



CORTE COSTITUZIONALE



Sentenza **190/2023**

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI

Presidente SCIARRA - Redattore ANTONINI

Camera di Consiglio del **20/09/2023** Decisione del **21/09/2023**

Deposito del **17/10/2023** Pubblicazione in G. U.

Norme impugnate: Art. 12, c. 4° bis, del decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973, n. 602, come aggiunto dall' art. 3-bis del decreto-legge 21/10/2021, n. 146, convertito, con modificazioni, nella legge 17/12/2021, n. 215.

Massime:

Atti decisi: **ord. 18/2023ord. 95/2023**

SENTENZA N. 190

ANNO 2023

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Silvana SCIARRA; Giudici : Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come aggiunto dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17

dicembre 2021, n. 215, promossi dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli con ordinanza del 23 gennaio 2023 e dal Giudice di pace di Napoli con ordinanza del 3 febbraio 2023, iscritte, rispettivamente ai numeri 18 e 95 del registro ordinanze 2023 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica numeri 9 e 27, prima serie speciale, dell'anno 2023, le cui trattazioni sono state fissate per l'adunanza in camera di consiglio del 20 settembre 2023.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 21 settembre 2023 il Giudice relatore Luca Antonini;

deliberato nella camera di consiglio del 21 settembre 2023.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 23 gennaio 2023 (r.o. n. 18 del 2023), la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli ha sollevato, nel corso di un giudizio tributario promosso in data 28 luglio 2021 e in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), così come modificato dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, in vigore dal 21 dicembre 2021.

1.1.– La suddetta disposizione prevede: «L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».

1.2.– Il giudice rimettente muove dalla premessa che la disposizione richiamata «costituisce norma processuale di immediata applicazione e pertanto ne va fatta applicazione anche nel presente giudizio» in quanto la recente «S.C. a SS.UU. (sent. 06/09/2022, n. 26283)» avrebbe sancito «che tale norma si applica anche ai processi pendenti, qualificandola come una condizione dell'azione di natura “dinamica” e quindi con dimostrazione a carico della parte che deve così dar prova dell'attualità del suo interesse ad agire (e cioè della sussistenza delle ipotesi previste dalla norma stessa)».

2.– La CGT ripercorre, poi, l'*iter* giurisprudenziale in ordine alla possibilità di impugnazione “diretta” ed “anticipata” di ruolo e cartella, richiamando «la Cass. a SS.UU. (sent. 19704/2015)» che avrebbe affermato «l'immediata impugnabilità del Ruolo in mancanza di notifica della Cartella senza dover necessariamente attendere la notifica di un atto successivo, e ciò in base ad una lettura dell'art. 19 citato, orientata alla tutela del diritto di difesa previsto in Costituzione».

In tale pronuncia sarebbe stata valorizzata la circostanza per cui, a causa dell'esecutività del ruolo non impugnato, il contribuente rischiava di vedersi esposto ad una procedura esecutiva con tutela solo risarcitoria e quindi «“postuma”» dei suoi diritti, sicché «la mancanza/nullità della notifica non inficia di per sé il Ruolo e/o la Cartella, ma rende possibile l'esame del merito della pretesa, in funzione recuperatoria al fine di contestarne l'attualità ad es. per l'intervenuta prescrizione».

3.– Quanto alla rilevanza, la CGT riferisce che le questioni di legittimità costituzionale sarebbero incentrate solo sulla cartella relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) del 2011 pretesa dal Comune di Quarto, in quanto la notificazione sarebbe stata effettuata il 20 ottobre 2012 a familiare convivente, ma non risulterebbe inviata «la debita CAN», con conseguente nullità della stessa, né sarebbero state prodotte in giudizio «notifiche di ulteriori atti che possano avere interrotto la prescrizione».

Il rimettente, poi, precisa che, «applicando la norma», il ricorso sarebbe destinato «ad essere dichiarato inammissibile perché si tratta di impugnativa del c.d. Estratto di Ruolo (*rectius*: impugnativa immediata del Ruolo a prescindere dalla notifica di un atto) al di fuori delle ipotesi previste dal comma 4 *bis*».

Se, invece, la norma di cui alla novella dovesse essere ritenuta costituzionalmente illegittima nella parte in cui consente l'impugnativa “diretta” esclusivamente nelle ipotesi in essa previste (pregiudizi sorti nei rapporti con la pubblica amministrazione), il ricorso del contribuente dovrebbe essere accolto.

Ciò, in quanto sarebbe «pacifico che la prescrizione in tema di tributi locali è di 5 anni» e «sul punto la giurisprudenza ritiene applicabile la norma di cui all'art. 2948 cod. civ. per tutti quei tributi che devono “pagarsi periodicamente ad anno” [...]» e, dunque, poiché la TARSU sarebbe stata relativa all'anno 2011, in assenza di atti interruttivi notificati, «la relativa pretesa dovrebbe essere dichiarata prescritta».

4.– In punto di non manifesta infondatezza delle questioni, la CGT si sofferma sul *vulnus*, da parte della norma censurata, del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., delineando rilievi in parte comuni anche alla ritenuta violazione del diritto di difesa, di cui all'art. 24 Cost.

4.1.– Sotto un primo profilo, vi sarebbe violazione del principio di uguaglianza in quanto la tutela giurisdizionale del contribuente avverso la pretesa tributaria risulterebbe «diversa (e deteriore) laddove sia competente il GT rispetto alla tutela accordata innanzi al G.O. per le medesime ipotesi e per le medesime ragioni».

Infatti, per il rimettente, questa Corte, con la sentenza n. 114 del 2018, avrebbe «sancito l'ammissibilità delle opposizioni *ex art.* 615 cpc (innanzi al G.O.) laddove esse non riguardino “contestazioni del titolo” che invece sono riservate al G.T.».

Tale sentenza si sarebbe «inserir[ta] nel solco delle SS.UU. del 2015 completando la tutela del contribuente», in quanto in tal modo «[i]l Ruolo risultava sempre impugnabile: innanzi al G.T. in mancanza di notifica di un atto (funzione recuperatoria) ed innanzi al G.O. per le questioni successive che non riguardavano più il titolo (in mancanza di impugnazioni l'avvenuta notifica cristallizzava la pretesa tributaria)».

La CGT, quindi, rimarca che «[l]a riforma del 2021 e la successiva interpretazione delle SS.UU. del 2022» avrebbero mutato «notevolmente il quadro», rendendo «oggettivamente più difficoltosa la possibilità di tutela innanzi al G.T.».

Un esempio della tutela affievolita del contribuente si rinverrebbe nell'istituto della prescrizione, in quanto «laddove essa venga fatta valere contro una cartella che si assume non notificata l'impugnativa va fatta al G.T.», ma non sarebbe più possibile «in via immediata» – tranne che nelle ipotesi previste dalla novella – essendo necessario «attendere la notifica di un atto successivo (magari esecutivo) per poter contestare la pretesa (con evidenti rischi di tutela meramente risarcitoria)».

Diversamente, prosegue il rimettente, «laddove si discuta di prescrizione successiva alla notifica della cartella (e non vi sia contestazione di tale notifica) la giurisdizione – come da insegnamento della stessa S.C. – spetta al G.O.».

Osserva la CGT che «[i]n tal caso sarà possibile l'opposizione *ex art.* 615 cpc e la tutela sarà esperibile immediatamente indipendentemente dalla notifica di un ulteriore atto e *sine die* (e con tutti i poteri riconosciuti dal codice di rito al G.O.)» e ciò costituirebbe una disparità di trattamento che aggraverebbe anche le possibilità di tutela effettiva.

4.2.– Sotto un secondo profilo, la violazione del principio di uguaglianza si verificherebbe perché le ipotesi previste dalla norma censurata non esaurirebbero tutti i possibili pregiudizi derivanti dal permanere di un'indebita iscrizione a ruolo.

Infatti, per il rimettente l'impugnazione immediata di ruolo e cartella, invalidamente notificati, sarebbe consentita in virtù della nuova norma solo per i tre «pregiudizi» individuati dalla legge, tutti legati ai rapporti del contribuente con la pubblica amministrazione, mentre resterebbero irragionevolmente sforniti di tutela immediata, tra gli altri: a) il pregiudizio riguardante «la stessa possibilità di subire l'esecuzione senza poter preventivamente paralizzare la pretesa (ma dovendosi necessariamente [...] affidare ad una tutela di urgenza, in presenza magari di un pignoramento di uno stipendio)»; b) quello per cui «gli Istituti di Credito (pur non potendo accedere direttamente all'anagrafe tributaria) sono molto attenti ai debiti tributari ed un'impresa che esponesse debiti fiscali in bilancio (anche se risalenti e con indicazione della contestazione degli stessi) vedrebbe senza dubbio peggiorare il suo *rating* e avrebbe difficoltà per l'accesso al credito, almeno non a condizioni ottimali»; c) nonché quello relativo a «qualsiasi altro mutuo, anche in favore di soggetti non esercenti attività di impresa».

Per il giudice *a quo* si dovrebbe riflettere, quanto alla sussistenza di un possibile pregiudizio, anche «[sul]le segnalazioni che a norma del Codice della Crisi d'Impresa le Agenzia Fiscali, l'Inps etc. sono obbligati ad inviare alle Imprese in mora con i pagamenti all'Erario (soprattutto al fine di valutare l'instaurazione di una procedura di Composizione Negoziata della Crisi)»; ed infatti «anche questo costituisce un campanello d'allarme che condiziona pesantemente l'accesso al credito (v. art. 25 *novies* C. Crisi Impresa che obbliga i “creditori qualificati” a segnalare l'esistenza di debiti anche di importo non elevato con comunicazione da inviare anche agli Organi di Controllo)».

5.– La CGT deduce anche la violazione dei parametri di cui agli artt. 24 e 113 Cost., in quanto la nuova norma, per come interpretata, comprimerebbe in maniera ingiustificata il diritto di difesa, «costituzionalmente garantito (anche a livello CEDU e di diritto dell'Unione)», facendo «regredire la possibilità di tutela che era stata sancita dalle SS.UU. del 2015».

5.1.– Sotto un primo profilo il rimettente osserva che «nelle ipotesi non contemplate dal comma 4 *bis* per poter impugnare il Ruolo il contribuente è costretto ad attendere la notifica di un atto successivo che però spesso è un atto esecutivo (ad es. il pignoramento o comunque la minaccia di un atto esecutivo-cautelare come il preavviso di fermo o di ipoteca)». In tali casi, quindi, il contribuente «subi[rebbe] un danno immediato (mancanza di disponibilità del bene: ad es. blocco di parte del suo stipendio) che non può in alcun modo prevenire se non ricorrendo alla tutela cautelare dopo aver subito tale pregiudizio».

5.2.– Sotto un secondo profilo, il giudice *a quo* denuncia «analoga ed ingiustificata compressione del diritto di difesa [...] nelle ipotesi [...] in cui non si tutelano tutti i possibili pregiudizi derivanti dall'iscrizione a Ruolo».

6.– Infine, la CGT, da un lato, non misconosce le «ragioni sottese alla norma sotto esame: a seguito delle SS.UU. del 2015 è evidente che il Legislatore si è preoccupato di evitare un proliferare di ricorsi per carichi anche molto risalenti e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero gravato in maniera eccessiva sugli uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di giudizio».

Dall'altro, tuttavia, manifesta «perplexità» per «il fatto che per risolvere tale problema il Legislatore sia intervenuto condizionando pesantemente la possibilità di difendersi in giudizio».

Peraltro, ad avviso della CGT «in concreto il Legislatore avrebbe potuto adottare soluzioni più snelle e con costi irrisori, che comunque sarebbero state rispettose del diritto di difesa» e, in particolare, «si sarebbe potuto prevedere un obbligo di ricorso amministrativo imponendo quindi all'Amministrazione di esprimersi sull'attualità della pretesa (e magari prevedere un'ipotesi di silenzio-accoglimento) [...]» oppure «si sarebbe potuto impedire per legge qualsiasi azione esecutiva o cautelare prima della notifica di un nuovo atto ricognitivo».

7.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare inammissibili e, comunque, non fondate le questioni.

7.1.– Preliminarmente, l'Avvocatura eccepisce l'inammissibilità «parziale» delle questioni per difetto di rilevanza «laddove il Giudice rimettente sostiene che le ipotesi di cui al citato comma 4-*bis* non esaurirebbero tutti i possibili pregiudizi correlati ad un'indebita iscrizione a ruolo meritevoli di tutela anticipata».

La CGT, infatti, avrebbe proceduto ad «una elencazione esemplificativa di casi non contemplati dalla legge e rispetto ai quali, a suo avviso, preponderanti esigenze di parità di trattamento (art. 3 Cost.) e di tutela del diritto di difesa (artt. 24 e 113 Cost.) imporrebbero comunque di riconoscere la tutela anticipata».

Tuttavia, per la difesa dello Stato, non sarebbe stato né allegato né dimostrato dal contribuente «alcun ipotetico pregiudizio» asseritamente subito, diverso da quelli tipizzati dal legislatore, ma comunque meritevole di tutela anticipata.

Per l'Avvocatura, dunque, «[i]n un contesto di giurisdizione “soggettiva”» non potrebbe predicarsi la sussistenza di un interesse a ricorrere avverso l'estratto di ruolo «in assenza di una lesione giuridicamente rilevante».

La norma censurata, quindi, non sarebbe «destinata a trovare applicazione nel caso di specie».

8.– Quanto al merito, l'Avvocatura, dopo aver richiamato l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 19, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), da parte della Corte di cassazione, sezioni unite, sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704, prosegue evidenziando le ragioni ispiratrici della novella normativa.

Per la difesa erariale tale disposizione avrebbe tratto origine dalla «Relazione finale del 30 giugno 2021 della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria», che avrebbe segnalato «tra le principali problematicità, proprio quella dell'impugnabilità o meno dell'estratto di ruolo».

In particolare, in tale documento sarebbe stata stigmatizzata l'imponente proliferazione dei ricorsi «“avverso gli estratti di ruolo”».

8.1.– L'Avvocatura, quindi, evidenzia «[i] principi affermati da Cass. SS.UU., n. 26283/2022», che avrebbe ritenuto l'immediata applicabilità di tale nuova disposizione ai processi pendenti, in quanto il nuovo art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, «“selezionando specifici casi in cui l'invalida notificazione della cartella ingenera di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale, ha plasmato l'interesse ad agire, condizione dell'azione avente natura ‘dinamica’ che, come tale, può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione”».

Sarebbe stato superato, allora, il precedente orientamento fondato sul principio «della generalizzata tutela immediata affermato nel 2015», avendo la novella «legittimamente individuato i casi specifici di “azione diretta” avverso il ruolo e la cartella di pagamento che si assuma invalidamente notificata».

8.2.– La difesa dello Stato passa, poi, ad esaminare, nel complesso, le censure di illegittimità costituzionale sollevate dalla CGT sia in relazione al principio di uguaglianza che al diritto di difesa.

8.2.1.– In primo luogo, rappresenta l’assenza di vuoti di tutela per il contribuente, in quanto la nuova norma vieterebbe solo «l’impugnabilità in via “diretta” di ruolo e cartella invalidamente notificati», ma «non anche quella in via “indiretta”». Si porrebbe, quindi, solo un «problema di tempestività della tutela», ossia «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».

8.2.2.– In secondo luogo, per l’Avvocatura, la novella del 2021 si sarebbe «limitata a “conformare” – non già a negare – talune tecniche di tutela concretamente esperibili nel solo caso di avvio dell’esecuzione entro l’anno».

8.2.3.– In terzo luogo, le argomentazioni dell’ordinanza di rimessione non terrebbero conto della peculiare modalità di funzionamento dell’attività di riscossione, che riguarderebbe una «stratificazione di crediti vetusti» e non riscossi, ricompresi nel «c.d. “magazzino della riscossione”» e «non suscettibili di riscossione», rispetto ai quali, dunque, «nessuna iniziativa esecutiva verrà giammai attivata dall’Agente della riscossione». Tali crediti, quindi, sarebbero «soltanto formalmente [...] ancora in carico all’Agente della riscossione», dovendosi «definire i rapporti con gli Enti creditori secondo l’attuale meccanismo del c.d. “scalare inverso”, basato sull’esame prioritario delle annualità più recenti».

Ciò sarebbe dipeso dalle ripetute proroghe legali dei termini di presentazione delle «comunicazioni di inesigibilità», che si sarebbero susseguite nel tempo (si richiamano in particolare «l’art. 1, comma 684, primo periodo della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e s.m.i. e l’art. 68, comma 4, del D.L. n. 18/2020 come modificato, da ultimo, dall’art. 4, comma 1, lett. c) del D.L. n. 41/2021»), di cui «da[rebbero] ampiamente conto le due recenti sentenze di codesta Corte n. 66/2022 e n. 51/2019».

9.– Per l’Avvocatura, dunque, l’art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, si sarebbe limitato «a selezionare le impugnative anticipate utilmente decidibili nel merito alla luce del principio generale dell’interesse ad agire», senza pregiudizio per il principio di uguaglianza e per il diritto di difesa, anche perché sarebbe orientamento costante di questa Corte il riconoscere ampia discrezionalità al legislatore in tema di disciplina degli istituti processuali.

Chiarisce la difesa erariale che «[l]a soluzione offerta dalle Sezioni Unite del 2015 [...] si inseriva in un contesto ordinamentale profondamente diverso da quello attuale [...] in cui non era chiara la possibilità di portare all’attenzione del giudice tributario l’atto di pignoramento».

A tali questioni avrebbe posto rimedio la giurisprudenza di legittimità. Infatti, «con la sentenza n. 13913 del 2017» essa avrebbe riconosciuto la sussistenza della giurisdizione tributaria «in tema di opposizione agli atti esecutivi riguardante l’atto di pignoramento, che sia viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti)».

Inoltre, prosegue l’Avvocatura, questa Corte «con la nota sentenza n. 114 del 2018 ha risolto definitivamente ogni problema», dichiarando l’illegittimità costituzionale dell’art. 57, comma 1, lettera a), del 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 dell’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”».

Non vi sarebbe, in definitiva, nell'attuale quadro ordinamentale alcun vuoto di tutela.

10.– Per la difesa dello Stato, poi, non vi sarebbe alcun contrasto con l'art. 3 Cost., né in relazione al principio di uguaglianza, in assenza dell'indicazione di un «*tertium comparationis*», e neppure per intrinseca irrazionalità della norma, in quanto non sussisterebbe un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali, sicché la differenza delle regole di accesso alla giurisdizione tributaria rispetto a quella ordinaria non integrerebbe di per sé alcun possibile *vulnus* costituzionale.

L'Avvocatura riporta, quindi, l'affermazione della Corte di cassazione, a sezioni unite, sentenza 6 settembre 2022, n. 26283, dove si osserva che «l'accesso ridotto alla tutela immediata non incide sul diritto a un processo, poiché resta piena e ampia la tutela generale, presidiata anche dai poteri cautelari del giudice».

Le finalità della novella sarebbero, dunque, non solo quella di contrastare la prassi di azioni giudiziarie proposte anche a distanza di tempo assai rilevante dall'emissione delle cartelle a fronte «dell'inattività dell'agente per la riscossione», ma anche quella di una riduzione del contenzioso, nella consapevolezza che «la giurisdizione sia una risorsa non illimitata e che misure di contenimento del contenzioso civile debbano essere messe in opera» (è citata la sentenza n. 155 del 2014 di questa Corte).

Il fine della novella sarebbe stato, quindi, quello di «arginare l'instaurazione [...] di una mole di giudizi potenzialmente idonea a pregiudicare la funzionalità del sistema giudiziario nel suo complesso».

11.– La norma censurata, da questo punto di vista, avrebbe inteso «selezionare e tipizzare, compatibilmente con il principio dell'interesse ad agire [...] ipotesi in cui la tutela anticipata di merito continua ad essere riconosciuta» e ciò «in ragione della oggettiva sussistenza di un interesse alla immediata reazione giudiziale».

12.– Inoltre, la difesa erariale, anche con riferimento agli «“ulteriori pregiudizi”» derivanti dall'iscrizione a ruolo e che, secondo il giudice *a quo*, resterebbero fuori dalla “tutela anticipata”, rimarca che la citata sentenza n. 26283 del 2022 della Corte di cassazione avrebbe escluso vuoti di tutela anche nel «“pignoramento di crediti”» di cui all'art. 72-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973: «piena e ampia» resterebbe dunque «la tutela generale del contribuente, presidiata anche dai poteri cautelari del giudice».

12.1.– Peraltro, per la difesa erariale nessun dubbio potrebbe ragionevolmente porsi in relazione alla possibilità per l'imprenditore, «a fronte delle “segnalazioni dei creditori pubblici qualificati” di cui all'art. 25-*novies* del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza» inviate a lui o all'organo di controllo della società, di contestarle «impugnando le sottostanti cartelle di pagamento che si asseriscano non validamente notificate».

12.2.– Infine, l'Avvocatura conclude precisando che, anche in relazione «ai casi in cui l'esistenza del debito tributario possa rendere più difficile l'accesso al mercato creditizio», il dubbio di costituzionalità potrebbe essere superato «muovendo da una lettura estensiva e adeguatrice del citato comma 4-*bis*», prospettando, dunque, la possibilità, «avuto riguardo alla *ratio* di tale norma», di ritenere «la non tassatività delle fattispecie ivi previste».

In tal modo, dunque, il contribuente, ove «riuscisse a dimostrare che la pretesa creditoria» anche se solo formalmente risultante dall'estratto di ruolo, «sia comunque lesiva di una sua specifica situazione giuridica soggettiva», potrebbe agire immediatamente in giudizio per la tutela dei propri diritti, al fine di conseguire «l'accertamento negativo dell'esistenza del credito».

13.– Con ordinanza del 3 febbraio 2023 (r.o. n. 95 del 2023), il Giudice di pace di Napoli ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 77, 111, 113 e 117 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, così come modificato dall'art. 3-*bis*, del d.l. n. 146 del 2021, come

convertito, in vigore dal 21 dicembre 2021, anche nell'interpretazione fornita dalla sentenza della Cassazione n. 26283 del 2022.

13.1.– Il rimettente evidenzia che dette questioni sono sorte nel corso di un giudizio di opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 cod. proc. civ., promosso con atto di citazione notificato il 15 dicembre 2020, con il quale il contribuente assumeva di essere venuto a conoscenza, consultando l'estratto di ruolo, di cartelle esattoriali non pagate a proprio carico, «mai giunte alla sua conoscenza o comunque affette da vizi insanabili», relative a sanzioni «per Violazione Codice della Strada».

Aggiunge il rimettente che si sono costituite in giudizio sia la Prefettura di Salerno sia l'Agenzia delle entrate-Riscossione (ADER), quest'ultima eccependo di aver regolarmente notificato la cartella di pagamento e, comunque, l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, anche «alla luce della pronuncia della Suprema Corte di Cassazione a SS.UU. n. 26283/2022».

14.– In punto di rilevanza il Giudice di pace, enfatizza, in termini generali, il «grande rilievo» delle questioni «sia per il cospicuo contenzioso pendente», sia «per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma emanata a mezzo decretazione d'urgenza».

Ricorda, poi, che la «Corte di Cassazione a Sezioni Unite con precedente pronuncia n. 19704/2015 ha chiaramente ritenuto “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”».

Al contrario, con la novella legislativa e a seguito della nuova pronuncia della Corte di cassazione, a sezioni unite, n. 26283 del 2022, «il diritto [di] difesa appare quantomeno compresso e tutte le procedure pendenti verrebbero liquidate con pronuncia di inammissibilità senza tener conto della loro eventuale fondatezza del merito».

15.– Il Giudice di pace, quanto alla non manifesta infondatezza, si duole prioritariamente della violazione dei parametri di cui agli artt. 3 e 24 Cost.

Infatti, dopo aver affermato che l'efficacia retroattiva della norma censurata non sarebbe stata «postulata dal legislatore», ma «dalla Suprema Corte con la [...] pronuncia num. 26283/2022», richiama la sentenza di questa Corte n. 66 del 2002, la quale avrebbe ritenuto che «[u]na volta precisata la natura innovativa della [...] disposizione, va accertato se la prevista “retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza [...] e non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti”».

Nel caso in esame la retroattività della norma penalizzerebbe «i contribuenti nei giudizi già pendenti e promossi anni prima» e si porrebbe «in netto ed aperto contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti».

Per il giudice *a quo*, dunque, «[i]l voler attribuire alla norma incriminata efficacia retroattiva a tutti i procedimenti pendenti disinteressandosi, a prescindere dalla decisione nel merito, della loro proposizione prima della fase pandemica, dell'attività processuale svolta, dei costi di giustizia sostenuti e dei successivi costi di registrazione delle pronunce si estrinseca quale atto di forte violazione e prevaricazione».

Ciò che comporterebbe quindi «una evidente lesione del principio di buona fede ed affidamento del contribuente».

Sarebbe, in definitiva, «irragionevole, illogica, illegittima, ingiusta ed altamente lesiva la soluzione adottata dalle SS.UU. per porre rimedio all'eccessivo numero dei procedimenti pendenti».

15.1.– Il rimettente precisa poi che «l’impianto della norma tipicizza le ipotesi in cui è ammessa l’impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento», sicché l’ambito delle previsioni sarebbe alquanto riduttivo e discriminerebbe tutti i contribuenti che non operano con la pubblica amministrazione, i quali però dalla iscrizione a ruolo del debito erariale subiscono un pregiudizio.

In tal modo il diritto ad un equo processo sarebbe riservato, dalla norma censurata, solo a coloro che intrattengono rapporti con la pubblica amministrazione.

La nuova disposizione, prosegue il Giudice di pace, «potrebbe introdurre disparità di trattamento tra un’impresa ammessa alla tutela “preventiva” per partecipare a una gara d’appalto e una persona fisica, potenziale destinataria di un pignoramento del conto corrente e/o di un preavviso di ipoteca, alla quale è preclusa l’azione giudiziaria anticipata» che, invece, sarebbe stata «già ampiamente garantita prima della novella».

Infatti, un «interesse attuale e concreto» del contribuente all’impugnazione “diretta” potrebbe ravvisarsi anche in situazioni «“omogenee”» rispetto a quelle inerenti ai rapporti con la pubblica amministrazione.

Da questo punto di vista, una grave situazione di pendenze fiscali potrebbe, a detta del giudice *a quo*, determinare «l’esclusione anche da un qualsiasi contratto, anche di appalto, in regime privatistico», poiché «[l]’avvenuta inclusione dei reati tributari tra i reati-presupposto del d.lgs. n. 231/2001 spinge [...] anche i contraenti privati [...] ad una attenta verifica circa le pendenze fiscali delle potenziali controparti».

Inoltre andrebbero considerati, ai fini della necessità della tutela anticipata, la «possibile mancata concessione [...] riduzione e/o [...] revoca di finanziamenti bancari», come pure gli «effetti ostativi dei debiti fiscali sulla circolazione delle aziende, le cui vicende risulterebbero negativamente influenzate, in termini di prezzo e/o di garanzie, dalle pendenze risultanti dall’estratto di ruolo o da altro documento quale la certificazione di cui all’art. 14, d.lgs. n. 472/97».

15.2.– Il rimettente paventa anche la «violazione dell’art. 77, comm[i] 1° e 2°, Cost.», evidenziando un «[a]ltro dubbio» in ordine alla compatibilità dell’art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, con «i principi sanciti dall’art. 77 Cost.», essendo carente il «requisito di specifica necessità e urgenza».

15.3.– Per il Giudice di pace sussisterebbe anche la violazione dei parametri di cui agli artt. 111 e 113 Cost., in quanto la norma censurata avrebbe «introdotto nell’ordinamento una utilità solo ed esclusivamente a favore della PA», precludendo «il diritto di difesa del contribuente, restringendolo a soli tre casi tassativi sempre ad esclusivo appannaggio della P.A.».

15.4.– Per il giudice *a quo*, infine, la novella sarebbe in contrasto anche con il parametro di cui all’art. 117 Cost., avendo violato «il principio» per cui «[l]a potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali».

16.– Tardivamente il 31 agosto 2023 Ivano Tarquini depositava una opinione scritta quale *amicus curiae*

Considerato in diritto

1.– La CGT di primo grado di Napoli, con ordinanza del 23 gennaio 2023 (r.o. n. 18 del 2023), dubita, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost., della legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall’art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito.

Tale norma, innalzando la soglia del bisogno di tutela giurisdizionale dei contribuenti ai fini della impugnazione “diretta” del ruolo e della cartella, invalidamente notificati, ma conosciuti occasionalmente tramite la consultazione dell’estratto di ruolo, stabilisce: «L’estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall’iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell’articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all’articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all’articolo 48-*bis* del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».

1.1.– Il giudice *a quo* riferisce che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio riguardante, in particolare, l’impugnazione di una cartella relativa alla TAR SU del 2011, di cui si assumeva l’invalidità della notifica, conosciuta tramite la consultazione di estratti di ruolo, con conseguente maturazione della prescrizione del credito tributario, in assenza di atti interruttivi della stessa.

2.– La CGT – che, seguendo l’interpretazione fornita dalla sentenza delle sezioni unite della Corte di cassazione n. 26283 del 2022, ha ritenuto tale novella applicabile anche ai giudizi pendenti – in punto di rilevanza evidenzia che, se le questioni di legittimità costituzionale fossero ritenute non fondate, troverebbe applicazione la norma censurata, che identifica l’interesse ad agire esclusivamente in pregiudizi attinenti ai rapporti con la pubblica amministrazione, sicché il ricorso dovrebbe essere dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse.

Diversamente, se le stesse questioni fossero ritenute fondate, «nella parte in cui [la norma] non consente l’impugnativa diretta al di fuori delle ipotesi da essa stessa previste», permarrebbe l’interesse ad agire del contribuente e, in assenza di atti interruttivi, stante l’acclarata invalidità della notificazione della cartella, dovrebbe essere dichiarata la prescrizione del credito tributario.

3.– Il giudice *a quo*, quanto alla non manifesta infondatezza, con riferimento al parametro di cui all’art. 3 Cost., deduce la violazione del principio di uguaglianza, poiché, a seguito della novella, la tutela giurisdizionale del contribuente dinanzi al giudice tributario sarebbe «diversa (e deteriore) laddove sia competente il GT rispetto alla tutela accordata innanzi al G.O. per le medesime ipotesi e per le medesime ragioni».

Infatti, per il rimettente, questa Corte, con la sentenza n. 114 del 2018, avrebbe «sancito l’ammissibilità delle opposizioni *ex art.* 615 cpc (innanzi al G.O.) laddove esse non riguardino “contestazioni del titolo” che invece sono riservate al G.T.».

Tale sentenza si sarebbe «inseri[ta] nel solco delle SS.UU. del 2015 completando la tutela del contribuente», in quanto in tal modo «[i]l Ruolo risultava sempre impugnabile: innanzi al G.T. in mancanza di notifica di un atto (funzione recuperatoria) ed innanzi al G.O. per le questioni successive che non riguardavano più il titolo (in mancanza di impugnazioni l’avvenuta notifica cristallizzava la pretesa tributaria)».

La CGT, quindi, rimarca che «[l]a riforma del 2021 e la successiva interpretazione delle SS.UU. del 2022» avrebbero mutato «notevolmente il quadro», rendendo «oggettivamente più difficoltosa la possibilità di tutela innanzi al G.T.».

Infatti, l’intervenuta prescrizione – esemplifica il rimettente – non potrebbe più essere dedotta «in via immediata» dinanzi a quest’ultimo – tranne che nelle ipotesi previste dalla novella – essendo necessario «attendere la notifica di un atto successivo (magari esecutivo) per poter contestare la pretesa (con evidenti rischi di tutela meramente risarcitoria)».

Diversamente, prosegue il rimettente, «laddove si discuta di prescrizione successiva alla notifica della cartella (e non vi sia contestazione di tale notifica) la giurisdizione – come da insegnamento della stessa S.C. – spetta al G.O.».

Osserva la CGT che «[i]n tal caso sarà possibile l'opposizione *ex art. 615 cpc* e la tutela sarà esperibile immediatamente indipendentemente dalla notifica di un ulteriore atto e *sine die* (e con tutti i poteri riconosciuti dal codice di rito al G.O.)» e ciò costituirebbe «una disparità di trattamento» che aggraverebbe «anche le possibilità di tutela effettiva».

3.1.– Inoltre, sotto un secondo profilo, la CGT reputa sussistere la violazione del principio di uguaglianza anche perché le ipotesi stabilite dalla norma censurata non esaurirebbero «tutti i possibili pregiudizi che si possono avere dal permanere di un'indebita iscrizione a Ruolo».

Infatti, per il rimettente l'impugnazione immediata di ruolo e cartella, invalidamente notificati, sarebbe consentita in virtù della nuova norma solo per i tre «pregiudizi» individuati dalla legge, tutti legati ai rapporti del contribuente con la pubblica amministrazione, mentre resterebbero irragionevolmente escluse ipotesi di possibili «pregiudizi» che meriterebbero analoga forma di tutela (pignoramento di una parte dello stipendio; difficoltà di accesso al credito bancario per un *rating* di impresa compromesso dai carichi fiscali iscritti; richiesta di mutuo da parte di soggetti «non esercenti attività di impresa»; segnalazioni dei creditori pubblici «qualificati»).

3.2.– Le doglianze del rimettente si incentrano, poi, sulla violazione dei parametri di cui agli artt. 24 e 113 Cost., e ciò sia perché la drastica riduzione delle ipotesi di tutela “immediata” comporterebbe un *vulnus* al diritto di difesa del contribuente, che potrebbe solo chiedere la tutela cautelare avverso il successivo atto di pignoramento, con poche possibilità di impedire, nelle more, il verificarsi del danno, sia perché sarebbero sprovvisti di tutela pregiudizi diversi da quelli relativi ai rapporti con la pubblica amministrazione.

3.3.– La CGT, infine, accenna, da un lato, alle «ragioni sottese alla norma sotto esame: a seguito delle SS.UU. del 2015 è evidente che il Legislatore si è preoccupato di evitare un proliferare di ricorsi per carichi anche molto risalenti e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero gravato in maniera eccessiva sugli uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di giudizio».

Dall'altro, manifesta «perplexità» per «il fatto che per risolvere tale problema il Legislatore sia intervenuto condizionando pesantemente la possibilità di difendersi in giudizio», censurando quindi la norma in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. «nei termini di cui in motivazione», nella quale, dopo avere esposto una casistica delle fattispecie ritenute indebitamente pretermesse, conclude che «il Legislatore avrebbe potuto adottare soluzioni più snelle e con costi irrisori, che comunque sarebbero state rispettose del diritto di difesa».

4.– Il Giudice di pace di Napoli, con ordinanza del 3 febbraio 2023 (r.o. n. 95 del 2023), dopo aver evidenziato che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio di opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.*, avverso l'ingiunzione di pagamento per sanzioni relative a violazioni del «Codice della Strada», invalidamente notificata ma conosciuta tramite la consultazione dell'estratto di ruolo, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, anche per come interpretato dalla sentenza della Corte di cassazione n. 26283 del 2022.

4.1.– In punto di rilevanza il giudice *a quo* afferma che le questioni assumono «grande rilievo sia per il cospicuo contenzioso pendente [...] sia per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma emanata a mezzo decretazione d'urgenza».

5.– Quanto alla non manifesta infondatezza delle questioni sollevate – che possono essere compendiate in tre diverse formulazioni – il rimettente, in primo luogo, reputa insussistenti i presupposti per l'adozione del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, in assenza dei requisiti di «specifica necessità e urgenza» *ex art. 77 Cost.*

In secondo luogo, evidenzia la violazione degli artt. 3 e 24 Cost., in quanto la ritenuta applicabilità della norma censurata ai giudizi pendenti, mutando «radicalmente l'esito del processo» in corso, comporterebbe, oltre alla compromissione del diritto di agire in giudizio e della parità delle parti, anche la lesione dei principi di ragionevolezza, dell'affidamento dei contribuenti, della coerenza e della certezza dell'ordinamento e del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.

In terzo luogo, con riguardo alla possibile lesione dei principi di cui agli artt. 3, 24, 111, 113 e 117 Cost., il rimettente deduce la violazione del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, in quanto la tutela «immediata» sarebbe riservata solo ai contribuenti che lamentano uno specifico pregiudizio nei rapporti con la pubblica amministrazione, costringendo tutti gli altri, che pure si trovano in situazioni omogenee a quelle tutelate per legge (pignoramento presso terzi; riduzione o revoca di finanziamenti bancari; effetti ostativi alla circolazione delle aziende su cui gravano pendenze fiscali risultanti dalla «certificazione di cui all'art. 14, d.lgs. n. 472/97»), ad attendere il successivo atto esecutivo per poter presentare ricorso giurisdizionale.

6.– Nel solo giudizio dinanzi alla CGT è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dalla Avvocatura generale dello Stato.

7.– In via preliminare deve essere disposta la riunione dei due giudizi, che hanno ad oggetto la medesima disposizione e sono fondati su argomentazioni e parametri parzialmente coincidenti (*ex plurimis*, sentenze n. 128 e n. 91 del 2023, n. 246 del 2022 e n. 256 del 2010; ordinanza n. 153 del 2023).

7.1.– Si ritiene prioritario l'esame delle questioni di cui all'ordinanza di rimessione del Giudice di pace di Napoli (r.o. n. 95 del 2023), e segnatamente delle questioni in ordine alla legittimità costituzionale del diritto vivente che ha ritenuto applicabile la novella ai giudizi pendenti, data la sua logica pregiudizialità ai fini della decisione.

Spetta, infatti, alla Corte «stabilire, anche per economia di giudizio, l'ordine con cui affronta[re]» le questioni pregiudiziali «nella sentenza e dichiarare assorbite le altre» (sentenze n. 187 e n. 120 del 2022, n. 260 del 2021, n. 246 e n. 186 del 2020, n. 258 del 2019).

Se, dunque, fossero ritenute fondate tali questioni, con il corollario della inapplicabilità della novella ai giudizi pendenti, diventerebbero irrilevanti tutte le altre, essendo stati instaurati entrambi i giudizi prima della entrata in vigore della novella.

8.– Va rilevata d'ufficio, per difetto di motivazione sulla rilevanza, l'inammissibilità delle questioni sollevate dal Giudice di pace di Napoli.

Invero, il rimettente si è limitato ad allegare, in modo del tutto generico e avulso dai fatti di causa, che «la questione assum[e] grande rilievo sia per il cospicuo contenzioso pendente [...] sia per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma», senza fornire alcun chiarimento sull'effettiva validità o meno delle notifiche effettuate dall'ADER.

L'unico riferimento alle notifiche risulta peraltro, contraddittorio, in quanto se, da un lato, si richiamano le difese del contribuente in ordine alla esistenza di «cartelle esattoriali non pagate a proprio carico mai giunte alla sua conoscenza o comunque affette da vizi insanabili», dall'altro, si riporta l'argomentazione difensiva dell'ADER che ha assunto «di aver regolarmente notificato la prefata cartella esattoriale».

Inoltre, non è dato sapere neppure se l'oggetto del ricorso sia, in realtà, una cartella di pagamento o una intimazione *ex art. 50*, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973.

Al contrario, ai fini della valutazione sulla rilevanza, il rimettente avrebbe dovuto indicare con precisione la tipologia dell'atto impositivo e soprattutto le concrete modalità utilizzate per la sua notificazione, chiarendo se la stessa fosse stata o meno regolarmente effettuata.

Infatti, l'accertata eventuale validità della notifica dell'atto impositivo avrebbe comportato l'irrilevanza delle questioni sollevate.

La descrizione del tutto insufficiente della fattispecie concreta rende impossibile verificare se la norma denunciata debba essere effettivamente applicata per definire il giudizio principale e se le ragioni esposte a sostegno del dubbio di costituzionalità abbiano una qualche attinenza con il caso concreto oggetto del medesimo giudizio.

Tale insufficiente descrizione si traduce in un'incolmabile lacuna della motivazione sulla rilevanza delle questioni (*ex plurimis*, sentenze n. 28 del 2022, n. 114 del 2021 e n. 254 del 2020).

9.– Quanto al giudizio relativo all'ordinanza emessa dalla CGT (r.o. n. 18 del 2023), va innanzitutto considerata l'eccezione di «parziale inammissibilità» delle questioni per difetto di rilevanza sollevata dall'Avvocatura generale dello Stato.

Ad avviso della difesa erariale il rimettente non avrebbe indicato e «nemmeno ipotizzato» il pregiudizio – diverso da quelli relativi a rapporti con la pubblica amministrazione – che avrebbe, in tesi, integrato il bisogno di tutela giurisdizionale, e quindi l'interesse ad agire del contribuente.

L'eccezione, in questi termini, non è fondata.

La CGT ha compiutamente evidenziato i profili di rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale.

Per il giudice *a quo*, infatti, «applicando la norma» in conformità con il diritto vivente, si dovrebbe dichiarare l'inammissibilità del ricorso del contribuente, che non sarebbe sorretto dalla condizione dell'azione rappresentata dall'interesse ad agire, come declinato nelle ipotesi tassative di cui all'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973 (pregiudizio sorto nei rapporti con la pubblica amministrazione).

Se, invece, fossero ritenute fondate le questioni di legittimità costituzionale della nuova norma, dovrebbe affermarsi la sussistenza dell'interesse ad agire del contribuente; e ciò in quanto, come precisa il rimettente, con riferimento alla «Tarsu [...] relativa all'anno 2012 [*recte*: 2011]», in assenza di «atti validi notificati» interruttivi della prescrizione del credito tributario, «la relativa pretesa dovrebbe essere dichiarata prescritta».

10.– Le questioni sollevate dalla CGT, tuttavia, sono inammissibili per un diverso ordine di ragioni.

La disposizione censurata si pone quale epilogo di una complessa evoluzione giurisprudenziale che prende le mosse, come correttamente ricostruito dal rimettente, dalla sentenza n. 19704 del 2015 delle sezioni unite della Corte di cassazione, che ha affermato il seguente principio di diritto: «È 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, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale

invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

In questi termini la pronuncia ha ampliato l'accesso alla tutela giurisdizionale; nella medesima prospettiva si sono poi poste sia due ulteriori pronunce della Corte di cassazione a sezioni unite (Cass., sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913 e n. 13916), sia la sentenza n. 114 del 2018 di questa Corte.

Le prime hanno stabilito, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, la possibilità di impugnare davanti al giudice tributario il pignoramento che costituisca il primo atto con il quale si esprime la volontà di procedere alla riscossione di un credito erariale; la seconda ha posto rimedio alla carenza di tutela che si profilava dinanzi al giudice ordinario, affermando l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera *a*), del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella o all'avviso di cui all'art. 50 del medesimo decreto, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.

L'introdotta possibilità di impugnare la cartella di pagamento che si ritenga invalidamente notificata e di cui il contribuente sia venuto a conoscenza dall'estratto di ruolo (che ne afferma la valida notifica), scontrandosi con le gravi inefficienze del sistema italiano della riscossione, ha però condotto «[al]l'enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo», con «un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per 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» (relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021).

A fronte di una tale proliferazione di ricorsi, che ha messo in crisi il sistema di tutela giurisdizionale, il legislatore è intervenuto con la disposizione censurata, che limita la possibilità di impugnare direttamente il ruolo e la cartella, che si assume invalidamente notificata, solo al ricorrere di determinate fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica amministrazione, ovvero «nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».

11.– A seguito dell'entrata in vigore della norma di nuovo conio, la massa dei ricorsi si è notevolmente ridotta: la difesa erariale afferma che «nell'ultimo anno risultano instaurate soltanto circa 8.000 nuove controversie (di cui circa 6.700 entro la soglia di valore di € 5.000)».

Tuttavia, è indubbio che a tale esito si è giunti incidendo sull'ampiezza della tutela giurisdizionale.

Non solo perché, ad esempio, la tutela cautelare, richiesta al giudice tributario nell'occasione del ricorso avverso l'atto di pignoramento del conto corrente, potrebbe non giungere in tempo per evitarlo. Ma soprattutto perché un vuoto di tutela potrebbe ingenerarsi in forza del fatto che potrebbe non esservi mai un successivo atto – sia perché non correttamente notificato, sia per inerzia della amministrazione finanziaria – che consenta di impugnare, indirettamente, anche la cartella (e, per il tramite di essa, il ruolo) non validamente notificata.

In questa prospettiva il “bisogno” di tutela giurisdizionale si può allora egualmente manifestare in situazioni diverse da quelle considerate nella norma censurata: significativa è l’ipotesi di cessione di azienda, dove in forza dell’art. 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), l’esistenza di un considerevole debito fiscale risultante dall’estratto di ruolo – ma che il contribuente non ha mai potuto contestare a causa dell’invalida notifica, oppure che dovrebbe ritenersi prescritto –, per effetto della responsabilità solidale del cessionario, può incidere sul valore di cessione dell’azienda stessa.

Inoltre, una situazione “analoga” a quelle considerate dalla norma censurata potrebbe verificarsi per quei debitori che operino con soggetti diversi dalla pubblica amministrazione: anche i contraenti privati potrebbero richiedere una attenta verifica circa le pendenze fiscali delle potenziali controparti, che potrebbero pertanto venire escluse dalle contrattazioni a causa di estratti di ruolo gravati da iscrizioni che, come detto sopra, il contribuente non ha mai potuto contestare a causa dell’invalida notifica, oppure che sono relative a debiti ormai chiaramente prescritti.

Significativo, per certi aspetti, è proprio il caso da cui origina l’ordinanza di rimessione, dove veniva in questione un debito fiscale inerente alla TARSU dell’anno 2011 e per il quale, secondo il rimettente, «non vi sono atti validi notificati» e quindi «la relativa pretesa dovrebbe essere dichiarata prescritta» ormai da diversi anni, ma che continuava a pesare sull’estratto di ruolo del contribuente.

In tali casi, a generare il bisogno di tutela giurisdizionale “anticipata” è quindi, in realtà, la patologica situazione, tra l’altro già denunciata da questa Corte con la sentenza n. 120 del 2021 – peraltro seguita, per quanto riguarda in particolare i profili dei meccanismi di finanziamento del sistema della riscossione, da un significativo intervento del legislatore con l’art. 1, commi da 14 a 23, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024) – della singolare esistenza di un “magazzino” di entrate non riscosse pari ad oltre mille miliardi di euro e che, secondo gli ultimi dati, «comprende più di 170 milioni di cartelle, di cui il 60 per cento notificate prima del 2015» (Documento di economia e finanza 2023, Sezione III, pag. 24, nota 32), dove risultano quindi affastellate cartelle che, seppur evidentemente prescritte, incombono sul contribuente e ne possono compromettere la “credibilità fiscale”.

Questa Corte, del resto, è già intervenuta anche a stigmatizzare il cosiddetto meccanismo scalare inverso, che fra l’altro ha addirittura rinviato fino al biennio 2038-2039 l’azione di controllo per i ruoli del 2000 e che, come, correttamente sottolinea l’Avvocatura generale, essendo «basato sull’esame prioritario delle annualità più recenti», concorre alla «stratificazione di crediti vetusti», non riscossi, e «non suscettibili di riscossione», in quanto tali crediti sarebbero «soltanto formalmente [...] ancora in carico all’Agente della riscossione».

In tale occasione questa Corte ha già rimarcato «che una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come “bene pubblico” funzionale “alla valorizzazione della democrazia rappresentativa” (sentenza n. 184 del 2016; nello stesso senso, sentenze n. 247 e n. 80 del 2017), mentre meccanismi comportanti una “lunghissima dilazione temporale” (sentenza n. 18 del 2019) sono difficilmente compatibili con la sua fisiologica dinamica» (sentenza n. 51 del 2019).

12.– Come si è visto, la norma censurata reagisce alla proliferazione dei ricorsi riconoscendo solo in taluni casi la meritevolezza della tutela “anticipata”, riservando agli altri casi la strada dell’impugnazione “indiretta” al fine di censurare, dinanzi al giudice tributario, l’atto esecutivo successivo viziato dalla mancata notifica dell’atto presupposto.

Al riguardo questa Corte ritiene innanzitutto opportuno precisare che l’abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema – dove spesso l’agente della riscossione, addirittura, non è in grado di fornire la

prova della regolare notifica – e così generano un preoccupante contenzioso seriale, non può in via sistematica comprimere il bisogno di tutela “anticipata” dei soggetti (fossero anche pochi) che legittimamente lo invocano.

Il rimedio alla situazione che si è prodotta per effetto della norma censurata coinvolge però profili rimessi – quanto alle forme e alle modalità – alla discrezionalità del legislatore e non spetta, almeno in prima battuta, a questa Corte; tale risultato può, infatti, essere ottenuto intervenendo in più direzioni, peraltro non alternative: sia, da un lato, estendendo, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela “anticipata” a fattispecie ulteriori (quali quelle prima qui indicate) rispetto a quelle previste dalla norma censurata, sia, dall’altro, agendo in radice, ovvero sulle patologie che ancora permangono nel sistema italiano della riscossione. Queste attengono sia al passato, dove, anche per cause storiche, si è accumulata una consistente massa di crediti ormai evidentemente prescritti, sia al futuro perché il sistema dovrà essere strutturato in modo che tale fenomeno non si ripeta, evitando, in particolare, il danno di gravi falle nell’adempimento del dovere tributario, «preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi» (sentenza n. 288 del 2019).

Con riferimento a questa indefettibile esigenza di superare, in definitiva, la grave vulnerabilità ed inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione, questa Corte non può peraltro esimersi dal formulare il pressante auspicio che il Governo dia efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall’art. 18 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale).

13.– Le questioni sollevate dalla CGT partenopea sono quindi inammissibili: il rimettente del resto, da un lato, non misconosce le «ragioni sottese alla norma sotto esame: a seguito delle SS.UU. del 2015 è evidente che il Legislatore si è preoccupato di evitare un proliferare di ricorsi per carichi anche molto risalenti e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero gravato in maniera eccessiva sugli uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di giudizio».

Dall’altro, manifesta «perplexità» per «il fatto che per risolvere tale problema il Legislatore sia intervenuto condizionando pesantemente la possibilità di difendersi in giudizio», censurando quindi la norma in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. «nei termini di cui in motivazione», nella quale, dopo avere esposto una casistica delle fattispecie ritenute indebitamente pretermesse, conclude che «il Legislatore avrebbe potuto adottare soluzioni più snelle e con costi irrisori, che comunque sarebbero state rispettose del diritto di difesa».

Di qui l’inammissibilità delle questioni sollevate, dal momento che, come emerge dalla stessa prospettazione del rimettente, il rimedio al *vulnus* riscontrato richiede, in realtà, un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore (sentenze n. 71 del 2023, n. 96 e n. 22 del 2022, n. 259, n. 240, n. 146, n. 103, n. 33 e n. 32 del 2021).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), così come modificato

dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24, 77, 111, 113 e 117 della Costituzione, dal Giudice di pace di Napoli, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

2) *dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, così come modificato dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 settembre 2023.

F.to:

Silvana SCIARRA, Presidente

Luca ANTONINI, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 17 ottobre 2023

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.