario tentare la notifica di ulteriori intimazioni di pagamento a distanza di parecchi anni, sarebbe appunto bastata la prima! Ed, ancora più paradossalmente, l'intimazione di pagamento non impugnata, avrebbe addirittura l'effetto di **sanare** (o, per meglio dire "cristallizzare") la sottostante cartella esattoriale non correttamente notificata (ossia nei casi di notifica nulla o anche inesistente SIC !!!) Con ciò dimenticando (ragionando erroneamente "a valle", piuttosto che "a monte") che le cartelle esattoriali, non avendo natura provvedimentale, **necessariamente presuppongono la corretta notifica del titolo esecutivo sottostante**, ossia il ruolo esattoriale della cartella! Principio assolutamente pacifico nella giurisprudenza di merito dei Tribunali (meno nella giurisprudenza delle Commissioni Tributarie, verrebbe da dire).

"La notifica della cartella di pagamento è dunque un presupposto necessario perché si possano verificare i suddetti effetti giuridici e perché il concessionario possa poi procedere ad espropriazione forzata, con l'effetto che, in mancanza di notifica, nessuna azione esecutiva può essere intrapresa dalla parte" (Tribunale di Bari – Sezione Lavoro, sent. n. 1118/2019). "L'inesistenza della notifica della cartella di pagamento comporta un vizio della sequenza procedimentale di riscossione, degli atti (avviso di accertamento o di liquidazione, cartella di pagamento, avviso di mora/intimazione) attraverso i quali si articola il procedimento di formazione della pretesa erariale, con conseguente nullità dell'intimazione" (Tribunale di Parma, sent. n. 1294/2022).

Chiarimenti della Cassazione sulla natura dell'atto di intimazione

Finalmente però la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, in queste due recenti pronunce che si segnalano, è intervenuta a fare chiarezza, delineando con precisione, natura, funzione ed efficacia dell'intimazione di pagamento, **accogliendo i ricorsi del contribuente e respingendo le tesi del Concessionario della Riscossione:**

"La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni (Cass. 18/01/2018 n. 1144). L'intimazione di pagamento, che ha sostituito l'avviso di mora, è atto previsto dal DPR n. 602 del 1973, art. 50 ai sensi del quale il concessionario della riscossione non può iniziare la procedura esecutiva se è decorso più di un anno dalla notifica della cartella di pagamento, essendo tenuto a notificare un

atto contenente l'intimazione al debitore di provvedere al pagamento. L'intimazione non costituisce, pertanto, il titolo della pretesa di pagamento e presuppone, di conseguenza, che sia stata precedentemente notificata la cartella esattoriale. Piuttosto, ha la funzione di riattivare il procedimento di riscossione del credito tributario; esso segue la cartella di pagamento che ne costituisce il presupposto e che contiene le ragioni della pretesa tributaria, quindi, atto a contenuto vincolato per il quale è sufficiente che la motivazione faccia riferimento alla cartella di pagamento precedentemente notificata (Cass. 09/11/2018 n. 28689). Assolve, infatti, alla funzione del precetto in rinnovazione ossia al precetto che il creditore è tenuto a notificare ove il precedente precetto sia divenuto inefficace” (Ordinanza Cass. Sezione Tributaria, n. 5546/2023).

Ed ancora:

“[...] 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 cartelle di pagamento e precedente all'esecuzione forzata. Ai sensi del DPR n. 602 del 1973, art. 50, 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” ([Sentenza Cass. Sezione Tributaria n. 21658/2023](#)).

Si confida quindi che, avendo fatto chiarezza la massima autorità giurisdizionale in ambito tributario, la Sezione Tributaria appunto della Cassazione, non si assista più a decisioni francamente sorprendenti delle Corti Tributarie di Merito.

*NdR: potrebbe interessarti anche... [Ingiunzione di pagamento nulla se manca l'atto presupposto](#)
[Intimazione di pagamento, atto impugnabile](#)*

Roberto Molteni Giovedì 6 giugno 2024