

L'impugnabilità dell'estratto di ruolo nei "circoscritti" casi previsti dal legislatore nazionale: il passaggio da una tutela c.d. diretta ad una tutela c.d. dinamica con l'intervento del giudice nomofilattico

The actionability of the statement of account in the "circumscribed" cases provided for by national legislation: the shift from a so-called direct protection to a so-called dynamic protection with the intervention of the nomofilactic judge

di Paolo Caldarone

Abstract [ITA]: Il contributo analizza gli atti impugnabili dell'amministrazione finanziaria nel contenzioso tributario, soffermandosi sui principali sviluppi normativi e giurisprudenziali e sulle conseguenze processuali che si produrrebbero nei confronti del contribuente nella scelta dell'atto impugnato, concludendo con un'analisi critica relativa ad una riduzione della tutela del contribuente per "rafforzare" gli interessi dell'amministrazione finanziaria.

Abstract [ENG]: *The paper analyzes the actionable acts of the tax administration in tax litigation, focusing on key regulatory and jurisprudential developments and the resulting procedural consequences for the taxpayer when choosing the contested act. It concludes with a critical analysis concerning the reduction of taxpayer protection to reinforce the interests of the tax administration.*

Parole chiave: estratto di ruolo – impugnabilità – contenzioso tributario – tutela del contribuente
Keywords: *statement of account – actionability – tax litigation – taxpayer protection*

SOMMARIO: **1.1** Premesse. – **1.2** Tipologie di atti impugnabili e l'interpretazione estensiva del giudice nomofilattico per la tutela del contribuente. – **1.3** Ruolo ed estratto di ruolo: differenze e conseguenze processuali della loro impugnazione. – **1.4** I principali sviluppi giurisprudenziali in materia di estratto di ruolo e i casi della sua inammissibilità: l'intervento delle sezioni unite del 2015 e 2022, e il giudizio di legittimità costituzionale. – **1.5** Considerazioni conclusive.

1.1 Premesse.

L'oggetto del presente lavoro è l'analisi dell'estratto di ruolo e dei casi in cui al contribuente viene riconosciuta la possibilità di impugnare il provvedimento di natura impositiva, anche se invalidamente notificato. Tale provvedimento viene conosciuto soltanto attraverso l'estratto di ruolo, il quale è intrinsecamente privo di natura impositiva. A tal fine, vengono evidenziati i principali sviluppi normativi e giurisprudenziali in materia.

Un punto focale è costituito dalle modifiche apportate con l'art. 3-bis, c. 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con l. 17 dicembre 2021, n. 215. Queste disposizioni hanno delimitato in maniera tassativa i casi di impugnabilità. Oggi il contribuente può contestare il provvedimento dell'amministrazione finanziaria con l'estratto di ruolo solo se dimostra che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio in specifici rapporti con le pubbliche amministrazioni. Questa novità ha mutato, conseguentemente, l'orientamento consolidato della Cassazione e della Corte costituzionale. Tale evoluzione non può prescindere dalla crescente necessità di ridurre la mole del contenzioso tributario e di tutelare le vulnerabilità del sistema di riscossione italiano.

In particolare, il contributo si articolerà in tre parti. La prima si concentrerà su alcune considerazioni generali riguardanti le tipologie di atti che possono essere impugnati nel contenzioso tributario, sia dal punto di vista normativo che dal giurisprudenziale, e la finalità del giudizio

tributario. Successivamente, nella seconda parte verranno analizzate le principali differenze tra estratto di ruolo e ruolo, in relazione agli atti impugnabili dell'amministrazione finanziaria. Sebbene abbiano un nome simile, rivestono molteplici differenze, tra cui l'assenza nell'estratto di ruolo della natura impositiva. L'estratto di ruolo è un mero elaborato informatico richiesto dal contribuente; il suo annullamento ed "eliminazione" dal mondo giuridico non porterebbe alcun effetto, salvo il caso in cui si chieda l'annullamento del suo contenuto che fa riferimento ad atti di natura impositiva affetti da vizi di notificazione. Infine, la terza parte si concentrerà sui principali sviluppi giurisprudenziali dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo. Verrà evidenziato il passaggio da una tutela c.d. *diretta* (Sezioni Unite 2015), che consentiva l'immediata impugnabilità in mancanza di notifica della cartella, a una tutela c.d. *dinamica* (Sezioni Unite 2022).

In tale contesto, l'analisi si estenderà alla conferma della legittimità di tale assetto da parte della Corte Costituzionale (sentenza n. 190/2023) e alla successiva istituzionalizzazione della "tutela dinamica" operata dalla Riforma della Riscossione (d.lgs. n. 110/2024), la quale ha ampliato le ipotesi di pregiudizio rilevante. Da ultimo, si darà conto delle recenti aperture della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 14012/2025) che, in deroga ai limiti normativi, ha riammesso la tutela immediata laddove funzionale alla salvaguardia dell'impresa in crisi.

Le Sezioni Unite 2022 hanno sancito l'onere, a carico della parte che propone ricorso avverso l'estratto di ruolo, di dar prova dell'attualità del suo interesse ad agire in relazione alle ipotesi previste dall'art. 12, c. 4-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Le premesse di fondo consistono nel porre chiarezza in una tematica in continua evoluzione e novità. Dopo ben sette anni, la Cassazione ha ribaltato il proprio orientamento, "rafforzato" dal recentissimo intervento della Corte costituzionale che ha ritenuto la legittimità costituzionale dell'art. 12, c. 4-*bis*, d.P.R. 602/1973 e dell'art. 3-*bis*, c. 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146.

Oggi, soltanto nei casi tassativamente indicati dalla novella in questione, è possibile per il contribuente impugnare l'estratto di ruolo, restando prive di una tutela c.d. *diretta* le circostanze estranee da queste indicate. Questo repentino "cambio di rotta" pone questioni complesse, soprattutto in ragione dell'applicazione retroattiva della nuova norma, che ha lasciato i contribuenti precedentemente in giudizio soccombenti in innumerevoli circostanze.

L'analisi condotta evidenzierà, in conclusione, come questa svolta normativa e giurisprudenziale, pur perseguendo l'interesse costituzionale del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato, abbia prodotto una netta limitazione della tutela del contribuente rispetto a vizi di notificazione, restringendo il diritto di difesa a una "selezione" delle situazioni meritevoli di tutela immediata.

1.2 Tipologie di atti impugnabili e l'interpretazione estensiva del giudice nomofilattico per la tutela del contribuente.

Prima di analizzare le principali differenze tra ruolo ed estratto di ruolo, sia dal punto di vista normativo che giurisprudenziale, risulta necessario esaminare le tipologie di atti che possono essere impugnati nel contenzioso tributario. La peculiarità di tali atti è ciò che contraddistingue il processo tributario dagli altri processi nel nostro ordinamento.

Il processo tributario è caratterizzato dall'impugnazione mediante ricorso di determinati atti, definiti "autonomamente impugnabili" e individuati nell'art. 19, c. 1, d.lgs. n. 546/1992. Questo meccanismo investe il giudice dell'esame della controversia. Nello specifico, la norma prevede: «il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-*bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, 2° comma; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di

tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado»¹.

Tutto ciò che non è ricompreso in tale elenco costituisce atto non impugnabile autonomamente, come sancito dal comma 3 del medesimo decreto: «Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»². Per divenire oggetto della controversia, l'atto intermedio dovrà, quindi, essere impugnato necessariamente unitamente all'atto successivo autonomamente impugnabile, rientrando nella c.d. tutela "differita"³.

Perciò, suddetta disposizione fornisce i c.d. "limiti interni" della giurisdizione tributaria, stabilendo le tipologie di controversie ammissibili. Il processo ha la struttura del processo "da ricorso", in quanto il contribuente può proporre la propria domanda soltanto impugnando un atto o un comportamento inerte dell'amministrazione finanziaria, mentre i c.d. "limiti esterni" sono enucleati nell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992⁴.

Ad ogni modo, alla giurisdizione tributaria non corrisponde, in maniera completa, la forma del c.d. processo di impugnazione, poiché la finalità del contenzioso non si limita soltanto all'annullamento dell'atto impositivo, bensì all'accertamento della fondatezza della pretesa erariale.

Tuttavia, per evitare vuoti di tutela, la dottrina e la giurisprudenza condividono l'opinione secondo cui, benché il legislatore avesse riservato a sé l'individuazione degli atti contro i quali fosse possibile esperire ricorso, non bisogna vincolare l'interprete al *nomen juris* dell'atto. È stata così applicata un'interpretazione estensiva di suddetto elenco, che è stata "rafforzata" dalla categoria dei c.d. atti "atipici" individuati dal giudice nomofilattico. Invero, la Cassazione civile, sezione tributaria, ha chiarito che: «in tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art. 19»⁵.

Inoltre, non a caso, l'art. 19 conclude ammettendo che singole leggi possano prevedere l'autonoma impugnabilità di specifici atti. Infatti, con ordinanza n. 26129/2017 la Cassazione, Sez. VI, ha statuito che: «in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto - nella specie, preavviso di iscrizione ipotecaria - non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma cionondimeno avente natura di atto impositivo, rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo»⁶. Pertanto, risulta necessario evidenziare che oltre agli atti espressamente menzionati, sono impugnabili altre due categorie di atti: in primo luogo, quelli che pretendono autoritativamente il tributo e che devono essere impugnati a pena di decadenza, sebbene denominati in modo diverso e non espressamente menzionati

¹ Art. 19, co. 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

² Cass. Civ., Sez. V, ord. 21 gennaio 2020, n. 1230.

³ Art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992.

⁴ Cfr. G. FRANSONI, *Spunti in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, Pisa, fasc. 11, 2012, 979.

⁵ Art. 2, d.lgs. n. 546/1992.

⁶ Cass. civ., sez. VI, ord. 2 novembre 2017, n. 26129.

dal medesimo articolo; in secondo luogo, quelli che non hanno caratteristiche impositive e possono essere impugnati facoltativamente, cioè non a pena di decadenza, come gli avvisi bonari.

Un esempio di atto atipico a cui è stata riconosciuta l'impugnabilità è il preavviso di iscrizione ipotecaria. Per tale atto, la Cassazione ha statuito che: *«in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto - nella specie, preavviso di iscrizione ipotecaria - non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma cionondimeno avente natura di atto impositivo, rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo»*⁷. In quest'ultima ipotesi, il contribuente per contestare un atto c.d. intermedio e privo di potestà impositiva, dovrà attendere la notificazione di un atto autonomamente impugnabile e proporre ricorso avverso entrambi⁸.

Per suddette caratteristiche, il contenzioso tributario è caratterizzato, salvo il caso del silenzio sul rimborso, dalla notifica al contribuente di un provvedimento impositivo da cui necessiterà la contestazione di suddetta pretesa erariale⁹.

Conseguentemente, in relazione a quanto appena argomentato, gli atti impugnabili del processo tributario non si concentrerebbero solamente nell'elencazione dell'art. 19, bensì sulle "funzioni" da essi svolte. Si tratta di un'interpretazione "funzionale" per cui sarebbero impugnabili davanti al giudice tributario tutti gli atti espressivi di una manifestazione di volontà impositiva dell'ufficio finanziario ed idonei ad incidere negativamente nella sfera patrimoniale del contribuente¹⁰.

1.3 Ruolo ed estratto di ruolo: differenze e conseguenze processuali della loro impugnazione.

Dopo aver analizzato le tipologie di atti che possono essere impugnati nel contenzioso tributario, concentrando l'attenzione sull'interpretazione estensiva dei c.d. atti tipici, ex art. 19, c. 1, d.lgs. n. 546/1992, compiuta dal giudice nomofilattico per tutelare il contribuente, nel presente paragrafo verrà analizzata la differenza tra ruolo ed estratto di ruolo, nonché le relative conseguenze processuali derivanti la loro impugnazione, soprattutto in rapporto alla notificazione o meno della cartella di pagamento al contribuente.

In particolare, per quanto riguarda la notificazione del ruolo e della cartella di pagamento, sebbene entrambi siano atti impugnabili nel contenzioso tributario, dal punto di vista processuale mutano gli effetti se il contribuente decide di impugnare l'uno rispetto all'altro; infatti, se propone ricorso avverso la cartella di pagamento illegittimamente notificata, l'accoglimento delle pretese del debitore da parte del giudice non comporta la nullità anche del ruolo, mentre, nel caso in cui venga accolta la nullità del ruolo, viene determinato anche la nullità della cartella, in quanto dipendente dallo stesso¹¹. Non a caso, l'art. 21, c. 1, del d.lgs. n. 546/1992¹² prevede che: *«il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*.

Diversamente, in relazione all'estratto di ruolo, suddetto provvedimento non sarebbe impugnabile

⁷ Cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 546.

⁸ Cfr. M. BEGHIN - F. TUNDO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 326.

⁹ Cfr. A. CONTRINO - E. DELLA VALLE - A. MARCHESELLI - E. MARCELLO - G. MARINI - S. M. MESSINA - M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 431.

¹⁰ Cfr. F. RASI, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario: il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova, 2022, 10.

¹¹ Cfr. A. KOSTNER, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022, 175.

¹² Art. 21 d.lgs. n. 546/1992.

per l'assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, poiché privo di natura impositiva, *ex art. 100 c.p.c.*¹³.

Ciononostante, prima delle modifiche avvenute nel 2021 dal legislatore nazionale, non c'era traccia nel diritto positivo di una impossibilità di impugnare l'estratto di ruolo, se non l'intervento delle Sezioni Unite del 2015 e la distinzione compiuta tra suddetto provvedimento e il ruolo, che ha posto una chiarificazione sui loro principali elementi distintivi. La giurisprudenza ha statuito che, dal punto di vista definitorio, il ruolo è un atto amministrativo impositivo, poiché è un provvedimento proprio dell'ente impositore specificamente previsto e disciplinato dal d.P.R. n. 602 del 1973. Pertanto, deve ritenersi tipico sia rispetto alla forma che al contenuto sostanziale, in quanto titolo esecutivo. L'art. 10 lett. b) di suddetto decreto stabilisce che il ruolo: «è *elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario*». L'art. 11 del medesimo decreto specifica che: «*nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi*». L'estratto di ruolo, invece, non essendo specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente, viene formato soltanto su istanza del debitore e consiste in un mero elaborato informatico formato dall'esattore, contenente sostanzialmente gli elementi della cartella, e privo, pertanto, di qualsivoglia pretesa impositiva diretta e indiretta¹⁴.

Oltre a ciò, la possibilità di impugnare l'estratto di ruolo veniva riconosciuta, con suddetta pronuncia giurisdizionale¹⁵, soltanto nel caso in cui la notifica della cartella fosse viziata, riconoscendo la recettività degli atti tributari, per cui l'effetto giuridico non decorre dalla data di adozione del provvedimento, bensì dalla data di avvenuta comunicazione dello stesso, escludendo l'applicazione dell'istituto della "piena conoscenza", ai sensi dell'art. 1335 c.c. ai fini del decorso di suddetto termine, impedendo, conseguentemente, che possa produrre i suoi effetti prima che siano scaduti i termini per impugnare, rafforzando la tutela del contribuente.

Giova, inoltre, precisare che l'atto autonomamente impugnabile deve essere, secondo il c.d. principio di concentrazione, impugnato entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto, ai sensi dell'art. 21, c. 1, d.lgs. n. 546/1992, il quale stabilisce che: «*il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*»¹⁶. La cui violazione determinerebbe l'impossibilità di rilevare i vizi di notificazione dell'atto in questione. Ciononostante, in caso di mancata notificazione di suddetto atto, alla quale segue la successiva notifica di un altro atto, secondo una lettura costituzionalmente orientata di suddetta norma, è possibile impugnare quest'ultimo unitamente al primo, e far valere i vizi di entrambi, come sancito dall'art. 19, c. 3, d.lgs. n. 546/1992. In particolare, l'omessa notifica di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che causa la nullità dell'atto successivo e che può essere fatto valere anche ricorrendo avverso quest'ultimo. Tale norma, pertanto, individua i momenti di tutela del contribuente, poiché dalla notifica segue l'inizio dell'*iter* giudiziario.

Tuttavia, secondo la recente giurisprudenza di legittimità, in risposta alle disposizioni di cui all'art. 12, c. 4-*bis*, d.P.R. n. 602/1973¹⁷, introdotto dall'art. 3-*bis*, c. 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (convertito in l. 17 dicembre 2021, n. 215), nel caso in cui il contribuente venga a conoscenza di un atto impositivo a suo carico, invalidamente notificato, soltanto mediante atti privi di natura impositiva, l'estratto di ruolo insieme alla cartella di pagamento possono essere impugnati soltanto in alcuni casi tassativi, in cui il contribuente dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio in specifici rapporti con le pubbliche amministrazioni, identificati dal legislatore¹⁸. L'articolo in questione sancisce che: «*l'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di*

¹³ Art. 100 c.p.c.

¹⁴ Artt. 10, 11 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

¹⁵ Cfr. Cass. civ., Sez. Un., 12 maggio 2015, n. 19704.

¹⁶ Art. 21, c. 1, d.lgs. n. 546/1992.

¹⁷ Art. 12, c. 4-*bis*, d.P.R. n. 602/1973.

¹⁸ Cfr. A. KOSTNER, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 75.

pagamento 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, 4° comma, 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 Ministero 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»¹⁹.

Più precisamente, lo *ius superveniens* ha stabilito il divieto di impugnazione diretta delle cartelle di pagamento non notificate, qualora non si dimostri la sussistenza, alternativamente, di una delle tre condizioni stabilite dalla legge, con applicazione retroattiva, secondo le Sezioni Unite del 2022²⁰, sebbene in contrasto con il diritto precedente, poiché interesserebbe tutti i procedimenti pendenti alla data del 21 dicembre 2021, a prescindere della data di istaurazione del giudizio²¹.

Ad ogni modo, sebbene la Cassazione abbia applicato suddetta norma in maniera retroattiva, bisogna prendere in considerazione anche gli ulteriori orientamenti in relazione alla attuazione di suddetta nuova disposizione normativa. Il primo approccio rammenta che la norma in questione, non risolvendo in maniera né diretta e né indiretta il problema della successione di leggi nel tempo, non ponendosi neppure come norma di interpretazione autentica, sarebbe palese che il legislatore abbia escluso un'applicazione retroattiva della norma sopravvenuta, alla luce anche di un'interpretazione letterale e testuale.

Un secondo orientamento, invece, consisterebbe nell'analizzare la questione alla luce del principio *tempus regit actum*, ai sensi dell'art. 11, disp. prel. c.c., il quale prevede che: «*Le legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo. I contratti collettivi di lavoro possono stabilire per la loro efficacia una data anteriore alla pubblicazione, purché non preceda quella della stipulazione*»²². Conseguentemente, la nuova norma dovrebbe disciplinare non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore, bensì anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore²³.

Oltre a ciò, la possibilità di impugnare il contenuto dell'estratto di ruolo, non riguarda soltanto la cartella e l'intimazione di pagamento, poiché, in tal caso, si applicherebbe una interpretazione illogica ed asistemica; diversamente, si estenderebbe a tutti gli atti tributari recettizi, effettivamente conosciuti dal contribuente ma non all'esito del perfezionamento del procedimento notificatorio.

Ciononostante, se il ricorso è stato accolto nel merito in primo grado, essendo stato ritenuto espressamente o implicitamente l'ammissibilità dell'atto introduttivo avverso il provvedimento privo di natura impositiva, la questione non dovrebbe più essere rilevata nei gradi successivi, poiché il difetto di agire, quale condizione, può essere rilevata d'ufficio. Quindi, nel caso in cui non sia rilevato dal giudice di *prime cure*, il giudice di gravame non può pronunciarsi sulla sua inammissibilità, in quanto la circostanza è oggetto di giudicato interno²⁴.

Pertanto, si ravvisa un "cambio di rotta" della giurisprudenza di legittimità, dovuto dalle novità normative introdotte dal legislatore, che, seppure per garantire un'applicazione conforme alla normativa vigente, non si può fare a meno di evidenziare la limitazione della tutela del contribuente nel "circoscrivere" i casi di impugnazione dell'estratto di ruolo.

¹⁹ Art. 3-bis, c. 1, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, conv. in l. 17 dicembre 2021, n. 215.

²⁰ Cass. civ., Sez. Un., 6 settembre 2022, n. 26283.

²¹ Cfr. D. DEOTTO - L. LOVECCHIO, *La Consulta non scioglie la riserva sul divieto di impugnazione della cartella non notificata*, Ancona, 13 novembre 2023, 4064.

²² Art. 11 disp. prel. c.c.

²³ Cfr. F. RASI, *La non impugnabilità dell'estratto di ruolo nel quadro dell'esecuzione tributaria: problemi ancora aperti*, Pisa, 12 aprile 2022, 13.

²⁴ Cfr. M. BRUZZONE, *Limiti all'impugnazione immediata di ruoli e cartelle: travagli "costituzionalmente orientati" nell'attesa della Corte Costituzionale*, Milano, 2023, 173.

1.4 I principali sviluppi giurisprudenziali in materia di estratto di ruolo e i casi della sua inammissibilità: l'intervento delle sezioni unite del 2015 e 2022, e il giudizio di legittimità costituzionale.

Con l'intervento delle Sezioni Unite del 2015 si è verificato un aumento del contenzioso tributario, poiché è stato consentito al contribuente di impugnare gli atti di natura impositiva mediante la contestazione del contenuto dell'estratto di ruolo, in mancanza di notifica della cartella, senza dover necessariamente attendere la notifica di un atto successivo, applicando una tutela c.d. immediata attraverso la possibilità di impugnazione "diretta" dell'estratto di ruolo.

Tuttavia, ci sono state molteplici circostanze in cui il giudice nomofilattico, applicando suddetto orientamento giurisprudenziale, ha dichiarato inammissibili le impugnazioni del contenuto dell'estratto di ruolo nei casi in cui la notificazione della cartella esattoriale era avvenuta correttamente, rilevando la carenza di interesse ad agire del contribuente, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., nonché la violazione delle norme in materia di giusto processo, ai sensi dell'art. 111 Cost., statuendo che il ricorrente avrebbe potuto ottenere la tutela giurisdizionale soltanto se avesse impugnato nei termini di legge l'atto correttamente notificato, evitando, pertanto, di gravare, ritardare e compromettere la celerità e i presupposti del contenzioso tributario, proponendo ricorso avverso un provvedimento privo di natura impositiva.

L'art. 111 Cost. prevede che *«La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata. [...] Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati. Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione per violazione di legge. [...] Contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti il ricorso in Cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione»*²⁵.

Infatti, con la sentenza n. 5443/2019 la Cassazione civile ha precisato, in relazione all'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, che *«una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato – impugnabilità prevista da tale norma – non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compromesso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione»*²⁶.

Giova, inoltre, evidenziare che in un caso del tutto analogo la Cassazione con sentenza n. 31240/2019 ha escluso la tutela del contribuente che aveva impugnato il contenuto dell'estratto di ruolo, inerente un'intimazione di pagamento correttamente notificata e ammessa da quest'ultimo con ricorso, dichiarando il difetto di interesse ad agire in giudizio, nonché la violazione dei termini di impugnazione degli atti impositivi²⁷.

Diversamente, altre pronunce del giudice nomofilattico, sempre in applicazione delle sezioni unite del 2015, hanno ritenuto ammissibile il ricorso avverso l'estratto di ruolo, soprattutto, con la sentenza n. 27799/2018 e hanno riconosciuto l'interesse ad agire in giudizio del contribuente che aveva impugnato il solo estratto di ruolo, benché il suo contenuto si riferisse ad un ruolo e una cartella di pagamento non notificati, omettendo, tuttavia, di allegare gli atti impositivi oggetto dell'annullamento nel contenzioso. In particolare, nel caso di specie, la Cassazione ha precisato che, sebbene l'estratto

²⁵ Art. 1, l. cost. 23 novembre 1999, n. 2.

²⁶ Cass. civ., sez. VI, ord. 25 febbraio 2019, n. 5443.

²⁷ Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2019, n. 31240.

di ruolo sia un atto privo di natura impositiva e, pertanto, sussisterebbe un difetto di interesse a ricorrere in capo al contribuente, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., tuttavia, *«le cose stanno diversamente laddove l'impugnazione investa l'estratto di ruolo per il suo contenuto, ossia in riferimento agli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati e cioè il ruolo e la cartella, mai notificati»*²⁸.

Oltre a ciò, una pronuncia del tutto similare, in cui la sezione V della Suprema Corte di cassazione è giunta alla medesima conclusione, ritenendo ammissibile il ricorso avverso il contenuto dell'estratto di ruolo inerenti atti impositivi non correttamente notificati, è l'ordinanza n. 23076/2019, con cui la sezione tributaria della Cassazione ha riconosciuto l'interesse ad agire in giudizio in capo al contribuente, rigettando il ricorso formulato dall'amministrazione finanziaria, che si fondava su una interpretazione, piuttosto, restrittiva in merito alla corretta applicazione dell'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, nonché sulla carenza di interesse a ricorrere prevista nel codice di rito²⁹.

Successivamente, dopo l'intervento legislativo che ha previsto l'introduzione dei limiti inerenti i casi di impugnazione del contenuto dell'estratto di ruolo sanciti nell'art. 3-bis del d.l. n. 146/2021, passando ad una tutela giurisdizionale fondata su un'azione di tipo "dinamica", sono state nuovamente investite le sezioni unite sulla questione della ammissibilità dell'impugnazione del contenuto di suddetto provvedimento di natura non impositiva.

Più precisamente, il giudice nomofilattico si è dovuto pronunciare in merito alla possibile applicazione della nuova norma ai giudizi pendenti; ciononostante, è evidente che suddetto intervento normativo è stato ritenuto necessario dal legislatore per ridurre l'aumento del contenzioso tributario avvenuto con le Sezioni Unite del 2015, a causa dell'inefficienza della riscossione coattiva, che ha indotto anche la Corte costituzionale³⁰ a sollecitare il legislatore a riformarne suddetti meccanismi.

Preliminarmente, la Cassazione ha precisato che la disposizione dell'art. 12, c. 4-bis, del d.P.R. n. 602/1973, introdotto con il d.l. n. 146/2021 è ricognitiva della natura non impositiva dell'estratto di ruolo, non si tratta di una norma d'interpretazione autentica dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, nonché la norma non è retroattiva, perché non disconosce le conseguenze già realizzate del fatto compiuto, non incide sul novero degli atti impugnabili in quanto non ne esclude il ruolo e la cartella di pagamento e, neppure, introduce motivi d'impugnazione o foggia quelli che già potevano essere proposti.

Inoltre, il giudice nomofilattico ha statuito che la disciplina sopravvenuta si applica ai processi pendenti, poiché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già sugli effetti di impugnazione³¹.

Sono molteplici le pronunce giurisprudenziali applicative delle sezioni unite del 2022 in materia di non impugnabilità di estratto di ruolo, con la conseguente applicazione del diritto sopravvenuto.

Più precisamente, la Cassazione ha statuito la mancanza di interesse ad agire per il ricorso proposto dal contribuente avverso l'estratto di ruolo che aveva ad oggetto una cartella di pagamento che non risultava essere stata notificata, come era risultato dalla relata dell'amministrazione finanziaria, la quale attestava che la notifica era stata eseguita *ex art.* 140 c.p.c. e la raccomandata informativa non era stata ricevuta in quanto il destinatario era "sconosciuto", poiché, preliminarmente, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile, evidentemente dallo stesso non può decorrere alcun termine, oltre che parte ricorrente aveva omesso di dimostrare l'interesse ad agire nei termini e nei casi previsti dallo *ius superveniens*³².

Anche nel caso in cui il contribuente aveva proposto ricorso per cassazione, avverso il contenuto dell'estratto di ruolo, inerente i crediti in materia di riscossione previdenziali, la Cassazione civile ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso per vizio di interesse a ricorrere, poiché non avrebbe

²⁸ Cass. civ., sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27799.

²⁹ Cass. civ., sez. V, ord. 17 settembre 2019, n. 23076.

³⁰ Corte cost., 25 maggio 2021, n. 102.

³¹ Cass. civ., Sez. Un., 6 settembre 2022, n. 26283.

³² Cass. civ., Sez. II, ord. 26 ottobre 2023, n. 29729.

provveduto a dimostrate, come invece richiesto dalle sezioni unite del 2022 sopraindicate, la sussistente dell'interesse ad agire nei termini del diritto sopravvenuto né in senso al ricorso, né comunque prima dell'inizio della discussione dell'udienza pubblica, ritenendo pertanto non comprovata la necessaria condizione dell'azione³³.

Ciononostante, sebbene il legislatore abbia delineato in maniera piuttosto limitativa i campi in cui al contribuente venga concesso di impugnare il provvedimento impositivo con l'estratto di ruolo, in assenza di prova che la cartella esattoriale sia stata regolarmente notificata, con l'ordinanza n. 4448/2023 la Cassazione civile ha riconosciuto, fondandosi sulle sezioni unite del 2022, l'interesse ad agire in giudizio al contribuente che aveva impugnato l'estratto di ruolo e la cartella esattoriale viziata dalla notifica, lamentando con ricorso per cassazione la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione tra quanto chiesto in giudizio e quanto pronunciato dal giudice di appello. Nel caso di specie, parte ricorrente censurava la sentenza di appello, nella parte in cui il giudice di gravame, nonostante dichiarasse ammissibile l'opposizione e il giudicato interno sulla inesistenza della notifica, in assenza di prova che la cartella fosse stata ritualmente notificata, aveva omesso di pronunciarsi sulla nullità della notifica della cartella, entrando, invece, nel merito dell'eccezione di prescrizione. Giova, inoltre, precisare che, suddetto caso, non rientra nelle elencazioni ritenute tassative dal legislatore nazionale in cui è consentita la contestazione dei provvedimenti impositivi viziati di notifica e conosciuti mediante l'estratto di ruolo³⁴.

Sulla questione è stata sollevata anche il giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 12, c. 4-*bis*, d.P.R. 602/1973 e dell'art. 3-*bis*, c. 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado e del giudice di pace di Napoli, in riferimento agli artt. 3, 24 e 133 della Cost., su cui la Corte costituzionale non ha ritenuto sussistente suddetta illegittimità costituzionale, riportando ed applicando la soluzione espressa a sezioni unite nel 2022, secondo cui *«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 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 prova. Il fine della novella sarebbe stato, quindi, quello di arginare l'istaurazione di una mole di giudizi potenzialmente idonea a pregiudicare la funzionalità del sistema giudiziario nel suo complesso. 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»*.

Più precisamente, in relazione alla scelta compiuta dal legislatore nazionale di limitare i casi in cui rendere ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo, non ha constatato l'inammissibilità delle questioni sollevate, dal momento che rientra nella discrezionalità del legislatore³⁵.

Questo percorso evolutivo, mirato a bilanciare la tutela del contribuente e l'efficienza della riscossione, si è consolidato con l'intervento della Corte Costituzionale, sentenza n. 190 del 2023, che è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità delle restrizioni all'impugnabilità, ai sensi dell'art. 12, c. 4-*bis*, del d.P.R. n. 602/1973. In particolare, la Consulta ha dichiarato le questioni inammissibili per difetto di motivazione sulla rilevanza, rilevando che i giudici rimettenti non avevano fornito chiarimenti sufficienti sulla validità delle notifiche nel caso concreto. Tuttavia, la pronuncia ha indirettamente avallato l'impianto normativo vigente, riconoscendo la discrezionalità del legislatore nel limitare i casi di impugnazione diretta dell'estratto di ruolo e nel bilanciare il diritto

³³ Cass. civ., sez. IV, 20 aprile 2023, n. 10609.

³⁴ Cass. civ., sez. III, ord. 14 febbraio 2023, n. 4448.

³⁵ Corte cost., 21 settembre 2023, n. 177.

di difesa con l'efficienza della riscossione e la riduzione del contenzioso strumentale. La sentenza, pertanto, ha rafforzato l'idea che la norma censurata non leda il diritto di difesa (art. 24 Cost.), ma lo sposti al primo atto successivo, salvo i casi di pregiudizio specifico³⁶.

L'assetto della tutela dinamica è stato poi definitivamente istituzionalizzato e ampliato dal d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110³⁷ (Riforma della Riscossione), attuativo della Legge Delega Fiscale³⁸. Questo intervento normativo, pur mantenendo la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, ha sensibilmente esteso il perimetro della tutela giurisdizionale, ampliando le ipotesi di pregiudizio che legittimano l'impugnazione immediata del ruolo o della cartella non notificati e prevedendo, oltre ai rapporti con la Pubblica Amministrazione³⁹, anche i pregiudizi che possano derivare nei contesti cruciali della vita economica dell'impresa, come le procedure del Codice della Crisi d'Impresa, le operazioni di finanziamento e la cessione d'azienda. Suddette modifiche hanno avuto l'obiettivo di tutelare il contribuente nella sua capacità economica e commerciale⁴⁰.

Contestualmente, per affrontare la storica inefficienza del "magazzino fiscale", la riforma introduce il meccanismo del "discarico automatico", le quote affidate all'Agente della Riscossione e non riscosse entro il 31 dicembre del quinto anno successivo (con decorrenza dal 2025) saranno automaticamente eliminate dal bilancio, restituite all'ente creditore e non più gestite coattivamente da ADER, salvo i crediti oggetto di procedure esecutive in corso o altre specifiche eccezioni. Tale misura è stata finalizzata a rendere il sistema più credibile e funzionale, in linea con i principi di efficienza e buon andamento della P.A.⁴¹.

A completamento degli obiettivi della Riforma di tutelare l'impresa nei momenti di crisi, il Giudice nomofilattico, con la sentenza n. 14012 del 26 maggio 2025, ha stabilito che l'impugnazione del ruolo o della cartella di pagamento, anche quando basata sulla sola eccezione di mancata o irregolare notifica del titolo esattoriale, è sempre ammissibile nel momento in cui l'azione sia finalizzata a evitare ovvero far revocare la declaratoria di fallimento. Questa pronuncia riconosce che, in un contesto dove il credito tributario viziato viene utilizzato come base per l'istanza di fallimento, la necessità di difesa del contribuente prevale su ogni potenziale preclusione derivante dalla tardività dell'impugnazione, garantendo la contestazione dell'esistenza o dell'efficacia del credito posto a fondamento della procedura concorsuale⁴².

Conseguentemente, in relazione a quanto appena argomentato, si può constatare che il sistema ha completato il suo passaggio da una tutela c.d. diretta, inaugurata dalle Sezioni Unite del 2015, a una tutela c.d. dinamica. Questo modello, formalizzato dalle Sezioni Unite del 2022 e istituzionalizzato dalla Riforma della Riscossione del 2024, risponde all'esigenza di ridurre il contenzioso strumentale senza ledere il diritto di difesa, ma anzi rafforzandolo selettivamente.

1.5 Considerazioni conclusive.

In relazione a quanto analizzato, risulta evidente che la suddetta novità normativa, a causa della sua applicazione retroattiva, ha causato diverse problematiche al contribuente. Quest'ultimo, sebbene avesse instaurato il giudizio nel pieno rispetto dei criteri precedentemente fissati dal giudice nomofilattico con le Sezioni Unite del 2015, si è trovato completamente soccombente in innumerevoli circostanze nel contenzioso tributario.

³⁶ Corte cost., 21 settembre 2023, n. 190.

³⁷ D.lgs. 29 luglio 2024, n. 110.

³⁸ L. 9 agosto 2023, n. 111.

³⁹ Cfr. F. FOGLIA, *Riscossione: Le nuove regole di riordino del sistema nazionale in attuazione della Riforma fiscale. Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 110 del 29 luglio 2024*, in *Accademia Tributaria*, 2024, 1, 1.

⁴⁰ Cfr. E. COVINO, *Ampliamento dell'impugnabilità di ruoli non correttamente notificati: effetti attuali e futuri*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2024, 4, 321.

⁴¹ Cfr. G. DUMITRASCU, *Decreto Riscossione 2024: guida alle novità*, in *Fiscomania*, 2024, 10, 1.

⁴² Cass. civ., Sez. V, 26 maggio 2025, n. 14012.

Infatti, con l'intervento del giudice nomofilattico nel 2022, e successivamente con la pronuncia di inammissibilità della Corte Costituzionale n. 190 del 2023, si è consolidato il principio secondo cui la limitazione del diritto di difesa rientra nella discrezionalità del legislatore nazionale. Ciò ha comportato, di fatto, una limitazione degli interessi del contribuente, con una conseguente disparità di trattamento rispetto agli interessi dell'Amministrazione finanziaria, richiamando l'esigenza, di rilievo costituzionale, del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato.

La *ratio* della novella è stata, in particolare, quella di contrastare la prassi di azioni giudiziarie proposte a distanza di anni e volte a sfruttare l'inattività dell'Agente per la riscossione, arginando l'instaurazione di un insieme di giudizi potenzialmente idonei a pregiudicare la funzionalità del sistema giudiziario nel suo complesso. A tal fine, il legislatore ha selezionato e tipizzato, compatibilmente con il principio del codice di rito inerente l'interesse ad agire, le ipotesi in cui la tutela c.d. anticipata continua ad essere riconosciuta.

In altre parole, il legislatore, pur esercitando il suo potere discrezionalmente e tutelando gli interessi dell'Amministrazione finanziaria, ha limitato il contribuente a una tutela immediata solo in caso di provvedimenti lesivi che rientrino nelle ipotesi tassativamente previste. Questo ha lasciato una sorta di "carta bianca" all'Agente di Riscossione, il quale rischia di essere destinatario di un procedimento in caso di mancata notificazione dei provvedimenti impositivi solo in specifiche circostanze (come i pregiudizi nei rapporti con la P.A. o, dopo la riforma, anche nei contesti commerciali e finanziari).

Questo indirizzo si è definitivamente consolidato con il d.lgs. n. 110 del 2024, attuativo della Delega Fiscale. La riforma, pur introducendo il "discarico automatico" per i crediti inesigibili e ampliando le ipotesi di pregiudizio impugnabili, non ha reintrodotta l'impugnabilità diretta dell'estratto di ruolo, stabilizzando così il passaggio dalla vecchia tutela "diretta" alla nuova tutela "dinamica" e differita.

Pertanto, sebbene legittimo da un punto di vista costituzionale, non si può non accogliere la tesi secondo cui il diritto di difesa, costituzionalmente previsto nell'art. 24 Cost., subisce una compressione a causa di questa "specifica" selezione delle circostanze in cui è possibile impugnare l'estratto di ruolo.

Diversamente, sarebbe stato consono un percorso inverso: concentrarsi maggiormente su una riforma strutturale dell'Amministrazione finanziaria, evitando un'ulteriore limitazione del contribuente ad avere una tutela giurisdizionale e un giusto processo in merito ad illegittime pretese impositive. Si sarebbe dovuto evitare di predisporre una novità normativa che "selezionasse" le situazioni meritevoli di tutela diretta, lasciando prive di suddetta tutela le ulteriori circostanze.

Tuttavia, proprio in risposta alle criticità generate dalla tassatività delle ipotesi di impugnazione e in ossequio ai principi di effettività della tutela giurisdizionale, la giurisprudenza di legittimità ha già mostrato un'apertura significativa, con la sentenza n. 14012 del 26 maggio 2025, stabilendo che, anche in assenza di notifica, l'impugnazione del ruolo o della cartella è sempre ammissibile se finalizzata a evitare o revocare la declaratoria di fallimento. Questa pronuncia riafferma la prevalenza del diritto di difesa in situazioni di pregiudizio estremo, delineando un confine invalicabile oltre il quale la limitazione della tutela dinamica non può spingersi, confermando che l'effettività della tutela giurisdizionale, seppur selettiva, viene mantenuta nei contesti di massima vulnerabilità del contribuente.