

Cartella non notificata, impugnabilità **La Consulta auspica un intervento normativo**

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 190 del 17 ottobre 2023, si è pronunciata sulla legittimità dell'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973 che consente di impugnare il ruolo e la cartella invalidamente notificati soltanto per alcune fattispecie tassative: la decisione si è risolta in una pronuncia di inammissibilità delle questioni proposte ma con il "pressante auspicio" di un intervento normativo in materia. .

La questione

La vicenda nasce dalle due ordinanze, rispettivamente, della Corte di Giustizia Tributaria I grado di Napoli (n. 18 del 23 gennaio 2023) e del Giudice di pace di Napoli (n. 95 del 3 febbraio 2023), che hanno sollevato la **questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 4-bis** (introdotto dall'articolo 3-bis, DI 146/2021, conv. con modificazioni dalla Legge 215/2021), **Dpr 602/1973**: tale disposizione ha limitato la possibilità di **impugnazione "diretta"** del ruolo e della cartella di pagamento, invalidamente notificati e conosciuti tramite la consultazione dell'estratto di ruolo, nelle **sole ipotesi** in cui il contribuente dimostri che possa derivargli un pregiudizio:

- per la partecipazione a una procedura di appalto ex articolo 80, comma 4, Dlgs 50/2016,
- per la riscossione di somme allo stesso dovute da soggetti pubblici per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis, Dpr 602/1973,
- per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica Amministrazione.

Le questioni di legittimità costituzionale sono sorte nel corso di un giudizio riguardante l'impugnazione di una cartella relativa alla Tarsu del 2011 di cui si assumeva **l'invalidità della notifica**, conosciuta dal contribuente soltanto tramite la consultazione di estratti di ruolo, per avvenuta prescrizione del debito tributario, in assenza di atti interruttivi della stessa.

La pronuncia della Corte Costituzionale era particolarmente attesa perché l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973 è stato introdotto in controtendenza rispetto ad un contesto in cui la giurisprudenza si era, viceversa, pronunciata in una prospettiva di **ampliamento** e (soprattutto) **anticipazione** della tutela giurisdizionale del contribuente e, come ricorda anche la Consulta nell'arresto, aveva rappresentato "l'epilogo di una complessa evoluzione giurisprudenziale".

Le Sezioni Unite della Cassazione (**SS.UU. 19704/2015**), infatti, sulla base di una lettura dell'articolo 19, Dlgs 546/1992 costituzionalmente orientata alla tutela del diritto di difesa (articolo 24 Cost.), avevano previsto la possibilità di procedere all'**immediata impugnabilità** del ruolo in mancanza di notifica della cartella di pagamento **senza dover necessariamente attendere la notifica** di un atto successivo, così ampliando l'accesso alla tutela giurisdizionale: "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'articolo 19 Dlgs 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" (nella medesima prospettiva Cass. Civ. SS. UU., 7822/2020, Cass. Civ. SS. UU. 13913/2017, Cass. Civ. SS. UU. 13916/2017).

*La stessa Consulta (Corte Cost. 114/2018), a sua volta, aveva sancito (l'illegittimità costituzionale dell'articolo, 57, comma 1, lett. a), Dpr 602/1973 e per l'effetto) **l'ammissibilità delle opposizioni** regolate dall'**articolo 615 cpc** contro gli atti dell'esecuzione forzata tributaria laddove non riguardassero "contestazioni del titolo".*

Tali pronunce, come rappresentato anche dai giudici rimettenti, avevano di fatto completato "la tutela del contribuente, in quanto in tal modo, il ruolo risultava sempre impugnabile: innanzi al giudice tributario in mancanza di notifica di un atto (funzione recuperatoria) ed innanzi al giudice ordinario per le questioni successive che non riguardavano più il titolo".

*In questo contesto, l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973, limitando la possibilità di impugnare il ruolo e la cartella invalidamente notificati a solo alcune **tassative fattispecie**, si è posto in soluzione di continuità con tali precedenti ed ha effettivamente inciso sul diritto di difesa del contribuente; e ciò ancor più considerato che, secondo la recente interpretazione delle Sezioni Unite, l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973 trova applicazione **anche per i processi pendenti** in quanto "plasma l'interesse ad agire" e configura "una condizione dell'azione" che, in quanto tale, "incide sulla pronuncia della sentenza" (Cass. Civ. 26283/2022; Cass. Civ. 31561/2022): al momento della decisione della controversia, quindi, il contribuente dovrà "a pena di inammissibilità" aver dimostrato la sussistenza dell'interesse ad agire "qualificato" ex lege che dall'iscrizione a ruolo può derivargli un pregiudizio per la partecipazione ad una gara di appalto, per la riscossione di somme dovutegli da enti pubblici o per la perdita di benefici nei rapporti con una pubblica Amministrazione.*

*La non impugnabilità del ruolo e delle cartelle invalidamente notificate (salvo nelle tassative ipotesi previste dall'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973) rappresenta una stortura del sistema e pone innumerevoli problemi: in estrema sintesi, infatti, con l'attuale assetto normativo i contribuenti che tramite l'estratto ruolo vengano a conoscenza dell'esistenza di pretese anche risalenti, che ben possono essere oramai **cadute in prescrizione**, non possono impugnare il ruolo e le cartelle invalidamente notificate ma devono **attendere l'avvio dell'azione esecutiva** per poterli impugnare e*

con il concreto rischio che, a seconda della tipologia di procedura esecutiva (per es. pignoramento presso terzi), la tutela giurisdizionale potrebbe **non intervenire tempestivamente**.

Corte Cost. 190/2023

La sentenza 190/2023 della Corte Costituzionale, tuttavia, dopo aver correttamente riportato le criticità dell'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973, ha però ritenuto **inammissibili** per plurime ragioni le questioni sottoposte al suo vaglio.

La Consulta ha, però, formulato **“il pressante auspicio”** al Legislatore affinché dia efficace attuazione ai principi e criteri direttivi della Legge delega 111/2023 per la revisione (tra l'altro) del sistema nazionale della riscossione ed è questo il profilo dell'arresto che dev'essere particolarmente apprezzato: la Consulta ha, infatti, ben rappresentato l'indeffettibile esigenza di superare **“la grave vulnerabilità ed inefficienza**, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione”.

Ferma la condivisibile delusione delle aspettative che gli operatori avevano riposto nella pronuncia, non possono comunque tralasciarsi (e devono anzi essere **valorizzate**) la corretta rappresentazione delle **criticità** e le **esigenze di tutela** che secondo la Corte Costituzionale l'attuale assetto normativo sottende: proprio tramite tali profili, infatti, l'arresto della Consulta si traduce in un monito al Legislatore per superare le criticità ed inefficienze esistenti.

La Corte Costituzionale, in questo senso, ha chiaramente confermato che l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973, consentendo l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assumono invalidamente notificate (e di cui si sia venuti a conoscenza tramite la consultazione dell'estratto di ruolo) solo per alcune fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica Amministrazione, ha effettivamente **inciso sull'ampiezza** della tutela giurisdizionale del contribuente.

Allo stesso tempo, la Consulta rimarca che, però, la possibilità riconosciuta dalla giurisprudenza di poter sempre impugnare il ruolo e la cartella che si ritengono invalidamente notificati e di cui il contribuente sia venuto a conoscenza dall'estratto ruolo, considerate le gravi inefficienze del sistema della riscossione e in particolare della notifica degli atti di riscossione, ha determinato una **proliferazione di controversie strumentali** di impugnazione degli estratti di ruolo (si veda amplius la Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021).

Il Legislatore, in questa prospettiva, è intervenuto con l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973 proprio per arginare la proliferazione di ricorsi e, in effetti, come evidenzia la Consulta, a seguito di tale disposizione la massa di ricorsi si è notevolmente ridotta: **“nell'ultimo anno risultano instaurate soltanto circa 8.000 nuove controversie (di cui circa 6.700 entro la soglia di valore di Euro 5.000)”**.

Di contro, però, la sentenza in commento sottolinea che la novella ha inciso, **comprimendolo**, sul **diritto di difesa del contribuente** almeno sotto due profili:

- da un lato perché la tutela cautelare dinnanzi al giudice tributario può **non essere tempestiva** rispetto agli atti della riscossione forzata,
- dall'altro perché può verificarsi **un vuoto di tutela** in forza del fatto che potrebbe non essere notificato (od essere non correttamente notificato) un successivo atto di riscossione che consenta di impugnare indirettamente, ai sensi del comma 3 dell'articolo 19, Dlgs 546/1992, anche la cartella (e, per il tramite di essa, il ruolo) non validamente notificata.

L'esigenza di tutelare il contribuente, viceversa, si estende anche a fattispecie diverse rispetto a quelle previste dall'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973; il **"bisogno" di tutela giurisdizionale** può sussistere in presenza di debiti fiscali risultanti dall'estratto di ruolo (che il contribuente non ha per ipotesi mai potuto contestare per l'invalida notifica e che potrebbero essere prescritti) per esempio:

- nell'ipotesi di **cessione d'azienda** o di **operazioni straordinarie** (quali trasformazioni, fusioni e scissioni) perché, considerata la responsabilità solidale del cessionario e dell'ente risultante dall'operazione straordinaria prevista, rispettivamente, dagli articoli 14 e 15, Dlgs 472/1997, l'esistenza di considerevoli debiti fiscali risultanti dall'estratto ruolo potrebbe incidere sul corrispettivo della cessione dell'azienda o influire sul valore economico dell'operazione straordinaria,
- nell'ipotesi di contribuenti che operino con **soggetti diversi dalla pubblica Amministrazione** perché anche i contraenti privati potrebbero richiedere una verifica delle pendenze fiscali delle potenziali controparti e, per l'effetto, escluderle dalla contrattazione,
- nell'ipotesi di **accesso al credito finanziario** (mutui, prestiti, finanziamenti) perché gli istituti di credito (pur non potendo accedere direttamente all'Anagrafe tributaria) potrebbero richiedere un estratto ruolo e peggiorare il rating del cliente in base a quanto ivi risultante.

In questa prospettiva, secondo la Consulta, per quanto "una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle Entrate" rappresenta "un elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, intese come bene pubblico funzionale alla democrazia rappresentativa", di contro però "meccanismi comportanti una lunghissima dilazione temporale sono difficilmente compatibili con la sua fisiologia dinamica": l'articolo 12, comma 4-bis, Dpr 602/1973, pur rappresentando una reazione alla proliferazione dei ricorsi ed all'abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema, non può pertanto comprimere in via sistematica l'esigenza di tutela anticipata dei contribuenti che legittimamente la invocano.

La Corte Costituzionale ha, quindi, espressamente indicato nella sentenza 190/2023 i **criteri direttivi** che il Legislatore deve percorrere per garantire una **piena tutela giurisdizionale del contribuente**. Secondo la Consulta, infatti, il Legislatore deve:

- **estendere**, con i criteri opportuni, la possibilità di una **tutela anticipata** a fattispecie ulteriori (quali, per esempio, quelle sopra indicate) rispetto a quelle oggi tassativamente previste,
- **agire in radice sulle patologie** che ancora permangono nel sistema della riscossione che attengono sia al passato ove si è accumulata una consistente massa di crediti ormai prescritti (“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 ... dove risultano quindi affastellate cartelle che, seppur evidentemente prescritte, incombono sul contribuente e ne possono compromettere la credibilità fiscale”) sia al futuro per evitare che tale fenomeno si ripeta.

Proprio sulla base di tali considerazioni la Consulta ha formulato 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’articolo 18, Legge 111/2023.

Legge delega 111/2023

Il “pressante auspicio” della Corte Costituzionale dovrebbe, allora, guidare il Legislatore nell’attuazione dei principi indicati nella Legge delega 111/2023 in conformità, tra l’altro, ai **criteri direttivi tracciati nella sentenza 190/2023**, ossia specificamente:

- **ampliamento della tutela giurisdizionale anticipata**,
- **superamento delle attuali patologie**.

Fermi alcuni condivisibili dubbi già avanzati in dottrina sulla reale efficacia della riforma della riscossione, nella Legge delega 111/2023 in realtà sono previsti **diversi “principi e criteri”** che si pongono esattamente in linea con le indicazioni della Consulta e che dovrebbero guidare il Legislatore delegato nella riforma della procedura di riscossione in conformità alla sentenza 190/2023.

L’auspicato **ampliamento della tutela giurisdizionale**, infatti, ben può essere attuato valorizzando:

- **l’articolo 19, lett. c), Legge 111/2023** che prevede espressamente di modificare l’articolo 57, Dpr 602/1973 nel senso di consentire che “le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario”, rispettando “le modalità e le forme” previste dal Dlgs 546/1992, in tutti quei casi in cui il contribuente “assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell’intimazione di pagamento”,
- **l’articolo 4, comma 1, lett. g), Legge 111/2023** che prevede espressamente “una disciplina generale delle cause di invalidità”, tra l’altro, “degli atti di riscossione”.

Il superamento delle attuali patologie, allo stesso modo, ben può essere attuato valorizzando quanto indicato nell'articolo 18, comma 1, Legge 111/2023 (espressamente rubricato "Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione") con riferimento specificamente:

- *alle lett. a), c) ed f) che prevedono il superamento dell'attuale sistema caratterizzato da una netta separazione tra il titolare della "funzione" di riscossione (agenzia delle Entrate) ed il titolare dell'attività di riscossione (agenzia delle Entrate-Riscossione) con assorbimento delle funzioni in capo all'agenzia delle Entrate,*
- *alla lett. e) che prevede il superamento generalizzato del sistema del ruolo anche per tributi diversi rispetto a imposte dirette ed Iva con l'attribuzione della funzione di titolo esecutivo direttamente all'atto prodromico (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, avviso di recupero del credito).*

*La Legge delega 111/2023, in altre parole, prevede diversi principi e criteri che si pongono esattamente in linea con quanto previsto dalla sentenza 190/2023 della Corte Costituzionale: il vero "auspicio", affinché la sentenza 190/2023 non si traduca in un nulla di fatto, è che il Legislatore **non perda l'occasione** per attuare una riforma che sia effettivamente idonea a superare le attuali patologie del sistema della riscossione e nel rispetto del diritto di difesa del contribuente.*