

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20615 Anno 2025

Presidente: LA ROCCA GIOVANNI

Relatore: HMELJAK TANIA

Data pubblicazione: 22/07/2025

Oggetto: Tributi – Riscossione –
Decadenza dalla rateazione –
Notificazione della cartella di
pagamento conseguente alla
iscrizione a ruolo – Termine –
Principio di diritto

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 17345/2019 R.G. proposto da

Carlo Caputo e Vittoriomarco Tiberio, associati nello “**studio di consulenza tributaria e societaria**”, rappresentati e difesi dall’avvocato Marco Stefano Marzano, come da procura speciale a margine del ricorso per cassazione;

(PEC: marcostefanomarzano@ordineavvocatiroma.org)

– *ricorrenti* –

Contro

Agenzia delle entrate - Riscossione, rappresentata e difesa dall’Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12.

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 8355/02/2018, depositata il 29.11.2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell’8 aprile 2025 dal consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La CTP di Roma rigettava il ricorso proposto da Carlo Caputo e Vittorio Marco Tiberio, quali associati nello "studio di consulenza tributaria e societaria", avverso una cartella di pagamento, emessa per il recupero dell'IVA, in relazione all'anno d'imposta 2008, iscritta a ruolo a seguito della decadenza dal beneficio della rateazione (disposta a seguito di comunicazione di irregolarità, emessa nell'ambito del controllo automatizzato) per omesso versamento della quarta rata, con scadenza 2.01.2012;

- la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dai contribuenti, osservando che la notifica della cartella di pagamento impugnata (avvenuta in data 17.03.2015) era tempestiva, in quanto, non essendovi un'espressa previsione di decadenza, non rivestiva carattere di perentorietà il termine biennale previsto dall'art. 3-bis, comma 5, del d.lgs. n. 462 del 1997, entro il quale doveva essere notificata la cartella di pagamento a seguito della decadenza del contribuente dalla rateizzazione concessa dall'Amministrazione finanziaria; poiché le somme pretese erano scaturite da un controllo automatizzato, il termine per la notifica della cartella esattoriale doveva ritenersi triennale e la cartella poteva essere notificata fino al 31.12.2015, ossia entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza del versamento della rata (2.01.2012);

- i contribuenti impugnavano la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, illustrato con memoria;

- l'Agenzia delle entrate - Riscossione resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

- Con l'unico motivo i contribuenti deducono la violazione o falsa applicazione dell'art. 25, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 602/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel ritenere che la cartella di pagamento impugnata fosse stata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

notificata tempestivamente in data 17.03.2015, dato che al caso in esame non poteva essere applicata la disposizione di cui all'art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602 del 1973, non riguardando il riferimento alla rateazione dalla stessa previsto le rate conseguenti ad un avviso bonario scaturente dal controllo automatizzato, ma la diversa fattispecie dei pagamenti rateali (dipendenti direttamente dalla dichiarazione dei redditi e non da un avviso bonario) effettuati dai contribuenti cd. "non solari", per i quali *"il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata"*, sicchè la cartella impugnata era stata notificata sia oltre il termine biennale previsto dall'art. 3-bis, comma 5, del d.lgs. n. 462 del 1997, sia oltre il termine previsto dall'art. 25 cit., avuto riguardo al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (e, quindi, entro il 31.12.2012);

- il motivo è infondato;

- l'art. 3-bis, comma 4, del d.lgs. n. 462 del 1997, nella versione *ratione temporis* vigente, prevede che: *"4. Il mancato pagamento della prima rata entro il termine di cui al comma 3, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo"*;

- il comma 4-bis stabilisce che: *"4-bis. Il tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, commisurata all'importo della rata versata in ritardo, e degli interessi legali. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di*

cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, entro il termine di pagamento della rata successiva”;

- il comma 5 della medesima disposizione, infine, stabilisce che: “5. *La notificazione delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dai commi 4 e 4-bis è eseguita entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata o pagata in ritardo”;*

- l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, in vigore dal 22.10.2015, ha modificato la formulazione dell'art. 3-bis cit. che, per quanto qui rileva, al comma 3, prevede che “3. *In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”;*

- il d.lgs. n. 159 del 2015 ha, al contempo, modificato anche l'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973 inserendo, al comma 1, la lett. c-bis) che stabilisce: “1. *Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a).....; b).....; c).....; c-bis) del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter”;*

- con le modifiche apportate all'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973 dal d.lgs. n. 159 del 2015 la violazione del termine per la notifica delle cartelle di pagamento, a seguito di inadempimento ex art. 15-ter del medesimo d.P.R. n. 602/1973, è stata ora sanzionata con la decadenza ed è stato espressamente previsto, quale *dies a quo*, ai fini del computo del termine per la notifica della cartella di pagamento, la scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- l'art. 3-*bis*, comma 3, come modificato dal d.lgs. n. 159 del 2015, nel richiamare, per l'inadempimento dei pagamenti rateali, l'art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973, che, a sua volta, viene richiamato dall'art. 25, comma 1, lett. c-*bis*) del d.P.R. n. 602 del 1973, prevede, quindi, un termine (triennale) perentorio di decadenza a carico dell'agente della riscossione per la notificazione della cartella di pagamento a seguito dell'iscrizione a ruolo delle somme relative al piano di rateizzazione non pagate;
- poiché le modifiche apportate dal d.lgs. n. 159 del 1973 non dispiegano efficacia retroattiva (cfr. sul punto Cass. n. 8263 del 2025), alla fattispecie in esame continua ad applicarsi l'art. 3-*bis*, comma 5, del d.lgs. n. 462 del 1997, nella versione *ratione temporis* vigente, che, tuttavia, nel prevedere il termine biennale per notificare le cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dai commi 4 e 4-*bis* della medesima disposizione, non stabiliva espressamente la perentorietà di detto termine;
- ora, è noto che in materia tributaria ogni decadenza deve essere espressamente prevista, sicché, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto, ha efficacia meramente esortativa (cioè costituisce un invito a non indugiare) e l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto (Cass. n. 240 del 2014; n. 15307 del 2009; n. 36390 del 2021);
- poiché non è concepibile, tuttavia, che il cittadino resti soggetto "*sine die*" al potere dell'Amministrazione (Cass. S.U. n. 21498 del 2004; sentenza Corte costituzionale n. 280 del 2005), occorre verificare se, sulla base di una interpretazione sistematica delle norme in materia di riscossione delle imposte, sia applicabile il

termine perentorio previsto da altre disposizioni di carattere generale;

- la CTR ha individuato tale termine perentorio in quello contemplato dall'art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602/1973, il quale, nella versione *ratione temporis* vigente, stabilisce che: *"Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"*;

- l'interpretazione dei giudici di appello appare corretta, in quanto il termine (perentorio) prescritto dall'art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602 del 1972, stante il carattere generale di detta previsione normativa, si applica anche nei casi specifici, come quello in esame, in cui per la notifica della cartella di pagamento per omesso o tardivo versamento della rata (la cui emissione si collega comunque ad un controllo automatizzato) non sia stabilito espressamente un termine a pena di decadenza;

- la disposizione di cui all'art. 25 cit. individua il termine generale di decadenza applicabile anche alla fattispecie in esame, ma non anche il *dies a quo* da cui decorre il triennio per la notifica della cartella di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pagamento, che, nel caso di inadempimento del pagamento rateale, è fissato dall'art. 3-bis, comma 5, del d.lgs. n. 462 del 1997, nel testo applicabile *ratione temporis*, nell'anno di scadenza del versamento della rata non pagata o pagata in ritardo;

- sul punto, peraltro, occorre considerare che solo il mancato adempimento dell'obbligazione disvela l'intenzione di non ottemperare al pagamento e fa sorgere il diritto del creditore all'adempimento coattivo;

- l'interpretazione di questo Collegio non si pone in contrasto con la recente pronuncia di questa Corte (cfr. Cass. n. 8263/2025 cit.), secondo la quale il comma 5 dell'art. 3-bis del d.lgs. n. 462 del 1997, nella formulazione *ratione temporis* vigente, prevede che la notificazione delle cartelle di pagamento, conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dai commi 4 e 4-bis, deve essere eseguita entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata o pagata in ritardo;

- nella suindicata pronuncia, infatti, la Corte non si occupa del carattere perentorio o meno del termine previsto dall'art. 3-bis, comma 5, del d.lgs. n. 462 del 1997, ma chiarisce che l'art. 3-bis del d.lgs. n. 462 del 1997, siccome sostituito dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, non ha efficacia retroattiva e che la norma, nella versione anteriore alla modifica indicata, richiede «"la notificazione delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dai commi 4 e 4-bis", e non la mera iscrizione a ruolo»;

- tanto precisato, nel caso in esame il pagamento della quarta rata, non pagata, scadeva il 2.01.2012, per cui la notificazione della cartella di pagamento, effettuata in data 17.03.2015, doveva considerarsi tempestiva alla luce del termine (triennale) previsto dall'art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602 del 1973, applicabile nella versione *ratione temporis* vigente;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- va affermato, pertanto, il seguente principio:

“In tema di riscossione delle imposte, la notificazione delle cartelle di pagamento, conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dai commi 4 e 4-bis dell’art. 3-bis del d.lgs. n. 462 del 1992, nella formulazione “ratione temporis” vigente, deve essere eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata o pagata in ritardo, come previsto dall’art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602 del 1973, applicabile nella versione “ratione temporis” vigente, dovendosi attribuire al termine fissato dal comma 5 dell’art. 3-bis del d.lgs. n. 462 del 1997 efficacia meramente esortativa”;

- in conclusione, il ricorso va rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio liquidandole, in favore della controricorrente, nella misura di euro 2.400,00, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell’art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nell’adunanza camerale dell’8 aprile 2025

Corte di Cassazione - copia non ufficiale