

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10440 Anno 2026  
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE  
Relatore: GORI PIERPAOLO  
Data pubblicazione: 21/04/2026

*Oggetto: controllo automatizzato -  
termine notifica cartella  
pagamento - dichiarazione tardiva  
o ultratardiva - dies a quo -  
termine mobile - esclusione -  
principio di diritto*

## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 1627/2025 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, in persona del legale  
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n.  
12;

- *ricorrente* -

contro

I.M.E.S. INDUSTRIE METALLURGICHE E SIDERURGICHE S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t.;

– *intimata*–

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia n. 4779/16/24 depositata in data 24 giugno 2024 e che non risulta notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 febbraio 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Con sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia n. 4779/16/24 veniva rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina n. 2929/9/2019 con la quale veniva parzialmente accolto il ricorso presentato dalla IMES-INDUSTRIE METALLURGICHE E SIDERURGICHE S.r.l. avverso la cartella di pagamento emessa per IRES e IVA ed altro per gli anni di imposta 2013 e 2014.

2. Si legge in sentenza che il giudice di primo grado rigettava il ricorso con riguardo alla pretesa l'anno 2014, ritenendo infondate le doglianze di merito, mentre dichiarava prescritta la pretesa relativa all'anno 2013 in relazione alla notifica come effettuata.

Il giudice di appello confermava tale decisione, previo richiamo alla sentenza di primo grado, ritenendo che «la cartella in contestazione prende origine da un controllo effettuato ex art. 36-bis, d.P.R. 600/73 [ed ex art. 54-bis del d.P.R. 633/1972], vale a dire prendendo a base la stessa dichiarazione effettuata dalla parte, valutazione che nel caso di specie non presenta aspetti di criticità non risultando modifiche e/o integrazioni alle

dichiarazioni della parte contribuente. Nel merito, pertanto, la cartella deve considerarsi del tutto legittima mentre difetta relativamente all'anno 2013 di validità in considerazione del tempo impiegato per la comunicazione legale essendo trascorso il periodo massimo previsto dalla legge» (v. pp.2-3 sentenza).

3. Avverso la sentenza d'appello l'agente della riscossione ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a due motivi, mentre la società è rimasta intimata.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso si prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 25 d.P.R. n. 602/1973 da parte del giudice d'appello, con riferimento al termine di decadenza e al capo della decisione in cui afferma: «Nel merito, pertanto, la cartella deve considerarsi del tutto legittima mentre difetta relativamente all'anno 2013 di validità in considerazione del tempo impiegato per la comunicazione legale essendo trascorso il periodo massimo previsto dalla legge» (pp.3-4 sentenza).

2. Il secondo motivo di ricorso censura, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., il medesimo capo della sentenza sotto l'angolo dell'omesso esame di punti di fatto decisivi e controversi, laddove il fatto decisivo da provare è costituito dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa a cui ancorare la decorrenza del *dies a quo* del termine di decadenza ex art. 25, comma 1, lett. a), d.P.R. 602/1973.

3. I due motivi, connessi, sono di trattazione congiunta e sono affetti da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

Né il giudice di primo grado né quello di appello che rinvia a tale antecedente decisione hanno statuito con riferimento all'individuazione del *dies a quo* di decorrenza del termine annuale per la rettifica automatizzata su cui sono

costruiti i due motivi della ricorrente. Inoltre, la sentenza non menziona neppure l'esistenza di una dichiarazione integrativa, cui fa riferimento il secondo motivo. Né viene citato il fatto dell'avvenuta presentazione in data 9.1.2015 della dichiarazione per l'anno di imposta del 2013, circostanza che la stessa ricorrente afferma essere un fatto controverso dal momento che, si legge a pag. 10 del ricorso, «controparte, oltre a dedurre l'inammissibilità della documentazione prodotta in appello dall'agente della riscossione ex art. 58 d.lgs. n. 546/1992 argomentava anche in ordine all'infondatezza dell'appello sulla decadenza delle pretese scaturite dal controllo della dichiarazione per l'anno 2013».

4. In ogni caso, la questione è infondata in diritto, per le ragioni che seguono.

L'art. 25 d.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente *ratione temporis*, dispone: «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) 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; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli

accertamenti dell'ufficio; 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<sup>139</sup>.

1-bis. In deroga alle disposizioni del comma 1, il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza: a) per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo: 1) alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli articoli 173 e 179 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; 2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, sesto comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'articolo 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo;

c) per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo: 1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della legge 27 gennaio 2012, n. 3, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della medesima legge n. 3 del 2012;

2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-ter, comma 4, della legge n. 3 del 2012.

1-ter. Se successivamente alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento 141 del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo ai sensi dell'articolo 87, comma 2, senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni<sup>144</sup> dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.».

5. Ciò premesso sul piano del diritto positivo e passando a quello fattuale, la ricorrente, sul presupposto che la dichiarazione Modello Unico 2014, relativa all'anno di imposta 2013, è stata trasmessa dalla società in data 9.1.2015 e che la cartella di pagamento n. 29520180000388150000 è stata notificata a mezzo pec in data 22.1.2018, ritiene che il termine decadenziale triennale di cui all'art.25, comma 1, cit. non sia decorso perché il termine del 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione della dichiarazione cui fa riferimento la norma deve ritenersi che scadesse il 31.12.2018.

L'interpretazione propugnata dall'agente della riscossione ricorrente presuppone che il *dies a quo* del termine di decadenza triennale suddetto

sia "mobile", il che contrasta con la lettera della norma dell'art.25, comma 1, sopra riportato che non vi fa menzione.

6. Anche avuto riguardo ad una lettura teleologica e sistematica, si raggiungono le medesime conclusioni. Infatti, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (CGUE 28 luglio 2016, C-332/15, *Astone*; CGUE 21 marzo 2018, C-533/16 *Volkswagen*) ha delineato un orientamento che, attraverso un'interpretazione restrittiva dell'operatività del termine decadenziale, individua un punto di equilibrio tra principio di certezza del diritto e diritti sostanziali del contribuente con riferimento all'imposta armonizzata. Analoghi orientamenti restrittivi in materia di decadenza operano con riferimento alle imposte dirette (per una ricostruzione ampia sulla decadenza in genere nel comparto delle dirette, cfr. Cass. Sez. U. n.8500 del 2021).

7. Tale traiettoria interpretativa non è modificata dalla presenza di una dichiarazione tardiva, ossia che si colloca oltre il 31 dicembre dell'anno in cui dev'essere presentata, nel caso di specie con riferimento alle imposte dirette e, a maggior ragione, ultratardiva, ossia successiva a 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione IVA del 30 aprile dell'anno successivo a quello di imposta.

Va così affermato in diritto che: in tema di controllo automatizzato della dichiarazione, ai fini della notifica della cartella di pagamento ex artt. 36-bis, d.P.R. 600/73 e 54-bis del d.P.R. 633/1972, per esigenze di certezza e di rispetto dei diritti sostanziali del contribuente, il termine decadenziale di cui all'art. 25, primo comma, d.P.R. n. 602/1973, resta fermo e non è differito dalla presentazione di una dichiarazione tardiva o ultratardiva del contribuente.

8. In applicazione del principio che precede, tenuto conto che per il periodo di imposta 2013 la scadenza del termine dell'art. 25, primo comma, cit. è al 31 dicembre del terzo anno successivo, e che il termine ultimo per la

presentazione annuale della dichiarazione IVA per l'anno è il 30 aprile 2014, è tardiva la notifica della cartella di pagamento intervenuta il 22.1.2018, poiché la presentazione della dichiarazione in data 9 gennaio 2015 non vale a differire il termine decadenziale di un anno, al 31 dicembre 2015.

9. Il ricorso è in conclusione rigettato e nessun provvedimento va adottato in punto di spese di lite, in assenza di costituzione dell'intimata.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, in presenza di soccombenza della parte ammessa alla prenotazione a debito non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

**P.Q.M.**

La Corte:  
rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 febbraio 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli