

### **La Corte costituzionale sulla legittimità della preclusione alla tutela anticipata in tema di estratto di ruolo e sul bilancio come “bene pubblico”**

I. - Con la presente pronuncia la Corte costituzionale è intervenuta (su impulso di due ordinanze di remissione, della Corte di giustizia tributaria e del Giudice di pace, entrambi di Napoli) sul complesso tema della tutela “anticipata” degli estratti di ruolo, affrontando altresì il connesso tema dell’inadeguatezza del vigente sistema della riscossione tributaria, che ha spiegato influenza sull’opzione normativa contestata. Le questioni di legittimità costituzionale erano state proposte in relazione all’art. 12, c. 4-*bis*, d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall’art. 3-*bis* d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215.

La norma ha disposto che “*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’art. 80, c. 4, c.c.p., di cui al d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all’art. 1, c. 1, lett. 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’art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione*”. È

appena il caso di aggiungere che, con riguardo al nuovo codice dei contratti pubblici introdotto dal d.lgs. 31 marzo 2023, n. 36, i relativi riferimenti normativi devono essere intesi agli artt. 94, c. 6, e 95, c. 2, che disciplinano l’esclusione degli operatori economici dalle procedure di appalto.

La novella preclude quindi espressamente l’impugnazione del mero estratto e limita quella immediata del ruolo, e proprio da tale previsione sono scaturiti i dubbi di legittimità costituzionale.

Mentre l’ordinanza di rimessione promanante dal Giudice di pace è stata dichiarata inammissibile in punto di rito per l’insufficiente motivazione in relazione al presupposto della controversia (invalidità della notificazione della cartella ovvero del ruolo) la questione proposta dalla Corte di giustizia tributaria è stata affrontata nel merito dalla Consulta, pur senza addivenire a una pronuncia di fondatezza in considerazione della pluralità di soluzioni normative possibili per rimediare alla prospettata illegittimità.

*Punctum dolens* della vicenda, e al contempo presupposto del cospicuo contenzioso in materia, nonché delle questioni di legittimità costituzionale, è in sintesi l’astratta lesività di un atto dalla dubbia valenza, quale la (mera) iscrizione a ruolo, per di più in una situazione di gestione delle attività di riscossione oggettivamente confusa e stigmatizzata dalla sentenza in esame.

II. - Il problema sopra esposto deriva dalla circostanza che l’ordinamento consente un’invasione (almeno astratta) nella sfera di azione di un contribuente tramite un atto non obbligatoriamente notificato, né comunicato. Da qui deriva la sussistenza di un contenzioso relativo al mero “estratto del ruolo”, vale a dire della posizione debitoria del contribuente sovente ricavata dalla mera consultazione del relativo sito *internet*.

Il tema è strettamente connesso con quello della natura giuridica del giudizio tributario. Risulta, infatti, consolidata sia nella giurisprudenza (1) che nella dottrina (2) l’affermazione secondo cui, per quanto il giudice tributario abbia la possibilità di accedere alla generalità degli atti incidenti sul rapporto intercorrente tra privato escusso ed ente impositore, il giudizio conserva carattere impugnatorio, pur se strutturato sulla falsariga dell’impugnazione-merito. Sarebbe, ad esempio, esclusa l’esperibilità di un’azione di accertamento negativo “mero”, laddove non avente in senso anche lato ad oggetto un provvedimento dell’amministrazione finanziaria.

(1) Così *ex plurimis* Cass., Sez. trib., 20 novembre 2007, n. 24011, in *Corriere trib.*, 2007, 48, 3964 ss.

(2) Optano, in particolare, per la natura di giurisdizione esclusiva e di giudizio di accertamento del rapporto controverso (sia pure per mezzo dell’impugnazione di un provvedimento tipizzato) A. Carinci, T. Tassani, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2021, 4<sup>a</sup> ed., 497 ss.

Inoltre, pur ampliando la tipizzazione contenuta nell'art. 19 d.lgs. 30 dicembre 1991, n. 546, in forza della natura di giurisdizione esclusiva affermata sulla scorta dell'art. 19 dello stesso d.lgs., l'autonoma impugnabilità potrebbe coprire, al massimo, tutti i provvedimenti espressione del potere impositivo dell'amministrazione finanziaria.

Tale corollario ha quindi posto complessi problemi in relazione a tutti i casi in cui, ancorché lesivo, il provvedimento non impugnabile non sia preceduto da una manifestazione di volontà, anche se implicita, afferente alla pretesa tributaria sostanziale (3).

La giurisprudenza, considerando il sostanziale vuoto di tutela derivante da un'interpretazione rigorosa dei principi sopra esposti, aveva talora ampliato il novero degli atti impugnabili anche a tutti quelli concretamente lesivi, pur se attinenti al processo esecutivo, in particolar modo nella fattispecie di assoluta abnormità procedimentale, nei casi in cui, come in quello di cui trattasi, l'attività esecutiva fosse espletata in assenza della regolare comunicazione della pretesa impositiva.

In particolare, Cass., S.U., 2 ottobre 2015, n. 19704 (4), aveva affermato che *“una lettura costituzionalmente orientata [...] 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”*.

La consistente crescita del contenzioso tributario, tuttavia, ha presto portato all'introduzione della limitazione descritta, la cui legittimità è stata scrutinata dalla Corte costituzionale e contestata, pur se non demolita, con la pronuncia in commento.

Quanto alla riportata novella, per l'affermazione secondo cui il citato c. 4-bis si applica ai processi pendenti, poiché ha specificato, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata, e per la manifesta infondatezza delle questioni di le-

(3) Nel caso di specie, in relazione alla natura giuridica dell'iscrizione a ruolo v. *ex plurimis* F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, edizione aggiornata da A. Turchi, Torino, Giappichelli, 2023, 75 (che ne sottolinea il carattere prettamente esecutivo).

(4) In *Giur. it.*, 2016, 8-9, 1983, con nota di D. Canè, *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, e in *Foro it.*, 2015, I, 3461.

gittimità costituzionale della norma, Cass., S.U., 6 settembre 2022, n. 26283 (5).

Sostanzialmente, l'esclusione normativa ha portato a una rigorosa delimitazione dell'interesse al ricorso, anche per i giudizi pendenti, ed essa è riconosciuta solo nel caso dei potenziali pregiudizi indicati, con l'esclusione invece di una tutela anticipata e finalizzata alla corretta definizione delle pendenze tributaria dell'interessato.

Resta escluso, quindi, il diritto alla corretta e precisa definizione della propria posizione debitoria, espressione della certezza dei rapporti giuridici che tende attualmente a essere considerata situazione giuridicamente rilevante e tutelabile anche da parte della funzione pubblica, tramite la formazione di atti fidejacenti (6).

III. - La sentenza della Consulta, che ha affermato la legittimità costituzionale della riferita limitazione, presuppone e anzi affronta nel merito il tema a monte della problematica giuridica, vale a dire il dato ordinamentale della scarsa efficienza ed efficacia dell'attuale sistema di riscossione dei tributi, anche per le lacune del controllo giudiziario.

In relazione alla “singolare” previsione contenuta nell'art. 1, cc. 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) che, nel rinnovare le proroghe dei termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità, ha disposto lo scaglionamento in ordine cronologico, inverso a quello dell'affidamento in carico, dei termini di presentazione e controllo delle comunicazioni di inesigibilità dall'1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 v. Corte cost. 15 marzo 2019, n. 51 (7).

Di fatto, poiché per i ruoli del 2000 i termini sarebbero scaduti nel biennio 2038-2039, si sarebbe verificata un'abnorme sospensione della definizione dei rapporti tra ente creditore e agente della riscossione, sino quasi ai quaranta anni (8).

In tale occasione, la Consulta, pur stigmatizzando la disciplina, aveva tuttavia affermato che essa risulta-

(5) In *Riv. esecuzione forzata*, 2023, 1, 61, con nota di G. Caltabiano, *Per le Sezioni unite è superata la tutela immediata dell'estratto di ruolo*, e in *Corriere trib.*, 2023, 1, 53, con nota di M. Basilavecchia, *Si ridimensiona l'impugnazione facoltativa dell'estratto di ruolo*.

(6) V. M.S. Giannini, voce *Certezza pubblica*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, Giuffrè, 1960, 773.

(7) In *Rep. Foro it.*, 2019, voce *Riscossione delle imposte e delle entrate dello Stato e degli enti pubblici*, n. 197; in *Giur. cost.*, 2019, 782, con nota di M. Basilavecchia, *La Corte delimita la nozione di “agente della riscossione”*; in *Azienditalia*, 2019, 855.

(8) Sul punto, nonché in generale sui giudizi nei confronti degli agenti della riscossione v. E. Tomassini, *I giudizi a istanza di parte in materia di rimborso di imposta inesigibili e di quote inesigibili degli altri proventi erariali. La proroga della presentazione delle dichiarazioni di inesigibilità da parte degli agenti della riscossione. Problemi di legittimità costituzionale*, in questa *Rivista*, 2020, 4, 74.

va inapplicabile al caso di specie, ai sensi dell'art. 3, c. 24, lett. b), d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248, sottolineando comunque “*l'esigenza che per i crediti di minore dimensione il legislatore predisponga sistemi di riscossione più efficaci, proporzionati e tempestivi di quelli fin qui adottati*”.

Successivamente, Corte cost., 11 marzo 2022, n. 66 (9) ha tuttavia, nell'ottica della *ratio* della normativa sopra citata (lo “*specifico intento di rispondere a particolari ed eccezionali esigenze riferibili solo ed esclusivamente agli agenti “pubblici” della riscossione e per i quali i termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità erano, al momento della sua entrata in vigore, ancora aperti*”) dichiarato illegittima la sua applicazione (per opera dell'art. 1, c. 815, l. 27 dicembre 2019, n. 160, legge di bilancio 2020) alle società “scorporate” operanti per gli enti territoriali, cioè alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali, il cui ramo d'azienda è stato trasferito, per le quali i descritti termini erano invece ormai scaduti.

Con riferimento alla riforma ordinamentale della riscossione v. il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla l. 1 dicembre 2016, n. 225, che ha, all'art. 1, attribuito le attività di riscossione a un ente pubblico economico, denominato “Agenzia delle entrate-Riscossione” (10).

La riforma non pare avere risolto le problematiche esposte. Infatti, anche se le attività di riscossione risultano accentrate in capo a un unico ente (l'Agenzia delle entrate-Riscossione) (11), permane la differenziazione soggettiva tra ente impositore ed ente riscossore, come sopra accennato peculiare del nostro ordinamento. A tacer d'altro, tale dualità pone il tema, sovente discusso nell'ambito di intenti di riforma del settore, della riformulazione dell'attuale modello di remunerazione dell'agente della riscossione, oggi rappresentato da un aggio sovente molto oneroso.

(9) In questa *Rivista*, 2022, 2, 234, con nota di E. Tomassini, *La Corte costituzionale dichiara l'illegittimità dell'estensione delle proroghe dei termini delle dichiarazioni di inesigibilità alle società private “scorporate”*, e in *Giur. cost.*, 2022, 2, 823.

(10) Per una complessiva ricostruzione v. Corte conti, Sez. centr. contr. gestione, 20 ottobre 2016, n. 11, in questa *Rivista*, 2016, 5-6, 59, con nota redazionale e, quanto alla dottrina, in un'ottica comparatistica, soprattutto in relazione all'auspicabile accentramento della riscossione in capo agli enti impositori, F. Marchetti, *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, estratto dal volume della Fondazione Bruno Visentini, *La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata*, Roma, maggio 2015, *ivi*, 2015, 5-6, 539.

(11) L'art. 1 del citato d.l. ha infatti soppresso le società del Gruppo Equitalia, introducendo norme che regolano (a decorrere dall'1 luglio 2017) le attività di riscossione svolte dal nuovo ente pubblico economico. Successivamente, la l. 30 dicembre 2021, n. 234, all'art. 1, cc. 14-23, anticipando un disegno di complessiva riforma fiscale e del servizio di riscossione, ha previsto una maggiore integrazione tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione.

IV. - È opinione dello scrivente che, come in parte accennato nella pronuncia costituzionale analizzata, la tutela della posizione giuridica *soggettiva* del contribuente, inciso da attività di riscossione (*i.e.* esecutiva) illegittima, quantomeno sotto il profilo procedimentale, possa in modo solo molto difficoltoso essere assicurata da una valorizzazione illimitata del diritto all'accesso alla tutela giurisdizionale da parte del privato.

Per contro, pare innegabile che la salvaguardia degli interessi (anche) privati possa essere maggiormente garantita dall'implementazione di un ordinato sistema della riscossione, trasparente nei rapporti coi cittadini soggetto a un controllo da parte di un giudice indipendente.

In tale ottica, pare non marginale l'affermazione della sentenza in esame secondo cui, invero, “*a generare il bisogno di tutela giurisdizionale anticipata*” è solo “*la patologica situazione, tra l'altro già denunciata da questa Corte [...] 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, p. 24, nota 32), dove risultano quindi affastellate cartelle che, seppur evidentemente prescritte, incombono sul contribuente e ne possono compromettere la credibilità fiscale.*” Si conferma, quindi, l'esistenza di un interesse costituzionalmente rilevante al bilancio, quale “bene pubblico”, precipitato della giurisprudenza della Corte costituzionale.

In particolare, la sentenza in commento afferma 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. 184/2016; nello stesso senso, sentenze nn. 247 e 80/2017), mentre meccanismi comportanti una “lunghissima dilazione temporale” (sentenza n. 18/2019) sono difficilmente compatibili con la sua fisiologica dinamica*” (sentenza n. 51/2019)».

Al riguardo, si rammenta la pronuncia Corte cost., 14 febbraio 2019, n. 18 (12): detta pronuncia, che, prima, ha ammesso la proposizione di questioni di legittimità da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in sede di controllo sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali (soggetti gravemente pregiudicati dalle descritte inefficienze del sistema di riscossione) ha ribadito che “[i]l carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresen-

(12) In questa *Rivista*, 2019, 1, 212, con nota di C. Forte, M. Pieroni, *Prime osservazioni a margine della sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2019*, e in *Foro it.*, 2019, I, 75, con nota di G. D'Auria.

*tanza democratica, [risiede essenzialmente nell'assicurare] ai membri della collettività la cognizione delle modalità [di impiego delle risorse e i risultati conseguiti da chi è titolare del mandato elettorale]", valorizzando il controllo del giudice contabile.*

In tale contesto, quindi, proprio il riferimento alla correttezza del bilancio come bene pubblico consentirà di valorizzare il ruolo della Corte dei conti quale "giudice del bilancio" (13) non solo nella sua predisposizione e rendicontazione ma anche nella relativa gestione delle poste creditorie.

ANDREA LUBERTI

---

(13) Detto concetto è ampiamente analizzato da F. Sucame-  
li, *Il giudice del bilancio nella Costituzione italiana. Analisi del  
sistema giurisdizionale a presidio delle Autonomie e dei diritti  
attraverso l'unico grado*, Napoli, Esi, 2022, *passim*.