



FEDERICO RASI

***La non impugnabilità dell'estratto di ruolo nel quadro dell'esecuzione tributaria:
problemi ancora aperti.***

Sommario: 1. Considerazioni introduttive. – 2. La soluzione offerta dalla Cassazione. – 3. La soluzione offerta dal legislatore e la sua collocazione nel sistema delle procedure esecutive. – 4. Il sistema delineato dalla giurisprudenza successivamente alla sentenza n. 19704 del 2015. – 5. Criticità della novella normativa. – 5.1. Tipologia di impugnazione e termine per impugnare. – 5.2. Retroattività o irretroattività della novella normativa. – 6. Considerazioni conclusive.

1. Considerazioni introduttive.

L'art. 3-*bis*, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, introdotto dalla legge di conversione 17 dicembre 2021, n. 215, ha inserito, all'art. 12, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il nuovo comma 4-*bis* per affermare normativamente:

- a) la non impugnabilità dell'estratto di ruolo;
- b) l'impugnabilità diretta di ruolo e cartella di pagamento (asseritamente) non notificata in modo valido nei soli casi in cui il contribuente o possa subire da tali atti un pregiudizio in sede di partecipazione a una procedura di appalto o possa vedersi applicato, da una Pubblica amministrazione, il c.d. blocco dei pagamenti o possa perdere un qualunque beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione.

La norma trae origine dalla Relazione finale del 30 giugno 2021, della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ⁽¹⁾. Questo gruppo di lavoro aveva affrontato numerose criticità del processo tributario e aveva fornito puntuali suggerimenti per risolverle. Tra le problematiche discusse, vi era proprio quella dell'impugnabilità o meno dell'estratto di ruolo.

Più dettagliatamente, la Commissione aveva segnalato, quale punto dolente del sistema processuale, la «proliferazione delle controversie aventi ad oggetto il medesimo interesse a un bene della vita», situazione che riteneva verificarsi tipicamente nel «caso delle impugnative proposte avverso gli estratti di ruolo» ⁽²⁾. Il problema nasceva dalla considerazione che la riconosciuta impugnabilità di tale atto, *rectius* degli atti in esso menzionati, avrebbe consentito di mettere in discussione il diritto di procedere alla riscossione sulla base di atti già notificati al contribuente, senza attendere la notifica di quelli consequenziali ⁽³⁾.

⁽¹⁾ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021*, disponibile all'indirizzo internet https://www.fiscooggi.it/sites/default/files/file/2021/07/relazione-finale-commissione-interministeriale-MEF-riforma-justizia-tributaria_30-06-21.pdf.

⁽²⁾ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021*, *cit.*, pag. 19.

⁽³⁾ La causa di questo assetto veniva rinvenuta nella «interpretazione estensiva – discutibile – del punto di diritto fissato dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione nel 2015, nel giudicare ammissibile l'impugnazione della cartella o del ruolo», cui la Commissione cercava di ovviare, sancendo, per legge, «l'inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo, fermo restando il riconoscimento dell'impugnabilità della cartella di pagamento ad esso relativa, se non validamente notificata dall'Agente della riscossione, unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso Agente».

La Commissione giungeva a tale conclusione osservando come l'orientamento giurisprudenziale che segue «l'emanazione della sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta «ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario» aveva



La soluzione tramite cui risolvere tale assetto veniva rinvenuta nel riconoscimento normativo della «non impugnabilità [dell'estratto di ruolo], *garantendo comunque i diritti dei debitori che potranno impugnare il primo atto di riscossione ad essi notificato*». La Commissione intendeva così reagire all'affermazione giurisprudenziale dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo, stabilendo la regola opposta. La stessa Relazione finale intendeva, però, prevedere una deroga a tale schema, consentendo l'impugnazione dell'estratto di ruolo in talune circostanziate ipotesi⁽⁴⁾.

Il legislatore si è sostanzialmente avvalso di tali spunti⁽⁵⁾ per regolare la questione e predisporre il menzionato art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602 del 1973. Questa norma pone, tuttavia, diversi problemi applicativi già individuati dalla Corte di Cassazione⁽⁶⁾ che, con l'ordinanza 11 febbraio 2022, n. 4526⁽⁷⁾, li ha rimessi all'attenzione del Primo Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite, poi effettivamente avvenuta. Si intende svolgere alcune considerazioni su tale assetto al fine di provare a individuare alcuni possibili esiti della decisione delle Sezioni Unite⁽⁸⁾.

2. La soluzione offerta dalla Cassazione.

Prima di procedere a questa analisi, occorre muovere dalla pronuncia delle Sezioni Unite che ha innescato la questione in esame: la nota sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704⁽⁹⁾. In quell'occasione, la Cassazione aveva, testualmente,

comportato la possibilità per il contribuente di «*far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela*».

Viene indicata, a giustificazione dell'urgenza di intervenire sul punto, la circostanza dell'incremento di tali controversie anche nell'anno della pandemia da COVID-19 ove si è registrata, per legge, una paralisi dell'attività di riscossione. La Commissione muove dalla considerazione del fatto che l'intensificarsi dei ricorsi contro gli estratti di ruolo impone una riconsiderazione del sistema in quanto «*in tale contesto, è bene osservare che circa il 40% delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi. Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6% dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo*». (Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021, cit.*, pag. 130)

(4) Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021, cit.*, pag. 131.

(5) Più nel dettaglio, si tratta della proposta del Direttore dell'Agenzia delle entrate Ernesto Maria Ruffini (cfr. Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021, cit.*, pag. 130).

(6) Cass. civ., Sez. V, ord. 11 febbraio 2022, n. 4526.

(7) Sulla quale C. GLENDI, *L'impugnazione "diretta" dei ruoli e delle cartelle di pagamento che si assumono "invalidamente notificate" (fra nuove leggi e giurisprudenza in fermento)*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2022, 4, pag. 295.

(8) Le presenti note si soffermeranno sulle problematiche che solleva il comma 4-bis dell'art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973 con specifico riferimento alla materia tributaria. Resta fermo che la sua portata è ben più ampia dato che il ruolo, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, è utilizzato per la «*riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici*». La novella normativa non potrà non trovare applicazione anche in questi ambiti. Cfr. S. DE MATTEIS, A. PEPE, A. M. SOLDI, *La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo a seguito del decreto legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n. 215 del 17 dicembre 2021*, in *Nel labirinto del diritto*, rivista giuridica telematica, appendice del Fascicolo III, 2022, pag. 7.

(9) Sulla quale cfr. D. CANÈ, *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2916, 8-9, pag. 1986; F. CERIONI, *La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quella di accertamento dell'obbligazione tributaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2016, 1, pag. 40; F. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 4, pag. 168; D. CARMINEO, *Gli "atti tributari", ancorché invalidamente notificati, sono sempre impugnabili dal contribuente che sia venuto "comunque" a conoscenza della loro esistenza*, in *Boll. Trib.*,



negato l'impugnabilità dell'estratto di ruolo (escludendo addirittura che esso potesse qualificarsi come atto), vista l'inidoneità del medesimo a contenere qualsiasi pretesa impositiva e, quindi, a sollevare in capo al contribuente un interesse a ricorrere *ex art. 100 cod. proc. civ.* ⁽¹⁰⁾.

Le Sezioni Unite non si fermavano, però, a questa osservazione, ma procedevano oltre e prendevano in considerazione l'ipotesi che potesse residuare un interesse del contribuente ad impugnare non tanto l'estratto di ruolo, quanto il suo "contenuto", ovverosia gli atti che l'estratto stesso riportava: il ruolo e/o la cartella di pagamento. La questione giuridica sottesa era quella relativa alla loro giustiziabilità quando la notifica degli stessi era mancante o invalida, ma essi erano conosciuti attraverso l'estratto di ruolo. Era la questione dell'impugnabilità di un atto in caso di sua conoscenza "occasionale".

La nozione di conoscenza "occasionale" (e la sua differenza con quella "legale") è ben nota e risalente nella giurisprudenza della Cassazione ⁽¹¹⁾, che l'ha tracciata con riferimento alle norme che stabiliscono il decorso dei termini per impugnare le sentenze. Adattando tale nozione al caso di specie, i giudici di legittimità giungevano ad affermare che, in tutti i casi in cui il contribuente veniva a conoscenza "occasionale" di un atto, questo poteva, comunque, essere impugnato e si sarebbe trattato di un'impugnazione non a pena di decadenza, ma solo in via facoltativa ⁽¹²⁾.

2015, 121, pag. 1574; F. RANDAZZO, *Alle Sezioni Unite la questione dell'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2014, 40, pag. 3121.

⁽¹⁰⁾ Per i giudici di legittimità si doveva affermare «*indiscutibilmente*» la non impugnabilità dello stesso «*per la assoluta mancanza di interesse (ex art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato*».

Brevemente, si ricorda come, per approdare a questa conclusione, la Corte avesse, innanzitutto, definito cosa fosse esattamente "l'estratto di ruolo". Comunemente, viene indicato con tale espressione un documento, sorto nella prassi, di cui il diritto positivo non fornisce alcuna definizione legale, rilasciato dall'incaricato della riscossione, che evidenzia ciò che risulta dal suo sistema informativo interno e dove sono riepilogati i dati relativi ad una certa iscrizione a ruolo (l'ente impositore che ha eseguito quella iscrizione, la sua causale, il numero della conseguente cartella di pagamento e la data della sua notifica, qualora avvenuta). Questo atto è ricognitivo di un ruolo e/o di una cartella di pagamento, di regola, già emessi e già notificati o, comunque, in corso di notifica; non può però escludersi che il contribuente ottenga tale documento mentre ancora l'incaricato della riscossione non abbia neppure avviato gli adempimenti cui è tenuto. Potrebbe così, ad esempio, verificarsi che un contribuente venga a conoscenza dell'esistenza di un'iscrizione a ruolo nei suoi confronti prima della formale notifica della cartella di pagamento.

La Cassazione mette a confronto l'estratto di ruolo con il ruolo, per ritenere che sono atti del tutto distinti, sicché non è assolutamente possibile «*confondere l'«estratto di ruolo» con il «ruolo» e, soprattutto, [non è in alcun modo possibile] ridurre, attesa la nota anfibia di ogni documento, ad uno solo i due oggetti («documento» e suo «contenuto») come se si trattasse di una mera diversità di nome dello stesso oggetto*». Per questa via la Cassazione giunge alla conclusione che, nonostante il contribuente, conoscendo l'estratto di ruolo, abbia, in via di fatto, contezza del ruolo (e, quindi, dell'esistenza di un titolo esecutivo nei suoi confronti), non si possono ritenere i due atti equiparabili in quanto la conoscenza dell'estratto di ruolo non può consentire l'avvio della fase esecutiva, effetto a cui è, invece, strutturalmente finalizzato il ruolo. Per questi motivi, solo il ruolo può essere considerato un "provvedimento" proprio dell'ente impositore, mentre «*l'«estratto di ruolo», invece, è (e resta sempre) solo un «documento» (un «elaborato informatico... contenente gli... elementi della cartella», quindi unicamente gli «elementi» di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta*». Questa inidoneità a contenere qualsivoglia pretesa impositiva comporta indefettibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale per assoluta mancanza di interesse a ricorrere. Questa soluzione è stata confermata di recente dal Consiglio di Stato (Cons. Stato, Ad. plen., sent. 14 marzo 2022, n. 4), per il quale, parimenti, si tratta «*di un documento non avente un ruolo predeterminato nella scansione procedimentale dell'esecuzione esattoriale, caratterizzato semplicemente da una valenza ricognitiva del contenuto del ruolo in ordine a posizioni individuali*».

⁽¹¹⁾ Cfr., Cass. civ., Sez. I, sent. 8 settembre 2004, n. 18075; Cass. civ., Sez. V, sent. 12 luglio 2013, n. 17236; Cass. civ., Sez. V, sent. 11 febbraio 2014, n. 3938.

⁽¹²⁾ Su tale problematica cfr. C. GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 22; F. PISTOLESI, *L'impugnazione «facoltativa» del diniego di interpello «disapplicativo»*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 2, pag. 457; G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv.*



Per la Cassazione, si avviava così alle inefficienze del sistema di differimento della tutela delineato dall'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 ⁽¹³⁾, e si forniva «una lettura costituzionalmente orientata dell'ultima parte del D.Lgs. n. 546 citato, art. 19, comma 3» poiché un'interpretazione del sistema finalizzata a salvaguardare il tradizionale assetto delineato da tali norme, (che si sarebbe sostanziata nel consentire l'impugnazione dell'atto non notificato sempre e soltanto unitamente all'impugnazione dell'atto successivo notificato) non era auspicabile in quanto avrebbe comportato «una abnorme ed ingiustificata disparità tra i soggetti del rapporto tributario». Per i giudici di legittimità, invece, permettendo l'immediata giustiziabilità degli atti non notificati, «non [si] interrompe[va] ... (ma [si] rende[va] anzi più "fluidi", in mancanza di contestazioni) il procedimento di imposizione e riscossione», procedimento che avrebbe potuto, altrimenti, concludersi senza che il contribuente avesse avuto modo di contestare la pretesa impugnandola ⁽¹⁴⁾.

Visto che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non poteva costituire l'unica possibilità per il destinatario di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale era, comunque, legittimamente venuto a conoscenza, si doveva dare al contribuente la facoltà di far valere, appena avutane conoscenza, la suddetta invalidità.

In estrema sintesi, il sistema risultante da tale assetto evitava al contribuente di dover attendere l'avvio di una procedura esecutiva per contestare il diritto dell'Amministrazione finanziaria a procedere nei suoi confronti. Si salvaguardava allo stesso tempo anche la natura impugnatoria del processo tributario in quanto esso era pur sempre avviato dall'impugnazione di un atto impositivo (benché non notificato), evitando di configurare (pur muovendosi sul filo di lana) l'esperimento di azioni di accertamento preventivo negativo.

3. La soluzione offerta dal legislatore e la sua collocazione nel sistema delle procedure esecutive.

La novella normativa di cui si discute toglie all'arco del contribuente la freccia che la Cassazione gli aveva dato, ovvero la impugnazione facoltativa del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificati, per consentirla solo in casi selezionati ⁽¹⁵⁾. È questa la ragione delle critiche sollevate a tale norma: essa comprime le occasioni di tutela del contribuente, rinviando la difesa all'avvio di azioni esecutive.

Dir. Trib., 2012, 11, pag. 957; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 979; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 1075; L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa – Postilla a G. INGRAO, Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 1112; R. LUNELLI, *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa od obbligatoria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, 8, pag. 680; C. GLENDI, *Ancora sugli atti "non notificati" tra diritto amministrativo e tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 22; R. LUPI, *L'impugnabilità richiede sempre la formale notifica?*, in *Dial. Trib.*, 2008, 2, pag. 41; R. LUPI, P. SANDRO, *Impugnazione facoltativa: un caso marginale per riflessioni strutturali*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 33; P. SANDRO, *Autoritatività del provvedimento e diritto di difesa tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 2, pag. 43.

⁽¹³⁾ Nell'ottica della Cassazione, riconoscere al contribuente la possibilità di far valere immediatamente le proprie ragioni in relazione ad un atto non (validamente) notificatogli, senza bisogno di attendere la notifica di altro atto successivo (che potrebbe essere a sua volta malamente notificato) è funzionale anche al buon andamento della Pubblica amministrazione, in quanto contribuisce ad evitare i costi di una procedura esecutiva male instaurata, la produzione e l'aumento di danni da risarcire al contribuente, i rischi di decadenza dell'amministrazione in ragione di ripetute notifiche non andate a buon fine.

⁽¹⁴⁾ Cass. civ., Sez. Un., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 1° giugno 2016, n. 11439; Cass. civ., Sez. V, sent. 27 luglio 2016, n. 15592; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 12 ottobre 2016, n. 20611; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 9 settembre 2019, n. 22507.

⁽¹⁵⁾ Benché fossero lodevoli le intenzioni della sentenza n. 19704 del 2015, essa non andava, comunque, esente da critiche. La regola dell'impugnabilità del ruolo e della cartella conosciute per il tramite dell'estratto di ruolo era, infatti, destinata a operare prevalentemente in casi di ritardo nell'avvio della fase esecutiva, per i quali il sistema già appronta specifiche cautele. È, infatti, previsto che, qualora, infatti, l'incaricato della riscossione agisca con un ritardo superiore ad un anno dalla notificazione della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento esecutivo, egli deve far precedere l'avvio dell'espropriazione forzata dalla notificazione dell'intimazione ad adempiere entro cinque giorni all'obbligo risultante dal ruolo o dall'avviso di accertamento esecutivo. Per la giurisprudenza (Cass. Sez. VI-5, ord. 7 febbraio 2020, n. 3005; Cass. civ., Sez. V, sent. 29 luglio 2011, n. 16641; Cass. civ., Sez. V, sent. 10 aprile 2013, n.



Visto che la Cassazione forniva la sua soluzione (consentire l'accesso alla tutela giurisdizionale il prima possibile) in nome di un'interpretazione costituzionalmente orientata del sistema, appare doveroso chiedersi se il sistema che sussiste ora possa dirsi incostituzionale.

Non si è del tutto di questo avviso in quanto era, al contrario, la posizione della Cassazione a risultare eccessiva: la lamentata «*abnorme ed ingiustificata disparità tra i soggetti del rapporto tributario*» è una circostanza più affermata che dimostrata. Quand'anche, nei casi di conoscenza occasionale, vi fosse un'alterazione dell'ordinario schema procedimentale, essa sarebbe al più imputabile all'Amministrazione finanziaria che ha erroneamente notificato l'atto o non lo ha notificato affatto, sicché non vi sarebbe necessità di «*rendere più fluido il sistema di riscossione*» e di impedire che «*esso proceda indisturbato*»: consentire di eliminare immediatamente vizi o inefficienze in cui è incorsa l'Amministrazione e rendere prima possibile definitiva la pretesa della stessa appare un esito a cui appaiono più interessati gli Uffici che i contribuenti.

Va, peraltro, osservato che ciò che è costituzionalmente vietato è il verificarsi di vuoti di tutela. Dal momento che la norma in questione vieta l'impugnabilità in via "diretta" di ruolo e cartella invalidamente notificati, ma non anche quella in via "indiretta", l'accesso ai giudici tributari non risulta impedito, bensì solo rinviato.

Quello che si pone nel caso di specie è solo un problema di tempestività della tutela e, come osservato dall'ordinanza n. 4526 del 2022, se sia legittimo o meno che il contribuente debba attendere l'inizio del procedimento esecutivo per dolersi dell'erronea notifica di eventuali cartelle di pagamento.

Per valutare correttamente la questione e giudicare la modifica normativa, si deve tenere conto che, per la Corte costituzionale ⁽¹⁶⁾, deve considerarsi ormai «*costante l'orientamento ... secondo cui il legislatore gode di ampia discrezionalità in tema di disciplina degli istituti processuali ... noto, poi, che il solo limite alla enunciata discrezionalità del legislatore risiede nella non manifesta irragionevolezza delle scelte compiute*». Per la Consulta, dunque, un conto è il riconoscimento del diritto di difesa del contribuente, diritto che non può in alcun modo essere compresso, un altro conto sono, invece, le regole in tema di modalità di esercizio di tale diritto, nei confronti delle quali il legislatore gode, come anticipato, della più ampia discrezionalità. Ciò comporta che il legislatore, nello stabilire tali modalità, possa, anzi debba, controbilanciare plurimi interessi in gioco.

La novella normativa non fa altro che ribadire l'operatività dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, che, contrariamente a quanto sostenuto nella sentenza n. 19704 del 2015, non realizza un irragionevole bilanciamento di tali interessi. Esso stabilisce una duplice regola ⁽¹⁷⁾: quella secondo cui ogni atto è impugnabile per vizi propri (così da garantire un ordinato sviluppo del rapporto tributario) ⁽¹⁸⁾, a eccezione proprio del caso di mancata notifica dell'atto presupposto o di nullità della medesima ⁽¹⁹⁾. In tale ultimo caso, il contribuente può far valere nel giudizio avverso

8704), tale intimazione, in base all'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, è sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto impositivo da cui è sorto il debito, salvo che il contribuente non venga a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione dell'intimazione predetta. Risulta, dunque, che, in caso di ritardo dell'avvio dell'azione esecutiva e ove essa avesse fatto seguito ad atti non notificati, grazie all'ingiunzione di pagamento, il contribuente già poteva recuperare quegli spazi di tutela. Offrire un'ulteriore occasione di tutela come faceva la sentenza n. 19704 del 2015, era, almeno in questi casi, superfluo. La sentenza in questione recuperava, invece, margini di operatività nel caso di avvio dell'esecuzione entro l'anno, ove il contribuente poteva effettivamente subire un'esecuzione "a sorpresa" e trovarsi in situazioni di affanno.

⁽¹⁶⁾ Cfr., *ex multis*, Corte cost., sent. 4 maggio 2017, n. 94; Corte cost., sent. 30 maggio 2016, n. 121; Corte cost., sent. 3 marzo 2016, n. 44; Corte cost., sent. 27 febbraio 2015, n. 23; Corte cost., sent. 28 ottobre 2014, n. 243; Corte cost., sent. 4 giugno 2014, n. 157; Corte cost., sent. 1° aprile 2014, n. 65; Corte cost., ord. 13 marzo 2014, n. 48; Corte cost., sent. 18 luglio 2013, n. 216; Corte cost., ord. 12 luglio 2013, n. 190; Corte Cost., sent. 23 gennaio 2013, n. 10; Corte cost., ord. 19 dicembre 2012, n. 304; Corte cost., ord. 28 novembre 2012, n. 270; Corte cost., ord. 16 febbraio 2012, n. 26; Corte cost., sent. 11 novembre 2011, n. 304; Corte cost., ord. 15 aprile 2011, n. 141; Corte cost., ord. 21 dicembre 2007, n. 446.

⁽¹⁷⁾ In dottrina cfr. M. BASILAVECCHIA, *Ancora sull'impugnazione dell'atto presupposto*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2012, 11, pag. 859; ID., In generale cfr. M. BASILAVECCHIA, *I rapporti tra atti impositivi all'esame delle Sezioni Unite*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2007, 9, pag. 575.

⁽¹⁸⁾ Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 16 maggio 2018, n. 11906.

⁽¹⁹⁾ Non, invece, in caso di tardività della notifica ove occorre impugnare tempestivamente l'atto secondo Cass. civ., Sez. V, sent. 27 giugno 2011, n. 14702.



L'atto consequenziale le questioni che avrebbe potuto sollevare avverso il precedente atto impugnabile, ma che non ha potuto sollevare per il vizio della notifica ⁽²⁰⁾.

La *ratio* di questa disposizione è ritenuta essere, da un lato, quella di evitare la possibilità di riproporre più volte la stessa questione in processi diversi (benché avverso atti diversi) ⁽²¹⁾ e, da un altro, quella di salvaguardare la difesa del contribuente, consentendogli di recuperare la possibilità di impugnare un atto che gli è stata preclusa dalla sua mancata notifica ⁽²²⁾. Questo principio serve ad evitare che si cristallizzi la pretesa fatta valere in un atto (quello presupposto) non correttamente portato a conoscenza del contribuente per un vizio di notifica (peraltro, sottolineando, una volta di più, l'importanza della notifica nel sistema degli atti tributari).

L'art. 12, comma 4-*bis*, d.P.R. n. 602 del 1973 ribadisce l'operatività di tale art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, realizzando così un equo temperamento dei diversi interessi in gioco che, in particolare, evita vuoti di tutela. L'accesso ai rimedi giurisdizionali non viene negato al contribuente, viene solo differito a un momento successivo in cui sarà notificato al contribuente un atto immediatamente lesivo nei suoi confronti.

4. Il sistema delineato dalla giurisprudenza successivamente alla sentenza n. 19704 del 2015.

La piena operatività dei principi appena esposti era, ed è, condizionata dalla circostanza che la cognizione dell'atto presupposto (il ruolo e la cartella) e quella dell'atto successivo (il pignoramento) siano ammissibili innanzi allo stesso giudice. Occorre, dunque, che per entrambi sussista la giurisdizione del giudice tributario e siano entrambi atti impugnabili.

La soluzione offerta dalla Cassazione con la sentenza n. 19704 del 2015 cercava proprio di superare gli ostacoli sollevati da queste due condizioni: al momento dell'emissione di tale sentenza i due profili non erano risolti in modo inequivocabile. Non era, infatti, chiara la possibilità di portare all'attenzione del giudice tributario l'atto di pignoramento, tanto perché non riconducibile alla giurisdizione tributaria secondo l'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, quanto perché non incluso nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992.

A questi due profili ha offerto una soluzione la successiva giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte costituzionale rendendo superabile l'assunto della sentenza n. 19704 del 2015.

In ordine cronologico, è intervenuta per prima la Corte di Cassazione con la sentenza n. 13913 del 2017 ⁽²³⁾, con cui i giudici di legittimità hanno composto un contrasto maturato all'interno della Sezione tributaria.

La rimessione alle Sezioni Unite nasceva dal fatto che, sulla questione del giudice tenuto a valutare il difetto di notifica degli atti precedenti a quello di pignoramento, si registravano due orientamenti divergenti:

- 1) un primo orientamento ⁽²⁴⁾ suggeriva che il contribuente dovesse far valere il vizio di notifica dell'atto presupposto esclusivamente avanti al giudice tributario;
- 2) un secondo orientamento ⁽²⁵⁾ riteneva che il contribuente potesse tanto impugnare, avanti al giudice tributario, l'atto presupposto chiedendone l'annullamento per vizio di notifica, quanto impugnare, avanti al giudice ordinario, l'atto esecutivo consequenziale facendo valere il vizio dell'omessa notifica dell'atto presupposto. La Cassazione argomentava tale conclusione sulla base dell'osservazione per cui il vizio di notifica dell'atto presupposto diveniva

⁽²⁰⁾ Condizione perché si possa realizzare tale situazione è che l'atto presupposto appartenga alla "sequenza procedimentale" predeterminata dal legislatore per l'attuazione del tributo di cui si discute. Cfr. Cass. civ., Sez. Un., sent. 4 marzo 2008, n. 5791; Cass. civ., Sez. V, ord. 5 settembre 2012, n. 14861; Cass. civ., Sez. V, sent. 12 novembre 2014, n. 24058.

⁽²¹⁾ Così L. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2020, 1, pag. 100.

⁽²²⁾ G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, *cit.*, pag. 1108.

⁽²³⁾ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 giugno 2017, n. 13913.

⁽²⁴⁾ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 luglio 2011, n. 14667; Cass. civ., Sez. III, sent. 2 agosto 2013, n. 18505; Cass. civ., Sez. V, sent. 6 dicembre 2016, n. 24915.

⁽²⁵⁾ Cass. civ., Sez. Un., sent. 29 aprile 2015, n. 8618; Cass. civ., Sez. III, sent. 7 maggio 2015, n. 9246; Cass. civ., Sez. III, sent. 27 novembre 2015, n. 24235; Cass. civ., Sez. Un., ord. 27 ottobre 2016, n. 21690.



vizio procedurale dell'atto esecutivo, sicché era il giudice chiamato a conoscere l'atto consequenziale a dover valutare l'esistenza di tale vizio.

Sono intervenute a fare chiarezza sul punto, come anticipato, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13913 del 2017, ricordando che l'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 richiede, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria), con l'effetto che, prima di tale notifica, la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario.

La Cassazione ne fa discendere che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria, come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari, che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione, «*integra una opposizione ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. nella quale si fa valere una nullità 'derivata' dell'atto espropriativo ... e che è devoluta alla cognizione del giudice tributario, proprio perché si situa (...) prima della notificazione in discorso. In questa prospettiva, ai fini della giurisdizione, ... rileva ... il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 cod. proc. civ.)*». La sentenza n. 13913 del 2017 ritiene altresì non «*convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente: a) giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti); b) giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento*», in quanto, come osservato, il *discrimen* tra le due giurisdizioni è dato dalla notifica del titolo esecutivo.

Tale principio è precisato nella coeva sentenza n. 13916 del 2017 ⁽²⁶⁾, che originava da un caso in cui, unitamente all'atto di pignoramento, era impugnata anche la precedente cartella di pagamento. Per la Cassazione, in una fattispecie come questa, «*esigenze di ordine sistematico*» imponevano di ammettere la tutela giurisdizionale davanti al giudice tributario, allorché si contestava l'avvenuta notifica della sottostante cartella di pagamento, nel caso in cui il contribuente venisse a conoscenza, per la prima volta, della esistenza della cartella stessa, solo a seguito della notifica del titolo esecutivo formato nei suoi confronti. I giudici giustificavano tale conclusione sulla base del fatto che «*l'impugnazione dell'atto di pignoramento è strumentale all'impugnazione della cartella di pagamento onde far valere il difetto di notifica della stessa, non quale vizio proprio degli atti di pignoramento, ma quale motivo di nullità della cartella stessa, trattandosi della soluzione in concreto praticabile per far valere l'illegittimità della cartella ed arrestare la procedura esecutiva*» ⁽²⁷⁾.

Queste sentenze sono rilevanti, in quanto hanno precisato che, nei limiti in cui sussiste la giurisdizione del giudice tributario, occorre, comunque, rinvenire un atto impugnabile. Nei casi in esame, la Cassazione lo ha identificato nell'atto di pignoramento. Non è stato ritenuto ostare a tale conclusione il fatto che esso non fosse espressamente menzionato tra quelli impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. Per la Cassazione non lo si poteva non ritenere impugnabile in tutti i casi in cui esso fosse stato «*il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza)*» ⁽²⁸⁾.

⁽²⁶⁾ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 giugno 2017, n. 13917.

⁽²⁷⁾ Conferma tale principio anche Cass. civ., Sez. Un., ord. 28 novembre 2018, n. 30756.

⁽²⁸⁾ Conferma e consolida questo orientamento Cass. civ., Sez. Un., sent. 23 ottobre 2017, n. 24965, che devolve alla cognizione del giudice tributario un'azione di opposizione a precetto con cui il contribuente si duole della mancata notifica della presupposta ingiunzione fiscale.



Con queste sentenze ⁽²⁹⁾, la Corte forniva una prima importante ricostruzione del sistema che è stata pressoché contestualmente avallata dalla Corte costituzionale, con la nota, benché criticata ⁽³⁰⁾, sentenza n. 114 del 2018 ⁽³¹⁾. Questa sentenza si è resa necessaria in quanto veniva ancora messa in discussione la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario affermata, invece, dalla Cassazione.

La Consulta, con la sentenza n. 114 del 2018, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, co. 1, lett. a), d.P.R. n. 602 del 1973 «*nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile*». La questione da cui origina la pronuncia concerneva il problema dell'individuazione del giudice titolare della giurisdizione a valutare eventuali vizi della fase esecutiva concernenti l'an della pretesa tributaria. Sulla base del previgente assetto non era, infatti, chiaro se le controversie dovessero essere devolute al giudice ordinario o a quello tributario, laddove, in particolare, venivano in rilievo fatti modificativi, impeditivi o estintivi della pretesa tributaria formati successivamente alla notifica del titolo esecutivo ⁽³²⁾.

La Corte costituzionale, come la Cassazione, risolve la questione muovendo dal tenore letterale dell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, laddove traccia «*una linea di demarcazione della giurisdizione*», tale per cui, fino alla notifica della cartella di pagamento o dell'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere, la cognizione della cartella stessa o di altri atti espressivi del potere di imposizione fiscale è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; ciò che avviene successivamente alla loro notifica, spetta, invece, alla giurisdizione del giudice ordinario e di quello dell'esecuzione. In particolare, secondo la Corte possono empiricamente verificarsi due situazioni:

- 1) quella in cui il contribuente contesta il titolo della riscossione avanti al giudice tributario;
- 2) quella in cui il contribuente contesta il titolo della riscossione avanti al giudice ordinario.

Per la Corte costituzionale, in tutte le ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva (e, dunque, agisca nelle forme dell'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.*) avverso atti successivi alla notifica della cartella di pagamento (e, dunque, sussiste la giurisdizione del giudice ordinario, perché la controversia si colloca «a valle» della giurisdizione del giudice tributario *ex art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992*), si riscontra una carenza di tutela giurisdizionale, poiché il censurato art. 57 non ammette che il giudice dell'esecuzione possa conoscere simili opposizioni.

In altri termini, ove successivamente alla notifica della cartella di pagamento, si realizzi un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa tributaria si crea un vuoto di tutela perché, da un lato, il giudice tributario, che può valutare di norma tali eccezioni, non ha giurisdizione e, dall'altro, il giudice ordinario, che, invece, ha giurisdizione nel caso concreto ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, non può valutare tali eccezioni.

Ne consegue che la norma secondo cui, avanti al giudice dell'esecuzione è ammessa soltanto l'opposizione

⁽²⁹⁾ Cfr. anche Cass. civ., Sez. Un., ord. 28 giugno 2018, n. 17126.

⁽³⁰⁾ Sul tema cfr. M. BASILAVECCHIA, S. BUTTUS, G. FRANSONI, A. GUIDARA, F. ODOARDI, *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2020, 3, pag. 821; C. GLENDI, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle S.S.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. Giur.*, 2020, 7, pag. 944; A. GUIDARA, *Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2020, 6, pag. 513; M. CIRULLI, *La tutela del contribuente contro l'esecuzione tributaria secondo la Cassazione*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, 3, pag. 699; D. CARMINEO, *In materia di opposizione all'esecuzione esattoriale, il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario è determinato dall'ordine delle domande formulate dall'opponente e non dalla natura dell'atto opposto*, in *Boll. Trib.*, 2020, 13, pag. 975; L. LODI, *Quale giudice per la difesa del contribuente esecutato?*, in *Corr. Trib.*, 2020, 7, pag. 645.

⁽³¹⁾ Corte cost., sent. 31 maggio 2018, n. 114.

⁽³²⁾ Il problema si poneva per effetto delle diverse norme definitorie dell'assetto della giurisdizione tributaria: da un lato, l'art. 2, d.lgs. 546 del 1992, ai sensi del quale sono escluse dalla giurisdizione tributaria, per essere affidate a quella del giudice ordinario, le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, se prevista, dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, d.P.R. n. 602 del 1973; dall'altro, l'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, secondo il quale avverso gli atti esecutivi non erano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, nonché le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo. Questa norma è stata al centro della questione posta all'attenzione della Corte costituzionale in quanto, a seconda di come la si interpretava e di quale giudice si riteneva titolare del potere di risolvere talune questioni attinenti alla fase esecutiva tributaria, essa poteva risolversi in vuoti di tutela.



con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione, è incostituzionale nella parte in cui prevede tale ultima esclusione. L'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973 che, testualmente, conduce a tale conclusione, confligge apertamente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost, e, nei confronti degli atti della Pubblica amministrazione, dall'art. 113 Cost.

Così inquadrata la vicenda, la conclusione della Corte costituzionale è, pertanto, pressoché scontata e si risolve, con una sentenza di tipo additivo, nella declaratoria di parziale incostituzionalità dell'art. 57 menzionato e, per quanto qui di interesse, nel riconoscimento della possibile giurisdizione del giudice tributario anche a conoscere dell'atto di pignoramento.

La Cassazione⁽³³⁾ ha fatto poi seguire alla sentenza della Corte costituzionale alcune importanti precisazioni:

- 1) ha chiarito che il riferimento all'avvenuta "notifica", quale discrimine tra la giurisdizione del giudice tributario e di quello ordinario, va inteso nel senso che una notifica "vi debba essere stata". Ne deriva che, se non vi è stata o è stata fatta in modo inesistente o in modo nullo, gli atti dell'esecuzione esattoriale non possano ritenersi ad essa successivi, sicché non è configurabile la giurisdizione del giudice ordinario, ma solo quella del giudice tributario;
- 2) ha precisato che, nel caso in cui si intenda eccepire il vizio di notifica della cartella conosciuta a seguito dell'avvio della procedura esecutiva, il processo tributario resta di natura impugnatoria.

Combinando tali precisazioni con quanto chiarito dalla Consulta, ne deriva per la Cassazione⁽³⁴⁾ che:

- 1) ove si denuncia un problema di validità della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario (che potrà giudicare questi atti anche se conosciuti solo con l'avvio della procedura esecutiva);
- 2) ove si denuncia il verificarsi di un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo della pretesa, la relativa cognizione spetta:
 - a) al giudice tributario se tale fatto si è verificato prima della notifica dell'atto che avvia la procedura esecutiva e quelli precedenti erano stati erroneamente notificati;
 - b) al giudice ordinario se tale fatto si è verificato dopo la notifica dell'atto che avvia la medesima procedura e quelli precedenti erano stati correttamente notificati.

⁽³³⁾ Cass. civ., Sez. Un., ord. 14 aprile 2020, n. 7822, cui ha fatto seguito Cass. civ., Sez. Un., sent. 23 febbraio 2021, n. 4845.

⁽³⁴⁾ Cfr. Cass. civ., Sez. Un., sent. 23 febbraio 2021, n. 4846; Cass. civ., Sez. Un., sent. 15 marzo 2022, n. 8465, secondo le quali «nel sistema del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 49 e segg., ed in particolare dell'art. 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti (cfr. anche Sez. U, Sentenza n. 4846 del 2021):

a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto);

b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)».

Si segnala sul tema la recente Cass. civ., Sez. III, ord. 8 marzo 2022, n. 7506, che auspica ulteriori chiarimenti in tema di giurisdizione e, pertanto, affida la questione al Primo Presidente perché la rimetta di nuovo alle Sezioni Unite.



In virtù di questo assetto ⁽³⁵⁾, l'atto di pignoramento che segue ad una cartella invalidamente notificata è impugnabile innanzi al giudice tributario, sicché nulla osta all'operatività dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992. Così ragionando non si crea alcun vuoto di tutela. La difesa del contribuente avverso atti non notificati risulta pienamente assicurata, non alla "prima", ma alla "seconda" occasione utile.

Le preoccupazioni della sentenza n. 19704 del 2015 sono state eliminate ed è così possibile superare la ricostruzione da essa proposta senza incorrere in vuoti di tutela.

L'impugnabilità del pignoramento, se, da un lato, assicura al contribuente una forma di tutela (così che non possa essere lamentata l'esistenza di vuoti), da un altro, pone un problema di adeguatezza della stessa. Si pensi all'ipotesi del pignoramento presso terzi dove si cumulano norme processualciviltistiche e norme tributarie.

Ai sensi dell'art. 543 cod. proc. civ., il pignoramento è eseguito «mediante atto notificato al terzo e al debitore» e deve contenere, tra gli altri elementi, l'ingiunzione al debitore di astenersi dal compiere qualunque atto pregiudizievole del credito, la citazione del debitore a comparire davanti al giudice competente e l'invito al terzo a confermare l'esistenza del credito o dei beni.

Ai sensi, invece, dell'art. 72-bis, d.P.R. n. 602 del 1973, lo stesso atto può, invece, contenere, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente all'incaricato della riscossione «a) nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica; b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme».

Accadrà, dunque, salvo non condivisibili prassi verificatisi in passato ⁽³⁶⁾ e in nome di un'interpretazione costituzionalmente orientata ⁽³⁷⁾, che il debitore conoscerà del debito contestualmente al terzo, ma potrà presentare ricorso nel medesimo termine assegnato a quest'ultimo per pagare. L'intervento del giudice, in simili casi, sarà inevitabilmente tardivo, anche se venisse formulata un'istanza cautelare.

⁽³⁵⁾ Per Cass. civ., Sez. VI-3, ord. 7 maggio 2019, n. 11900, si risolve così il problema delle opposizioni c.d. "recuperatorie", ovverosia di quelle con le quali l'opponente intende contestare il diritto dell'ente impositore o dell'agente di riscossione di agire *in executivis* per ragioni riferibili agli atti prodromici, di cui egli non abbia avuto conoscenza per omessa o viziata notificazione. Per la Cassazione, occorre affermare il principio di diritto secondo cui simili azioni devono proporsi «innanzi al giudice tributario nel termine di rito ivi previsto», anche perché, diversamente opinando, la pronuncia di incostituzionalità avrebbe dato luogo ad una non tollerabile ipotesi di giurisdizione concorrente.

⁽³⁶⁾ Si ricorda al riguardo la risposta del Viceministro Enrico Morando resa all'interrogazione dell'On.le Filippo Busin n. 5-08330 dinanzi alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati il 7 aprile 2016, che prendeva atto della prassi, confortata dalla circolare del Ministero della Giustizia del 20 luglio 2011, di notificare l'ordine di pagamento prima al terzo e, solo successivamente, al debitore.

⁽³⁷⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'agente della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2009, 5, pag. 329, il quale ritiene la notifica dell'atto di pignoramento tanto al contribuente debitore quanto al terzo esecutato un doveroso adempimento alla luce di Corte cost., ord. 28 novembre 2008, n. 393. In questo caso la Corte costituzionale era stata chiamata a decidere delle legittimità costituzionale dell'art. 72-bis, d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui «esso, consentendo all'agente della riscossione di ordinare discrezionalmente al terzo il pagamento diretto, riconosce a detto agente una facoltà che, se esercitata (come nella specie), sottrae al controllo del giudice dell'esecuzione la procedura di espropriazione esattoriale mobiliare presso terzi di crediti del debitore e, perciò, crea una irragionevole disparità di trattamento nei confronti degli esecutati in procedure esattoriali alle quali, invece, sono applicabili le diverse modalità di esecuzione mediante previa citazione in giudizio del terzo, previste dagli artt. 543 e seguenti cod. proc. civ.». Per la Consulta, tale disparità non sussiste in quanto «va rilevato che la facoltà di scelta del concessionario tra due modalità di esecuzione forzata presso terzi non crea né una lesione del diritto di difesa dell'opponente né una rilevante disparità di trattamento tra i debitori esecutati, sia perché questi sono portatori di un interesse di mero fatto rispetto all'utilizzo dell'una o dell'altra modalità e possono in ogni caso proporre le opposizioni all'esecuzione o agli atti esecutivi di cui all'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, sia perché non sussiste «un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali» (ex plurimis, ordinanze n. 67 del 2007 e n. 101 del 2006)». In altri termini, per la Corte, la scelta del meccanismo di riscossione non è irragionevole, purché al contribuente siano accordate le mere difese. Deve, dunque, in entrambi i casi, essere accordata l'impugnazione del pignoramento, per la quale è imprescindibile proprio la notifica dello stesso.

Si segnala una non accettazione di tale ricostruzione dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ. Sez. III, sent. 13 febbraio 2015, n. 2857). Ove questa ricostruzione dovesse risultare prevalente, la posizione del contribuente sarebbe significativamente pregiudicata in quanto egli subirebbe il pignoramento presso terzi senza avere possibilità di difesa. Le difese approntate dalla sentenza n. 19704 del 2015, in un simile quadro, costituivano una valida difesa per il contribuente. una simile posizione deve ora essere ripensata tanto alla luce della novella normativa, quanto alla luce del nuovo quadro giurisprudenziale venutosi a creare successivamente a queste sentenze pressoché coeve. La giurisprudenza successiva impone un ripensamento di tali posizioni.



Se, dal punto di vista formale, non vi sono, dunque, vuoti di tutela, dal punto di vista sostanziale, questa stessa potrà non essere del tutto effettiva. Dovrebbero essere meglio coordinati il giudizio tributario e quello esecutivo e potenziata la tutela cautelare. L'intervento del legislatore si sarebbe dovuto indirizzare anche su questi aspetti e sul miglior coordinamento (soprattutto quanto a termini) delle diverse fasi. L'impressione che si ricava è che tanto il legislatore quanto la giurisprudenza abbiamo prodotto interventi episodici che non si sono perfettamente coordinati tra loro e con il sistema. Il legislatore, invece, che proseguire nello stesso modo, avrebbe dovuto proporre una revisione di più ampio respiro (o lo potrebbe ancora fare in occasione della auspicata riforma del sistema fiscale).

5. Criticità della novella normativa.

L'ordinanza n. 4526 del 2022 invita la Cassazione a prendere posizione anche su altre due questioni di particolare rilievo:

- 1) se, nei casi in cui è ammessa l'impugnazione del ruolo e della cartella, questa sia facoltativa o a pena di decadenza e, per entrambi i casi, da quando decorra il termine di sessanta giorni per impugnare;
- 2) se la nuova norma abbia o meno efficacia retroattiva.

5.1. Tipologia di impugnazione e termine per impugnare.

Con riferimento alla prima questione, si ritiene preferibile, a livello teorico, ritenere l'impugnazione prefigurata dal legislatore come prevista a pena di decadenza. Si vedrà, però, più oltre, come, a livello pratico, questa potrebbe non essere la migliore conclusione cui pervenire.

L'argomento teleologico consente di fornire questa risposta in quanto dimostra che la norma è stata introdotta per evitare pregiudizi che il contribuente potrebbe subire da rapporti con la Pubblica amministrazione. Ciò che il legislatore prefigura è l'avvio presso una Pubblica amministrazione di un procedimento l'esito del quale è condizionato dalla regolarità fiscale del contribuente.

Peraltro, accadrebbe che eliminando immediatamente il ruolo e la cartella, il contribuente avrebbe il vantaggio di paralizzare anche le future azioni esecutive che sarebbero fondate sui medesimi atti. Ragionando in termini di impugnazione a pena di decadenza, il contribuente conseguirebbe, dunque, tanto vantaggi immediati, quanto vantaggi futuri. L'oggetto del processo che il contribuente instaurerebbe tanto nel caso di impugnazione immediata del ruolo e della cartella, quanto di loro impugnazione differita sarebbe il medesimo, ovvero sia la validità formale e sostanziale di tali atti. Il giudice tributario valuterrebbe, infatti, questi aspetti anche nel caso in cui il processo sia occasionato dalla partecipazione del contribuente a una procedura di appalto, da un provvedimento di blocco di pagamenti o da un altro pregiudizio.

In altri termini, si fornirebbe al contribuente tutela avverso tutti i pregiudizi che il contribuente può soffrire dal ruolo e dalla cartella al primo momento utile.

Alla medesima conclusione si può pervenire invocando l'argomento sistematico. La novella normativa testimonia la scelta del legislatore di reagire alle conclusioni della sentenza n. 19704 del 2015 che introduceva proprio un meccanismo di impugnazione facoltativa, meccanismo di pura costruzione giurisprudenziale che non trova riscontri nel diritto positivo.

Il regime di fonte giurisprudenziale serve alla Cassazione, in questa, come in tutte le altre occasioni in cui ha dovuto affrontare il problema dell'impugnazione di atti atipici⁽³⁸⁾, per consentire l'impugnazione di atti diversi da

⁽³⁸⁾ Riassumendo la giurisprudenza della Cassazione in uno "slogan", si considerano "atti atipici":

1) gli atti non riconducibili secondo un approccio sostanziale ad alcuna ipotesi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. *ex multis*, Cass. civ., Sez. Un., sent. 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass. civ., Sez. V, sent. 25 marzo 2015, n. 5966; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 18 luglio 2016, n. 14675; Cass. civ., Sez. V, sent. 10 novembre 2017, n. 26637; Cass. civ., Sez. V, sent. 11 maggio 2018, n. 11471; Cass. civ., Sez. V, sent. 30 ottobre 2018, n. 27582; Cass. civ., Sez. V, sent. 28 agosto 2013, n. 19755; Cass. civ., Sez. V, sent. 16 dicembre 2015, n. 25281; Cass. civ., Sez. V, sent. 23 marzo 2016, n. 5723; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 9 maggio 2017, n. 11397; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 5 dicembre



quelli previsti dall'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992. Il suo effetto è quello di consentire al contribuente di scegliere se contestare o meno in via giudiziale l'atto ricevuto, senza vedere definitivamente cristallizzata la pretesa tributaria contenuta in tale atto nel caso in cui ritenga di non impugnarlo (differentemente da quanto avviene con riferimento agli atti tipici ove la mancata impugnazione determina la definitività dell'atto). In sintesi, se un atto è impugnabile facoltativamente e il contribuente non vi provvede, non incorre in alcuna preclusione o decadenza ⁽³⁹⁾.

Si tratta di un'impostazione non solo e non tanto innovativa nella giurisprudenza della Cassazione, ma piuttosto "dirompente" e, pertanto, fortemente discussa, in senso per lo più critico, dalla dottrina ⁽⁴⁰⁾ che non manca di evidenziare come l'impostazione della Cassazione si risolva in una *contradictio in terminis* ⁽⁴¹⁾. Nel modello scelto dal legislatore:

1. un atto/provvedimento impugnabile o è impugnato e diventa definitivo con il passaggio in giudicato della sentenza oppure non è impugnato e diventa immediatamente definitivo;
2. un atto/provvedimento impugnabile, affinché sia produttivo di effetti, occorre sia notificato nei modi previsti dalla legge;
3. il principio dell'impugnabilità di ogni atto per vizi propri e la correzione di tale regola per l'ipotesi di difetto di notifica dell'atto presupposto già consentono un ordinato svolgimento dell'attività processuale, senza privare il contribuente di difesa ⁽⁴²⁾.

Non avendo, dunque, l'impugnazione facoltativa riscontri nel diritto positivo, se il legislatore avesse voluto qualificarla come tale avrebbe dovuto espressamente prevederla. In mancanza di chiari riferimenti a tale opzione, la norma deve essere calata nel sistema delineato dal d.lgs. n. 546 del 1992. In quest'ottica si può ritenere che il legislatore abbia voluto reagire non solo al problema dell'impugnabilità degli atti invalidamente notificati, ma anche, più in generale, alla questione dell'impugnazione facoltativa degli atti atipici.

Quanto al problema di determinare il giorno dal quale calcolare l'ordinario termine di sessanta giorni per impugnare, la questione si presenta ugualmente articolata e di ancor più difficile soluzione.

2017, n. 29026; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 2 novembre 2017, n. 26129);

- 2) gli atti non riconducibili secondo un approccio formale, ma solo secondo un approccio sostanziale, alle ipotesi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. *ex multis*, Cass. civ., Sez. V, sent. 11 febbraio 2015, n. 2616; Cass. civ., Sez. V, sent. 19 agosto 2015, n. 16952; Cass. civ., Sez. V, ord. 5 marzo 2020, n. 6245 e Cass. civ., Sez. V, sent. 19 agosto 2020, n. 17339);
- 3) gli atti riconducibili, secondo un approccio sostanziale, alle ipotesi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, ma conosciuti dal contribuente al di fuori di un provvedimento notificatorio (cfr. *ex multis*, Cass. civ., Sez. Un., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 1° giugno 2016, n. 11439; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 12 ottobre 2016, n. 20611; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 9 settembre 2019, n. 22507).

La categoria degli atti atipici pone non pochi inconvenienti nel processo tributario, aggravate dal fatto che la Cassazione applica loro, di norma, questo particolare regime di impugnazione che non comporta conseguenze per il contribuente.

⁽³⁹⁾ G. INGRAO, *Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 44; ID., *Gli Avvisi di pagamento e le comunicazioni di irregolarità come atti non impugnabili*, in *Dial. Trib.*, 2005, 9, pag. 1127; R. LUPI, *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. Trib.*, 2005, 9, pag. 1131; L. FERLAZZO NATOLI, *Un rischio di incertezza del diritto*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 51; A. CARINCI, *La rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall'art. 19*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 52; R. LUPI, *Principi amministrativistici e rimessione in termini*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 54; F. RANDAZZO, *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 57; G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, 4, pag. 320; ID., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, 6, pag. 465; F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, pag. 1036; G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, *cit.*, pag. 976.

⁽⁴⁰⁾ G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 979; G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, *cit.*, pag. 971; L. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, *cit.*, pag. 79; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, *cit.*, pag. 1103; F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, *cit.*, pag. 1036; A. KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 4, pag. 895; F. RANDAZZO, *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. Trib.*, 2008, 6, pag. 57.

⁽⁴¹⁾ G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, *cit.*, pag. 971.

⁽⁴²⁾ G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, *cit.*, pag. 976.



Far decorrere il termine di impugnazione dal rilascio dell'estratto di ruolo, in quanto è in quel momento che si conoscono gli atti che si vogliono impugnare, è una soluzione semplice, ma inappagante. È semplice in quanto è in linea con il sistema normativo e giurisprudenziale, ma è altresì inappagante in quanto il contribuente potrebbe più volte farsi rilasciare tale estratto così da procrastinare il *dies a quo* dell'impugnazione e, comunque, in tale momento potrebbero non essersi ancora verificati gli eventi prefigurati dal legislatore per legittimare l'impugnazione, eventi che, invece, il contribuente dovrà dimostrare per vedere ammesso il ricorso.

Se si dovesse, invece, guardare alla realizzazione del pregiudizio da parte del contribuente (l'esclusione dalla gara di appalto, la comunicazione del blocco dei pagamenti o la comunicazione di un altro pregiudizio), la tutela sarebbe tardiva. Verrebbero inevitabilmente frustrate le ragioni del contribuente.

Alternativamente, si dovrebbe valorizzare la circostanza che la norma accordi una tutela nei casi in cui al contribuente «*possa derivar[e] un pregiudizio*» da un rapporto con la Pubblica Amministrazione.

Il legislatore ragiona in termini di “pericolo”: non chiede che al contribuente “sia derivato” un pregiudizio, ma che esso “possa derivare”. La scelta legislativa appare infelice in quanto ha effetti su un ambito (l'individuazione del *dies a quo* per proporre un ricorso) che richiede di individuare una data la più certa possibile. Solo il verificarsi del pregiudizio (l'esclusione da una gara di appalto o l'avvenuto blocco di un pagamento) potrebbero fornire al contribuente una data certa e la possibilità di provare tale evento. È però proprio la realizzazione di tale pregiudizio che si vuole evitare.

Per assecondare la scelta del legislatore, ci si dovrebbe “accontentare” del realizzarsi di questo pericolo per il contribuente. La Cassazione adombra questa possibilità quando subordina la tutela all'esistenza di un “contatto qualificato” del contribuente con una Pubblica Amministrazione. In questa prospettiva, la tutela giudiziaria sarebbe accordata se il contribuente fosse in grado di dimostrare di aver presentato domanda di partecipazione ad una gara di appalto, di attendere un pagamento dalla stessa per ottenere il quale si deve tenere conto delle risultanze dell'estratto di ruolo o di attendere un qualunque altro vantaggio che il contenuto dell'estratto di ruolo potrebbe impedire di ottenere. Si dovrebbe guardare a questi momenti per individuare il *dies a quo* dell'impugnazione.

Se soluzione consente al contribuente di provare giudizialmente di trovarsi nelle condizioni indicate dalla norma ⁽⁴³⁾, il problema che essa pone è quello di dare “data certa” a tali momenti. Il contribuente, attese le conseguenze che avrebbe considerare l'impugnazione a pena di decadenza, deve essere messo nelle condizioni di conoscere con esattezza il termine a partire dal quale proporre ricorso. I casi individuati dal legislatore per accedere alla tutela giurisdizionale non consentono di individuare atti o comportamenti (tanto del contribuente quanto dell'Amministrazione finanziaria) da cui far univocamente decorrere il termine di sessanta giorni dell'impugnazione. Il rischio è un approccio casistico che può fornire soluzioni variabili caso per caso, con ciò tradendo le necessità del contribuente ⁽⁴⁴⁾.

L'unica soluzione potrebbe essere allora quella di ribaltare la conclusione cui si era pervenuti: considerare l'impugnazione in questione facoltativa e non a pena di decadenza. È questa l'obiezione di carattere pratico cui si accennava. Virando sul modello dell'impugnazione facoltativa tale problematiche si svilirebbero: se anche il contribuente fosse considerato impugnare tali atti tardivamente e il suo ricorso fosse considerato inammissibile, nella logica dell'impugnazione facoltativa, egli non avrebbe consumato il potere di impugnarli e potrebbe successivamente metterli in discussione, stante la perdurante validità dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992. Il contribuente conserverebbe intatte le sue possibilità di difesa.

La Cassazione dovrà, dunque, divincolarsi con attenzione tra “teoria” e “pratica”, dovrà scegliere come bilanciare le diverse esigenze in gioco. Sembra, però, che inevitabilmente qualche profilo rimarrà scoperto.

⁽⁴³⁾ Ai fini dell'ammissibilità dell'impugnazione, appare inevitabile che sia chiesto al contribuente di dimostrare di trovarsi in una delle ipotesi previste dall'art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973.

⁽⁴⁴⁾ In caso di appalto, varrebbe la data di presentazione della domanda di appalto? Il termine di presentazione della domanda? Un atto della Commissione?

In caso di blocco dei pagamenti, varrebbe la data di emissione della fattura? La data di sollecito di pagamento?



5.2. Retroattività o irretroattività della novella normativa.

L'ordinanza della Cassazione pone, infine, il problema della portata temporale della norma, ovvero se essa abbia o meno efficacia retroattiva.

Tralasciando le decisioni delle Corti di merito che per ora sono intervenute in ordine sparso⁽⁴⁵⁾, si segnala che l'Agenzia delle entrate, in occasione di Telefisco 2022⁽⁴⁶⁾, ha ritenuto che «*il legislatore si è posto nel solco già tracciato dalla giurisprudenza di Cassazione ed è intervenuto per ribadire la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e prevedere le casistiche in cui l'interesse del debitore ad impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata, senza attendere la notifica dell'atto successivo*». L'Amministrazione finanziaria sembrerebbe, dunque, attribuire alla norma in esame efficacia retroattiva.

Ai fini della soluzione di tale problema, si ritiene di dover svolgere alcune considerazioni di ordine generale.

Il neo-introdotta comma 4-*bis* d.P.R. n. 602 del 1973 pone due regole:

- 1) l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- 2) il ruolo e la cartella di pagamento non notificata non sono impugnabili direttamente, salve talune eccezioni.

La Cassazione poneva, invece, le due seguenti regole:

- a) l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- b) il ruolo e la cartella di pagamento non notificata sono direttamente impugnabili.

Non pone problemi la questione dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo (negata tanto dalla giurisprudenza, quanto dal legislatore); non vi sono sul punto dubbi sull'inammissibilità di impugnazioni che abbiano a oggetto solo ed esclusivamente tale estratto.

Il problema della retroattività si pone, dunque, solo per quelle controversie in cui viene impugnato il ruolo e/o la cartella invalidamente notificata. Per risolvere la questione si possono assumere diversi punti di vista.

Un primo approccio può essere quello di osservare come non si possano trarre argomenti dal tenore dell'art. 3-*bis*, d.l. n. 146 del 2021, che ha introdotto il comma 4-*bis* all'art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973. Questa norma non risolve il problema della successione di leggi nel tempo, né in modo diretto, né in modo indiretto. Essa neppure si qualifica come norma di interpretazione autentica, il che le avrebbe conferito naturalmente efficacia retroattiva. Il legislatore dimostra di non aver voluto offrire argomenti per giungere a una simile conclusione e, dunque, di lasciare che la questione sia risolta alla luce delle regole generali che escludono efficacia retroattiva alle norme. Alla luce, dunque, di un'interpretazione letterale e testuale della norma di riferimento non vi sono argomenti decisivi per attribuirle efficacia retroattiva.

Un secondo approccio può essere quello di comprendere se la *ratio* della norma in questione comporti la sua applicazione retroattiva. Come più volte chiarito, il legislatore ha voluto apertamente reagire alla giurisprudenza della Cassazione e lo ha fatto ponendo due regole:

- 1) la non impugnabilità immediata sia del ruolo, sia della cartella non notificata e, dunque, il rinvio all'accesso alla tutela giurisdizionale alla notifica del primo atto successivo;
- 2) l'impugnabilità immediata del ruolo e della cartella non notificata in taluni casi.

Il carattere innovativo della prima regola è evidente. Essa si pone in aperto contrasto e in palese dissenso con l'orientamento consolidatosi a seguito della sentenza n. 19704 del 2015, ovvero con il diritto vivente⁽⁴⁷⁾ formatosi a partire da esso. Ciò conduce a ritenere che il comma 4-*bis* all'art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973, sia una norma del tutto del tutto "nuova" rispetto a quella precedente, sicché non può che valere a partire dalla data di sua entrata in vigore. La questione non può essere risolta che alla luce delle regole generali in tema di successioni di leggi nel tempo.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. M. CANCEDDA, *Non impugnabilità dell'estratto di ruolo: sull'efficacia retroattiva si profila l'intervento delle Sezioni Unite*, in *Il Fisco*, 2022, 11, pag. 1079.

⁽⁴⁶⁾ Telefisco 2022, Quesito n. 25, in *Il Sole 24 ore*, 28 gennaio 2022, pag. 45.

⁽⁴⁷⁾ Per tale nozione cfr. L. MENGONI, *Diritto vivente (voce)*, in *Dig. Disc. Priv., sez. civ.*, VI, Torino, UTET, 1990, pag. 445; M. CAVINO, *Diritto vivente (voce)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Agg. ****, Torino, UTET, 2010, pag. 134.



La seconda regola, invece, limita le possibilità accordate al contribuente restringendo i casi in cui quest'ultimo può immediatamente impugnare il ruolo e la cartella non notificata. Anche questa norma è, in una prospettiva sostanziale innovativa: dal momento che limita le possibilità offerte dal contribuente e ne riduce il campo di applicazione, non vi dovrebbero essere dubbi sul fatto che essa non possa che valere per l'avvenire.

Tuttavia, il legislatore, come è stato osservato in dottrina ⁽⁴⁸⁾, raggiunge questo risultato introducendo una c.d. “condizione dell'azione”, ovvero sia ricorrendo ad un istituto del diritto processuale la cui sussistenza deve «*essere accertat[a] con riferimento alla situazione esistente al tempo della pronuncia e non a quello della domanda, [sicché] si deve ritenere fondata l'originaria pretesa se i fatti costitutivi di essa, ancorché insussistenti al momento in cui fu chiesto ed emesso [l'atto cui ci oppone], concorrano al momento della decisione sull'opposizione*» ⁽⁴⁹⁾.

Ragiona negli stessi termini anche la Cassazione; l'ordinanza n. 4526 del 2022 afferma, infatti, che «*l'interesse ad agire, allora, pur dovendo anch'esso esistere all'atto della presentazione della domanda giudiziale, può sopraggiungere nel corso del giudizio, purché sussista al momento della decisione*». Di norma, se non sussiste tale interesse al momento della decisione, il ricorso può essere rigettato nel rito. Anche la Cassazione sembrerebbe, dunque, non escludere che debba darsi adeguato rilievo alle circostanze sopravvenute per decidere dell'impugnazione del contribuente.

È allora il regime processuale delle condizioni dell'azione a complicare la situazione; esso comporta che il contribuente sia chiamato ⁽⁵⁰⁾ a dimostrare che un ricorso, presentato quando tali condizioni non erano richieste, oggi le soddisfi.

Si potrebbero allora aprire diversi scenari:

- a) quello in cui le fattispecie prefigurate dal legislatore della novella normativa sussistevano al momento della domanda e sussistono ancora al momento della decisione;
- b) quello in cui le stesse fattispecie sussistevano al momento della domanda, ma non sussistono più al momento della decisione;
- c) quello in cui le fattispecie prefigurate dal legislatore non sussistevano al momento della domanda e non sussistono neppure al momento della decisione;
- d) quello in cui le stesse fattispecie non sussistevano al momento della domanda, ma sono sopraggiunte al momento della decisione.

Il caso *sub a)* sarebbe quello più facilmente risolvibile: il contribuente, per mero caso, in quanto non lo richiedeva il precedente orientamento, avrebbe correttamente intrapreso il contenzioso sulla base della novella normativa e nulla osterebbe alla prosecuzione di tale processo.

Il caso *sub b)* si tradurrebbe in una “beffa” al contribuente: stando alla dottrina e alla giurisprudenza per cui occorre guardare «*alla situazione esistente al tempo della pronuncia e non a quello della domanda*» egli avrebbe correttamente (con il senno di poi) intrapreso un contenzioso, ma non lo potrebbe portare a termine.

Il caso *sub c)* sarebbe quello più lesivo della posizione del contribuente: egli avrebbe correttamente intrapreso un contenzioso alla luce del precedente assetto, ma, *a posteriori*, non lo potrebbe portare a termine.

Il caso *sub d)* è quello che prefigura la Cassazione e al pari del primo “salverebbe casualmente” il contribuente sulla base di circostanze dallo stesso non previste.

⁽⁴⁸⁾ S. DE MATTEIS, A. PEPE, A. M. SOLDI, *La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo a seguito del decreto legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n. 215 del 17 dicembre 2021, cit.*, pag. 13.

⁽⁴⁹⁾ Così Cass. civ., Sez. VI-2, ord. 9 novembre 2021, n. 32792, che richiama numerosi precedenti giurisprudenziali («Cass. Sez. 3, Sentenza n. 2059 del 16/07/1973, Rv. 365207; Cass. Sez. 1, Sentenza n. 528 del 11/02/1975, Rv. 373832; Cass. Sez. 3, Sentenza n. 4000 del 11/07/1979, Rv. 400468; Cass. Sez. L, Sentenza n. 4571 del 13/07/1981, Rv. 415284; Cass. Sez. 1, Sentenza n. 4234 del 20/06/1983, Rv. 429163; Cass. Sez. 1, Sentenza n. 2573 del 22/02/2002, Rv. 552449; Cass. Sez. 2, Sentenza n. 5844 del 16/03/2006, Rv. 587799»). In forza di questi riferimenti, S. DE MATTEIS, A. PEPE, A. M. SOLDI, *La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo a seguito del decreto legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n. 215 del 17 dicembre 2021, cit.*, pag. 13, considerano questo un «*orientamento consolidato*».

⁽⁵⁰⁾ Opportunamente S. DE MATTEIS, A. PEPE, A. M. SOLDI, *La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo a seguito del decreto legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n. 215 del 17 dicembre 2021, cit.*, pag. 13, propongono, pertanto, di ricorrere all'istituto della rimessione in termini per consentire al contribuente, in qualunque stato e grado il processo si trovi, di dimostrare la sussistenza di tali condizioni.



La proposta classificazione dimostra come la dichiarazione di ammissibilità o non ammissibilità dei ricorsi proposti sarebbe del tutto causale, ma soprattutto dipenderebbe da circostanze in alcun modo prese in considerazione dal contribuente al momento della proposizione del ricorso. Ad essere tradito sarebbe “sempre e comunque” il legittimo affidamento del contribuente a ottenere tutela giurisdizionale. Quest’ultimo aveva avviato un giudizio (sostenendone i relativi costi) sulla base di un diverso assetto su cui aveva fatto affidamento. Si ritiene che, anche in questo caso, la questione dovrebbe essere posta in termini di legittimo affidamento.

Ciò appare viepiù corretto in un caso come quello di cui si discute in cui la norma da cui si muove presenta un contenuto certamente innovativo: la selezione di casi in cui l’accesso alla giurisdizione tributaria è consentito anche in presenza di atti non notificati è un’ipotesi del tutto nuova e, pertanto, non potrebbe essere applicabile retroattivamente.

Un terzo approccio sarebbe quello di analizzare la questione alla luce del principio *tempus regit actum*⁽⁵¹⁾, come prospetta l’ordinanza n. 4526 del 2022. Essa ricorda come tale principio implichi che un atto deve seguire le norme vigenti nel momento in cui viene realizzato, andando, dunque, ad essere applicate le regole esistenti nel momento in cui l’atto ha origine. Un processo, però, si articola in diverse fasi, collegate le une alle altre, con l’effetto che una nuova norma va ad incidere sulla specifica fase processuale in cui si innesta. Nel caso di successione di leggi processuali nel tempo, ove il legislatore non abbia diversamente disposto, in ossequio alla regola generale di cui all’art. 11, disp. prel. cod. civ., la nuova norma dovrebbe disciplinare non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore, ma anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore. Si porrebbe allora il problema di comprendere quale sia l’“*actum*” a cui fare riferimento.

Neppure l’ordinanza della Cassazione lo chiarisce. Essa menziona tanto la regola del *tempus regit processum* («in base alla quale il tempus da prendere in considerazione per l’operare della legge nuova processuale, non si individua nell’atto del processo che ricade temporalmente sotto l’ambito della norma processuale nuova, bensì nel processo in cui quell’atto si inserisce; sicché la norma processuale nuova non può trovare applicazione al processo pendente, sia pure riguardo ad atti del suo svolgimento compiuti successivamente alla sua entrata in vigore») quanto la regola del *tempus regit actionem* (per cui il momento determinante per l’individuazione della disciplina applicabile è quello di instaurazione della lite). Il ricorso a queste due teorie porterebbe chiaramente a guardare all’atto di avvio del processo, ma anche rispetto a queste la Corte non dimostra una piena adesione.

Resta, però, il dubbio che guardare a un momento diverso da quello di instaurazione del processo porrebbe il problema dell’affidamento del contribuente e dei “casuali” esiti che potrebbero avere quelli in corso. Dalle regole processuali, dunque, non si ricava una risposta univoca. Nessuno dei diversi approcci che si sono prospettati consente, infatti, di per sé di formulare un giudizio conclusivo sulla questione, ma molti di essi sollevano l’opportunità di guardare se il principio del legittimo affidamento possa orientare l’interprete nella soluzione.

L’utilità, anzi la necessità, di procedere a questo bilanciamento deriva anche da taluni precedenti giurisprudenziali.

Per la Corte costituzionale⁽⁵²⁾, nei casi in cui si registra la «mancanza di una disciplina transitoria, ... [un regime, quale quello di impugnazione degli atti giudiziari] ... va desunto dalla normativa vigente quando essi sono venuti a giuridica esistenza (come osservato dalla giurisprudenza di legittimità: Cass., 12 maggio 2000, n. 6099, e 20 settembre 2006, n. 20414)».

Anche per la Cassazione⁽⁵³⁾, gli stessi casi si devono risolvere evitando di dare «una indebita applicazione retroattiva della legge processuale [applicando] la legge sopravvenuta in relazione ad atti, le sentenze, che in base alla legge del tempo in cui erano stati posti in essere implicavano un diverso regime di impugnazione. Il principio *tempus regit actum* sembra essere più correttamente applicato, ... allorquando il regime impugnatorio venga ancorato alla normativa vigente al momento in cui la sentenza da impugnare sia venuta ad esistenza. (Cfr. utilmente Cass. 20414/06; 5342/09; 9940/09)».

(51) Su tali tematiche cfr. B. CAPPONI, *Cosa è retto dal tempus*, in *Judicium*, disponibile on line all’indirizzo <https://www.judicium.it/cosa-retto-dal-tempus/>, 10 giugno 2019, pag. 1; R. CAPONI, *Certezza e prevedibilità della disciplina del processo: il principio tempus regit processum fa ingresso nella giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2018, 1, pag. 188.

(52) Corte Cost., sent. 13 marzo 2008, n. 53.

(53) Cfr., la giurisprudenza a partire da Cass. civ., Sez. II, ord. 27 settembre 2010, n. 20234.



Applicando tali orientamenti giurisprudenziali, si dovrebbe, allora, interpretare il principio del *tempus regit actum* quale principio attraverso cui fare riferimento alle regole vigenti al momento dell'impugnazione dell'atto. Esso sarebbe l'“*actum*” di riferimento.

Applicando tale principio al caso di specie, si dovrebbe guardare al momento di impugnazione dell'atto impositivo, ovvero al momento di instaurazione del procedimento e si dovrebbe applicare l'orientamento giurisprudenziale, ovvero al diritto vivente, risultante a quella data. Ne conseguirebbe che il nuovo regime di impugnazione opererebbe solo per i ricorsi notificati dal 21 dicembre 2021.

Questa soluzione appare del tutto preferibile in quanto perfettamente in grado di realizzare un ragionevole bilanciamento degli interessi in gioco ⁽⁵⁴⁾.

6. Considerazioni conclusive.

La soluzione offerta dal legislatore al tema dell'impugnabilità di atti non notificati appare, in definitiva, una scelta alquanto “drastica” che si presta a diversi giudizi: se non lascia del tutto privo di tutele il contribuente, non esclude, però, che quest'ultimo si possa trovare in situazioni di “affanno”. La tutela a lui accordata è, infatti, rinviata all'avvio di procedure esecutive, i tempi delle quali sono ristretti e nelle quali non è sempre facile ottenere misure di tipo cautelare. Il legislatore sarebbe dovuto intervenire anche su questi punti: avrebbe dovuto rendere più efficace la tutela accordata al contribuente nella fase esecutiva e gli avrebbe dovuto riconoscere forme di tutela in via d'urgenza celeri ed efficaci. Il potere cautelare, peraltro, in caso di impugnazione dell'atto di pignoramento non preceduto da altro atto non notificato residuerebbe, comunque, in capo alla giurisdizione del giudice tributario, sicché a questo spetterebbe anche accordare la tutela d'urgenza. Ciò non può, però, far “ben sperare” il contribuente, dal momento che, stando alle statistiche ⁽⁵⁵⁾, l'accoglimento delle istanze cautelari da parte di questo giudice è tutt'altro che frequente.

Dalla presente analisi emerge come il legislatore e la giurisprudenza di ogni grado, ivi compresa quella costituzionale, si siano occupate, con significativa frequenza, di questioni attinenti alle procedure esecutive fiscali restituendo un sistema di difficile ricostruzione in cui persino gli interventi del legislatore, piuttosto che fare chiarezza, lo complicano. L'auspicata riforma del processo tributario deve passare anche per la riforma di queste fasi; le interrelazioni tra riscossione coattiva e tutela giurisdizionale devono essere meglio regolate dal legislatore. Devono essere coordinati le attività di tutti i soggetti coinvolti: l'incaricato della riscossione, il contribuente e anche il giudice; in particolare, i tempi della decisione di quest'ultimo o, almeno, tempi di un suo intervento in sede cautelare, devono essere molto più celeri dell'attuale.

La riforma della non impugnabilità dell'estratto di ruolo accentua questa situazione che l'ordinanza n. 4526 del 2022 “scoperchia” definitivamente. L'atteso intervento delle Sezioni Unite potrà consentire di affinare questo intervento normativo troppo frettoloso e assai poco meditato. Pare, però, opportuno che successivamente la parola torni al legislatore perché riordini il sistema in generale.

⁽⁵⁴⁾ A conclusioni non dissimili perviene R. DI GIULIO, *Estratti di ruolo e salvezza dei processi in corso*, in *Il Sole 24 Ore – Modulo 24 Contenzioso tributario*, invocando la giurisprudenza e i principi in tema di *overruling*.

⁽⁵⁵⁾ La *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni tributarie per l'anno 2020* a cura del MEF – Dipartimento delle Finanze – Direzione della giustizia tributaria e le relative *Appendici Statistiche* (disponibili, rispettivamente, agli indirizzi internet <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-11giugno-con-copertina.pdf> e <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Appendici-statistiche-relazione-monitoraggio-contenzioso-2020-con-copertina-v11giu.pdf>) riportano che «*le istanze di sospensione presentate nel corso del 2020 presso le CTP, congiuntamente o disgiuntamente al ricorso principale, sono state 44.515 unità, quasi il triplo di quelle decise pari a 15.594 unità; di queste ultime, meno della metà sono state accolte (6.530 unità)*» (pag. 39 della *Relazione* e pag. 118 dell'*Appendice*). Stando, dunque, alle statistiche, il contribuente ha una probabilità di circa il 15% (del 14,7%) di vedere accolta la sua istanza cautelare.