



Diritto Tributario

Il “canto di natale” del legislatore: la non impugnabilità dell’estratto di ruolo

di Federico Rasi

3 febbraio 2022

Sommario:

Il “canto di natale” del legislatore: la non impugnabilità dell’estratto di ruolo

di Federico Rasi*

Sommario: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Lo “Spirito del Natale Passato”: lo scenario aperto dalla sentenza n. 19704 del 2015. – 3. Lo “Spirito del Natale Presente”: il nuovo assetto delineato dal legislatore. – 4. Lo “Spirito del Natale Futuro”: il rischio di creare vuoti di tutela. – 5. Considerazioni conclusive.

1. Considerazioni introduttive

Con il discusso art. 3-*bis*, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 ([\[1\]](#)), introdotto dalla legge di conversione 17 dicembre 2021, n. 215, è stato inserito, all’art. 12, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il nuovo comma 4-*bis* per affermare normativamente:

a)la non impugnabilità dell’estratto di ruolo;

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

Le ragioni dell’introduzione di queste previsioni si rinvengono nella Relazione finale del 30 giugno 2021, della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ([\[2\]](#)). Questo gruppo di lavoro aveva affrontato numerose criticità del processo tributario e aveva fornito puntuali suggerimenti per risolverle; tra le problematiche discusse, vi era proprio anche quella dell’impugnabilità o meno dell’estratto di ruolo.

Più dettagliatamente, la Commissione segnalava quale profilo di debolezza del sistema processuale il “*caso delle impugnative proposte avverso gli estratti di ruolo*” ([\[3\]](#)), in quanto la riconosciuta impugnabilità di tale atto consentiva di mettere in discussione il diritto di procedere alla riscossione sulla base di provvedimenti già notificati al contribuente, senza attendere la notifica di quelli consequenziali ([\[4\]](#)).

La Commissione osservava come l’orientamento giurisprudenziale, che era seguito all’*“emanazione della sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta «ammissibile l’impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l’estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario»*, avesse comportato la possibilità per il contribuente di *“far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d’eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l’Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell’esercizio dell’autotutela”*. La soluzione tramite cui ovviare a tale assetto era rinvenuta, anche dalla Commissione interministeriale, nel riconoscimento normativo della non impugnabilità dell’estratto di ruolo, salve eccezioni.

Il legislatore si è sostanzialmente avvalso di tali studi per regolare la questione e predisporre il menzionato art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602 del 1973. Questa norma apre scenari nuovi e pone le basi per una diversa organizzazione del sistema processuale tributario che meritano di essere analizzati. Allo stesso tempo, nel procedere al suo studio, non si possono trascurare le accese reazioni che ha suscitato in quanto ha modificato un assetto, di estremo favore per il

contribuente, che sembrava prossimo a consolidarsi. Tali aspetti meritano di essere separatamente discussi.

2. Lo “Spirito del Natale Passato”: lo scenario aperto dalla sentenza n. 19704 del 2015

Le Sezioni Unite nella menzionata sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704 ([\[5\]](#)), avevano, testualmente, negato l’impugnabilità dell’estratto di ruolo (escludendo addirittura che esso potesse qualificarsi come atto), vista l’inidoneità del medesimo a contenere qualsiasi pretesa impositiva. Per i giudici di legittimità si doveva affermare «*indiscutibilmente*» la non impugnabilità dello stesso «*per la assoluta mancanza di interesse (ex art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l’eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato*».

Questa conclusione era il frutto di più ampie considerazioni di fatto e di diritto, su alcune delle quali appare opportuno soffermarsi. Innanzitutto, la Corte definiva cosa fosse esattamente “l’estratto di ruolo”. Comunemente, viene indicato con tale espressione un documento, sorto nella prassi, di cui il diritto positivo non fornisce alcuna definizione legale, rilasciato dall’incaricato della riscossione, che evidenzia ciò che risulta dal suo sistema informativo interno e ove sono riepilogati i dati relativi ad una certa iscrizione a ruolo (l’ente impositore che ha eseguito quella iscrizione, la sua causale, il numero della conseguente cartella di pagamento e la data della sua notifica ove avvenuta) ([\[6\]](#)). Esso permette al contribuente di conoscere la propria situazione e, se del caso, saldare eventuali posizioni debitorie aperte. Questo atto è ricognitivo di un ruolo e/o di una cartella di pagamento, di regola, già emessi e già notificati o, comunque, in corso di notifica; non può però escludersi che il contribuente ottenga tale documento mentre ancora l’incaricato della riscossione non abbia neppure avviato gli adempimenti cui è tenuto. Potrebbe così, ad esempio, verificarsi che un contribuente venga a conoscenza dell’esistenza di un’iscrizione a ruolo nei suoi confronti prima della formale notifica della cartella di pagamento.

La Cassazione lo mette a confronto con il ruolo, osservando come l’estratto di ruolo sia un atto singolare (e non collettivo) che, nella parte relativa al contribuente interessato, riproduce sostanzialmente il contenuto del ruolo e che non viene notificato (a differenza del ruolo) al contribuente, ma solo occasionalmente e casualmente portato a conoscenza dello stesso ([\[7\]](#)).

Tali premesse consentono alla Corte di ritenere che l’estratto di ruolo e il ruolo sono atti del tutto distinti, sicché non è assolutamente possibile «*confondere l’“estratto di ruolo” con il “ruolo” e, soprattutto, [non è in alcun modo possibile] ridurre, attesa la nota anfibologia di ogni documento, ad uno solo i due oggetti (“documento” e suo “contenuto”) come se si trattasse di una mera*

diversità di nome dello stesso oggetto». Per questa via la Cassazione giunge alla conclusione che, nonostante il contribuente, conoscendo l’estratto di ruolo, abbia, in via di fatto, contezza del ruolo (e, quindi, dell’esistenza di un titolo esecutivo nei suoi confronti), non si possono ritenere i due atti equiparabili in quanto la conoscenza dell’estratto di ruolo non può consentire l’avvio della fase esecutiva, effetto a cui è, invece, strutturalmente finalizzato il ruolo.

Le considerazioni che precedono consentono alla Corte di escludere che l’estratto di ruolo possa considerarsi un atto amministrativo. Secondo la tassonomia tradizionale è tale solo una manifestazione di volontà, di conoscenza o di giudizio avente rilevanza esterna, proveniente da un’Autorità amministrativa nell’esercizio di una funzione amministrativa la cui efficacia, ove trattasi di atto recettizio, è condizionata alla sua trasmissione all’interessato nei modi previsti dalla legge (pubblicazione, comunicazione e notificazione) ([\[8\]](#)).

Per tutti questi motivi, solo il ruolo può essere considerato un “provvedimento” proprio dell’ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell’ente suddetto), mentre «l’*“estratto di ruolo”*, invece, è (*e resta sempre*) solo un *“documento”* (un *“elaborato informatico... contenente gli... elementi della cartella”*, quindi unicamente gli *“elementi”* di un atto impositivo) formato dai concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta». Questa inidoneità a contenere qualsivoglia pretesa impositiva comporta indefettibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale per assoluta mancanza di interesse a ricorrere.

Le Sezioni Unite non si fermavano, però, a questa osservazione, ma procedevano oltre e prendevano in considerazione l’ipotesi che potesse residuare un interesse del contribuente ad impugnare non tanto l’estratto di ruolo, quanto il suo *“contenuto”*, ovverosia a impugnare gli atti che l’estratto stesso riporta: il ruolo e/o la cartella di pagamento. Se non sussiste alcun dubbio in ordine alla loro impugnabilità quando sono notificati al contribuente nei modi ordinari (in questi casi non può non ritenersi sussistente *“il diritto e l’onere dell’impugnazione”*), risulta, invece, problematico ammettere la loro giustiziabilità quando la notifica è mancante o invalida ed essi sono conosciuti, appunto, attraverso l’estratto di ruolo. È la questione della loro impugnabilità in caso di conoscenza *“occasionale”*.

La nozione di conoscenza *“occasionale”* (e la sua differenza con quella *“legale”*) è ben nota e risalente nella giurisprudenza della Cassazione ([\[9\]](#)) che l’ha tracciata con riferimento alle norme che stabiliscono il decorso dei termini per impugnare le sentenze. Adattando le conclusioni cui perviene con riferimento a questi casi ([\[10\]](#)), la Cassazione giungeva alla conclusione per cui, in tutti i casi in cui il contribuente viene a conoscenza *“legale”* (e non *“occasionale”*) di un atto,

questo potrà essere impugnato e si tratterà di impugnazione a pena di decadenza, mentre (ed era questa la portata innovativa della sentenza) ove il contribuente venga a conoscenza dello stesso atto, ma in via “occasionale”, l’impugnazione sarà ugualmente ammessa, ma solo in via facoltativa ([\[11\]](#)).

Qualificare l’impugnazione quale facoltativa consente alla Cassazione di offrire un’opportunità in più al contribuente, senza in alcun modo pregiudicarlo: il contribuente potrà rinviare l’accesso alla giustizia tributaria a seguito della notifica del primo atto “tipico”. In definitiva, si offrono in questo modo “più frecce all’arco” del contribuente.

Per la Cassazione, si ovviava così alle inefficienze del sistema di differimento della tutela delineato dall’art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 ([\[12\]](#)), e si forniva una lettura costituzionalmente orientata di tale norma: per la Corte, l’impugnabilità dell’atto precedente non notificato unitamente all’atto successivo notificato non poteva costituire l’unica possibilità per il destinatario di far valere l’invalidità della notifica di un atto del quale era, comunque, legittimamente venuto a conoscenza. Si doveva, invece, dare al contribuente la facoltà di far valere, appena avutane conoscenza, la suddetta invalidità.

Il sistema delineato dalle Sezioni Unite era, dunque, quello della:

- a)non impugnabilità dell’estratto di ruolo;
- b)impugnabilità in via facoltativa di qualunque ruolo e cartella di pagamento (asseritamente) non notificata in modo valido.

La Cassazione aveva, dunque, fatto ricorso allo schema dell’impugnazione facoltativa (che consente al contribuente di impugnare un atto senza incorrere in decadenze e preclusioni) per costruire un assetto indubbiamente garantistico e favorevole al contribuente che poteva anticipare il più possibile il momento di accesso alla tutela giurisdizionale. In estrema sintesi, il sistema risultante da tale assetto evitava al contribuente di dover attendere l’avvio di una procedura esecutiva per contestare il diritto dell’Amministrazione finanziaria a procedere nei suoi confronti. Si salvaguardava allo stesso tempo la natura impugnatoria del processo tributario in quanto esso era pur sempre avviato dall’impugnazione di un atto impositivo (non notificato), evitando di configurare (pur muovendosi sul filo di lana) l’esperimento di azioni di accertamento preventivo negativo.

3. Lo “Spirito del Natale Presente”: il nuovo assetto delineato dal legislatore

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

Occorre sul punto precisare che, nella parte in cui l’art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602 del 1973, dispone che “*l’estratto di ruolo non è impugnabile*”, esso non si discosta, sul piano formale, da quanto già avevano affermato le Sezioni Unite; vi si allontana significativamente solo nel prosieguo.

Se il problema fosse stato solo l’impugnazione dell’estratto di ruolo in quanto tale, un espresso intervento normativo sarebbe stato superfluo: sarebbe bastato che i giudici applicassero in modo sistematico (ed esemplare) l’istituto della condanna alle spese per paralizzare quelle azioni dei contribuenti che la Relazione finale della Commissione interministeriale criticava. Ciò che realmente ha voluto fare il legislatore è paralizzare l’anticipata reazione. Il problema che essenzialmente si pone è quello del “tempismo” della tutela: la tutela accordata al contribuente deve necessariamente arrivare al primo momento utile? Cassazione e Legislatore dimostrano di avere opinioni opposte.

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

Si può dare a tale quesito risposta negativa in quanto ciò che è costituzionalmente vietato è il verificarsi di vuoti di tutela. In questo caso non ve ne sono. Ciò che la norma vieta è l’impugnabilità in via “diretta” di ruolo e cartella invalidamente notificati, non anche quella in via “indiretta”. Non è così impedito l’accesso ai giudici tributari, ma è solo rinviato.

Il problema dell’impugnabilità di ruolo e cartella di pagamento che presentano vizi di notifica si risolve riaffermando l’operatività dell’art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, secondo il quale, già ora, in caso di mancata notifica (cui deve accostarsi il caso di notifica invalida) ([\[13\]](#)) di un atto, quest’ultimo può essere impugnato unitamente al successivo atto e in questa sede è riconosciuta al contribuente la possibilità di impugnare e contestare nel merito la pretesa impositiva ([\[14\]](#)).

Il sistema delineato dal d.lgs. n. 546 del 1992 già ora tollera ipotesi di impugnabilità differita, che, anzi, è il sistema di tutela tipicamente previsto dal legislatore per risolvere la questione della giustiziabilità di atti non impugnabili. Riaffermare, nel caso che qui occupa, l’operatività dell’art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, non appare privo di copertura costituzionale.

Ciò non toglie che il contribuente potrà effettivamente trovarsi in situazione di “affanno”. La tutela è, infatti, rinviata all’avvio di procedure esecutive, i tempi delle quali sono ristretti e nelle quali non è sempre facile ottenere misure di tipo cautelare. È forse su questi punti che sarebbe dovuto intervenire il legislatore: avrebbe dovuto rendere più efficace la tutela accordata al contribuente nella fase esecutiva e gli avrebbe dovuto riconoscere forme di tutela in via d’urgenza più celeri.

Se questo vale con riferimento alla prima parte della norma, sono diverse le considerazioni che offre la seconda parte della stessa, ovverosia quella che ammette l’impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento *“che si assume invalidamente notificata”* in presenza di circostanziate e tassative (stando al tenore letterale della norma) fattispecie: evitare l’esclusione da una procedura di appalto, evitare il c.d. blocco dei pagamenti da parte di una Pubblica amministrazione o evitare la perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una Pubblica amministrazione.

Vale la pena svolgere alcune riflessioni su tale previsione.

In primo luogo, non risulta chiaro se trattasi di impugnazione facoltativa o a pena di decadenza. Si ritiene di dover rispondere alla questione considerando questa impugnazione come prevista a pena di decadenza.

L’argomento sistematico restituisce questa conclusione in quanto, a livello normativo, non risultano previsti dal legislatore casi di impugnazione facoltativa; essa è affermata solo in via giurisprudenziale.

L’argomento teleologico consente di pervenire alla stessa conclusione in quanto dimostra che la norma è stata introdotta per evitare pregiudizi che il contribuente potrebbe subire da rapporti con la Pubblica amministrazione. Ciò che il legislatore prefigura è l’avvio presso una Pubblica amministrazione di un procedimento l’esito del quale è condizionato dalla regolarità fiscale del contribuente. Ne deriva che, esaurito tale procedimento, non sussiste alcun interesse del contribuente a ricorrere contro ruolo e cartella di pagamento; pertanto, al contribuente o si accorda tutela immediatamente o non ha senso accordargliela successivamente. La Cassazione, quando consente di impugnare in via facoltativa un atto, riconosce una tutela ulteriore e

anticipata rispetto a quella prevista al momento “giusto”. Nel caso in esame, non è questo il problema che si pone; si discute piuttosto di quale sia questo momento “giusto”, al verificarsi del quale la tutela non può che essere a pena di decadenza.

In secondo luogo, si pone anche il problema di determinare il giorno dal quale calcolare l’ordinario termine di sessanta giorni per impugnare. **In proposito, va ricordato che oggetto di impugnazione sono il ruolo e la cartella notificati in modo viziato, conosciuti per il tramite dell’estratto di ruolo, il quale è stato rilasciato in vista di un contatto con una Pubblica Amministrazione.**

Una prima ipotesi, la più semplice, sarebbe quella di ritenere che il termine di impugnazione decorra dal rilascio dell’estratto di ruolo in quanto è in quel momento che si conoscono gli atti che si vogliono impugnare. Sembra essere questa la soluzione più semplice e in linea con il sistema normativo e giurisprudenziale. Il problema che tale soluzione pone è che in questo momento potrebbero non essersi ancora verificati gli eventi prefigurati dal legislatore per legittimare l’impugnazione, eventi che, invece, il contribuente dovrà dimostrare per vedere ammesso il ricorso.

In questa prospettiva, al fine di formulare una seconda ipotesi, si potrebbe “sfruttare” quella parte della norma in esame che dispone l’impugnazione del contribuente nel caso in cui “*possa derivargli un pregiudizio*” da un rapporto con la Pubblica Amministrazione. Potrebbe valorizzarsi tale passaggio ritenendo che il termine di sessanta giorni decorra dall’aver avuto il contribuente un “contatto qualificato” con una Pubblica amministrazione, ovverosia dall’aver presentato domanda di partecipazione ad una gara di appalto, dall’attendere un pagamento dalla stessa per ottenere il quale si deve tenere conto delle risultanze dell’estratto di ruolo o dall’attendere un qualunque altro vantaggio che il contenuto dell’estratto di ruolo potrebbe impedire di ottenere. Questa soluzione avrebbe un ulteriore merito: consentire al contribuente di provare giudizialmente di trovarsi nelle condizioni indicate dalla norma. Ai fini dell’ammissibilità dell’impugnazione, appare inevitabile che sia chiesto al contribuente di dimostrare di trovarsi in una delle ipotesi previste dall’art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973.

Questa soluzione consente di rispettare il dato normativo, ma lascia aperto comunque un profilo: non esclude il rischio che la decisione della Commissione tributaria arrivi in via tardiva. Per risolverlo, si dovrebbe agire sui procedimenti amministrativi cui il contribuente partecipa sospendendoli o prevedendo una partecipazione con riserva dello stesso, fino a che la vicenda tributaria non sia stata chiarita.

In terzo luogo, si pone il problema di comprendere la portata temporale della norma, ovverosia se essa abbia o meno efficacia retroattiva.

L’Agenzia delle entrate, in occasione di Telefisco 2022 ([\[15\]](#)), ha ritenuto che «*il legislatore si è posto nel solco già tracciato dalla giurisprudenza di Cassazione ed è intervenuto per ribadire la non impugnabilità dell’estratto di ruolo e prevedere le casistiche in cui l’interesse del debitore ad impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata, senza attendere la notifica dell’atto successivo*

L’Amministrazione finanziaria sembrerebbe, dunque, attribuire alla norma in esame efficacia retroattiva.

Non si concorda del tutto con tale ricostruzione. L’art. 3-bis, n. 146 del 2021 di cui si discute, dal punto di vista sostanziale, reagisce ad una regola (l’impugnabilità facoltativa di atti non notificati, ma conosciuti dal contribuente) di esclusiva derivazione pretoria, ma non lo fa scegliendo uno tra i possibili significati che si potevano attribuire né all’art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, né ad una qualunque altra norma previgente. Il predetto art. 3-bis, n. 146 del 2021, neppure si autoqualifica, dal punto di vista formale come norma di interpretazione autentica, come, invece, richiederebbe lo Statuto dei contribuenti. Tali circostanze, complessivamente considerate, escludono si possa dargli quel valore che pretende di riconoscergli l’Agenzia.

Quand’anche si potesse qualificare l’articolo di cui si discute quale norma di interpretazione autentica, potrebbe invocarsi quella giurisprudenza della Consulta ([\[16\]](#)) per la quale l’efficacia nel tempo di simili disposizioni deve, comunque, soggiacere a un giudizio di ragionevolezza tale per cui la loro naturale retroattività può recedere se diviene lesiva della certezza dei rapporti giuridici. La diffusa dichiarazione di inammissibilità delle impugnazioni facoltative di ruoli e cartelle invalidamente notificate creerebbe, proprio una non desiderabile situazione di incertezza ([\[17\]](#)).

La novella normativa va piuttosto considerata regolare un profilo procedimentale, anzi processuale, del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, tale per cui essa non si può qualificare quale norma sostanziale, ovverosia impositiva (poiché non interviene sulla determinazione del presupposto). Questa natura comporta che, al pari delle altre disposizioni processuali e procedurali, l’art. 3-bis in questione soggiaccia al principio “*tempus regit actum*”, principio cardine delle logiche temporali del processo in base al quale un atto deve seguire le norme vigenti nel momento in cui viene realizzato, andando, dunque, ad applicarsi le regole esistenti nel momento in cui l’atto ha origine.

L'operatività di tale principio è stata poi precisata dalla giurisprudenza con riferimento a modifiche nel regime di impugnazione di un provvedimento giudiziario, caso che, pur essendo diverso da quello che qui ci occupa, pone problemi del tutto analoghi. Per la Corte costituzionale ([\[18\]](#)), in queste situazioni, «*in mancanza di una disciplina transitoria, ... [il regime di impugnazione degli atti giudiziari] ... va desunto dalla normativa vigente quando essi sono venuti a giuridica esistenza (come osservato dalla giurisprudenza di legittimità: Cass., 12 maggio 2000, n. 6099, e 20 settembre 2006, n. 20414)».* Per la Cassazione ([\[19\]](#)), «*si avrebbe una indebita applicazione retroattiva della legge processuale ove si pretendesse di applicare la legge sopravvenuta in relazione ad atti, le sentenze, che in base alla legge del tempo in cui erano stati posti in essere implicavano un diverso regime di impugnazione. Il principio tempus regit actum sembra essere più correttamente applicato, ... allorquando il regime impugnatorio venga ancorato alla normativa vigente al momento in cui la sentenza da impugnare sia venuta ad esistenza. (Cfr. utilmente Cass. 20414/06; 5342/09; 9940/09)».*

Da questi orientamenti risulterebbe del tutto rafforzata la regola secondo cui l'impugnazione di un atto deve avvenire secondo le regole vigenti al momento in cui esso è emesso.

In definitiva, riconoscere che il nuovo regime di impugnazione operi solo per i ricorsi notificati dal 21 dicembre 2021 appare più coerente con la vera natura dell'art. 3-bis, n. 146 del 2021 e maggiormente in linea con le posizioni della giurisprudenza in casi simili.

In quarto luogo, vale la pena riflettere sull'individuazione di casi in cui, in via eccezionale, è ammessa l'impugnazione dell'estratto di ruolo. La strada percorsa dal legislatore dimostra la sua intenzione di dare (o almeno di tentare di dare) corpo alla regola dell'interesse ad agire (come è chiamato nel processo civile) o interesse a ricorrere (come è chiamato nel processo amministrativo). Un simile assunto svolge un rilievo particolare in quanto tale principio è invocato, con una crescente frequenza, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione quale criterio alla luce del quale allargare il novero degli atti impugnabili.

Per la Corte di legittimità, l'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), purché sia verificato il sorgere «*in capo al contribuente destinatario [dell'atto da impugnare] già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico)».* Per tale via, la Cassazione individua nuove occasioni di

tutela.

La giurisprudenza tributaria dimostra così di invocare un principio fondamentale dei sistemi processuali nazionali che nulla osta ad essere applicato anche al sistema processuale tributario. Ciò che è criticabile di tale orientamento è piuttosto il fatto che, sino ad ora, la Cassazione non si sia in alcun modo curata di declinare in concreto tale interesse. Nella giurisprudenza della Corte, il rinvio all’art. 100 cod. proc. civ. ([\[20\]](#)) appare poco più di un “ritornello” cui non viene ancora data adeguata e definitiva sostanza, salve talune sporadiche eccezioni ([\[21\]](#)).

La proposta della Commissione fa, invece, proprio questo: procede, in modo coerente con le ricostruzioni sorte attorno all’art. 100 cod. proc. civ. nell’ambito del processo civile e di quello amministrativo, per predeterminare i casi in cui tale interesse può ritenersi sussistente.

La nozione di interesse ad agire/interesse a ricorrere si rinviene tanto nel processo civile quanto in quello amministrativo per legittimare l’accesso alla tutela giurisdizionale, a condizione che l’attore/ricorrente vanti un interesse ([\[22\]](#)):

- “personale”, dovendo il risultato positivo del contenzioso riguardare esattamente e direttamente il ricorrente. Tale requisito della personalità è ritenuto verificato quando il vantaggio attiene alla sfera giuridica del ricorrente medesimo, non rilevando, in alcun modo, la sfera di altri soggetti, neppure se legati a lui da vincoli stretti;
- “diretto” o “concreto”, dovendo l’effetto lesivo derivare direttamente dal provvedimento impugnato. Questo requisito esprime il rapporto di causalità che intercorre tra l’atto e la lesione, tale per cui si deve registrare un pregiudizio concretamente verificatosi ai danni del ricorrente;
- “attuale”, dovendo sussistere al momento del ricorso e persistere per tutta la durata del giudizio ([\[23\]](#)). La lesione non è ritenuta sussistere al momento del ricorso se il provvedimento in questione non è efficace in quanto, ad esempio, occorre: *i*) l’emanazione di provvedimenti successivi e l’autorità preposta non vi ha ancora provveduto; *ii*) dipende da provvedimenti che non sono ancora operanti; *iii*) occorre attendere il verificarsi di eventi futuri e incerti imputabili tanto all’Amministrazione precedente, quanto a soggetti estranei ad essa.

Sotto questo punto di vista, l’elencazione proposta dalla Commissione individua pregiudizi certamente apprezzabili: tanto l’esclusione da una procedura di appalto, che causa la perdita di opportunità per un’impresa, quanto il c.d. blocco dei pagamenti da parte di una Pubblica Amministrazione, che crea un danno patrimoniale immediato, quanto, ancora, la perdita di un beneficio, che potrà essere non necessariamente patrimoniale, nei rapporti pendenti con una Pubblica Amministrazione, soddisfano tali caratteri. L’elencazione normativa individua, in modo

del tutto corretto, casi di sussistenza di un interesse a ricorrere che possono legittimare il contribuente all'impugnazione degli atti conosciuti per il tramite dell'estratto di ruolo.

Lo scenario che si apre non risulta, dunque, criticabile, fermi, ancora una volta, i problemi di "tempismo" tra tutela tributaria e procedimento amministrativo.

4. Lo "Spirito del Natale Futuro": il rischio di creare vuoti di tutela

Il fatto che la predeterminazione normativa proposta dal legislatore sia esatta, non comporta anche che sia esaustiva. Una predeterminazione normativa del concetto di interesse a ricorrere implica inevitabilmente il rischio di tralasciare talune ipotesi rilevanti ([\[24\]](#)). Questo rischio si concretizza proprio nel caso in esame. Si giunge a questa conclusione ponendo mente all'utilizzo in sede fallimentare dell'estratto di ruolo. La Cassazione, in più di un'occasione, ha affermato che l'ammissione al passivo dei crediti tributari maturati nei confronti del fallito può essere domandata sulla base del solo estratto di ruolo ([\[25\]](#)), senza che occorra anche la previa notifica della cartella di pagamento.

La giurisprudenza ([\[26\]](#)), ferma la differenza sostanziale che caratterizza il ruolo e l'estratto di ruolo, ha ragionato a partire dall'osservazione che ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare, sia sufficiente l'allegazione al ricorso dei documenti dimostrativi del diritto del creditore sicché, a tali fini, ruolo ed estratto di ruolo, essendo appunto pressoché identici, possono essere ugualmente ritenuti idonei a dimostrare l'esistenza del diritto di credito ([\[27\]](#)).

La definitiva conferma di tale orientamento si trova nella sentenza 11 novembre 2021, n. 33408 ([\[28\]](#)), ove la Cassazione ha affrontato nuovamente la questione degli atti che legittimano l'ammissione al passivo fallimentare dei crediti di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria, confermando, una volta di più, il principio secondo cui è sufficiente che i crediti dell'Agenzia delle Entrate da ammettere alle procedure concorsuali risultino dall'estratto di ruolo, a prescindere dalla notifica degli atti da esso menzionati.

La Corte questa volta giunge a tale conclusione mettendo a confronto la normativa tributaria e quella fallimentare. In particolare, viene evidenziato come le norme del d.l. n. 78 del 2010, che hanno introdotto l'avviso di accertamento impoesattivo, concernono la sola materia tributaria, mentre «*l'insinuazione al passivo del fallimento è ... diversa ed è autonomamente regolata*». Quest'ultima è volta ad assicurare il conseguimento della *par condicio creditorum*, ovverosia a garantire l'uguale partecipazione di tutti i creditori all'ottenimento di quanto residua al termine della liquidazione. Ciò incide sulla definizione dell'oggetto delle procedure concorsuali di accertamento del passivo, che va ravvisato nel mero accertamento della sussistenza del diritto al

concorso in capo al creditore (non già nella soddisfazione di tale credito). Per il conseguimento di questo risultato è sufficiente che l’Amministrazione finanziaria provi l’esistenza dei crediti che vanta, allegandone i documenti dimostrativi (e non anche che dimostri l’efficacia esecutiva del titolo di cui dispone). Questa conclusione, per la Cassazione, risulta altresì imposta dal fatto che, nella logica delle procedure concorsuali, si deve procedere all’accertamento in discussione nel modo più celere possibile, sicché appare opportuno non condizionare l’ammissione al passivo alla presentazione del ruolo o di altri titoli esecutivi.

Per i giudici di legittimità, dunque, essendo lo scopo della procedura concorsuale l’individuazione dei crediti opponibili alla massa e dei relativi privilegi (e non già, come detto, l’avvio dell’attività esecutiva), tali finalità possono essere efficacemente conseguite per il tramite dell’estratto di ruolo che contiene e documenta gli elementi fondamentali del credito tributario. Ciò spinge la Cassazione a sostenere addirittura che neppure la notifica dell’atto attestante la pretesa impositiva sia un elemento rilevante: la notifica risponde alla funzione d’informare il curatore della pretesa erariale, funzione che, nel caso di specie è già assolta dal deposito della domanda di insinuazione.

La conclusione della Cassazione risulta particolarmente rilevante ai fini della presente analisi: se l’Agenzia delle Entrate intende insinuarsi al passivo di un contribuente facendo valere ruoli o cartelle erroneamente notificati, ma risultanti da un estratto di ruolo e tali ruoli e cartelle sono impugnabili nei «*soli casi*» evidenziati in precedenza, allora si deve denunciare l’esistenza di un’ipotesi problematica.

È uno di quei vuoti di tutela incompatibili con il dettato costituzionale, per risolvere il quale l’unica soluzione possibile è consentire, anche in questo caso, l’impugnabilità diretta del ruolo e della cartella invalidamente notificata. Ciò richiede di superare l’inequivoco tenore letterale dell’art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602 del 1973, risultato che possono conseguire solo il legislatore o la Corte costituzionale.

È auspicabile che provvedano al più presto in quanto è opportuno che vi sia una reazione la più tempestiva possibile all’incompletezza dell’elencazione di casi tassativi in cui sono impugnabili ruolo e cartella di pagamento invalidamente notificati.

5. Considerazioni conclusive

L’intervento normativo, come si è dimostrato, “apre e chiude” diversi scenari.

Rispetto al passato, reagisce ad una innovativa giurisprudenza della Cassazione che offre al contribuente, in modo eterodosso rispetto al sistema, ma vantaggioso per lui, una tutela in più; lo

fa chiudendo la possibilità di questa tutela in un modo ortodosso rispetto al sistema, ma svantaggioso per il contribuente.

Rispetto al presente, la norma richiede alcuni chiarimenti per funzionare. Il problema della decorrenza del termine per impugnare appare cruciale e passibile di più soluzioni, sicché solo il legislatore potrà intervenire a risolverlo. Se anche l'Agenzia delle entrate lo volesse chiarire in una circolare, essa non offrirebbe comunque una soluzione definitiva, in quanto questa potrebbe essere stravolta dalla giurisprudenza.

Rispetto al futuro, si è osservato come i casi di accesso alla tutela giurisdizionale avverso ruolo e cartella che presentano vizi di notifica siano identificati in modo corretto, ma incompleto, esponendo la norma ad aggiustamenti ad opera del legislatore o della Corte costituzionale.

L'intervento qui discusso nasce per risolvere un reale problema, ovverosia il proliferare di cause pretestuose, ma lo fa aprendone di nuovi. L'intervento normativo avrebbe meritato maggiori attenzioni e riflessioni. I "fantasmi" che si aggirano sul nuovo art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973 sono così tanti da rischiare di aumentare la confusione di un sistema, quello processuale tributario, in cui già la giurisprudenza svolge un ruolo fortemente suppletivo.

Resta poi sullo sfondo una criticità di tale sistema: il "tempismo" con cui è accordata la tutela al contribuente. L'impostazione della sentenza n. 19704 del 2015 si giustificava per assicurare una tutela anticipata che ora non è più accordata. Tale questione si inserisce nel più ampio dibattito circa l'effettività della tutela di tipo cautelare nel processo tributario, tema da tempo dibattuto ([\[29\]](#)), che non ha ancora trovato una completa soluzione. Una tutela cautelare più efficiente e una giustizia tributaria più veloce potrebbero certamente risolvere alcune della criticità che la nuova norma pone, ma perché ciò si realizzi è necessario un più ampio ripensamento di tale processo.

*Professore Associato di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi del Molise.

([1]) L'articolo, rubricato «*Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo*» dispone che «*1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: "4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di 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'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”».

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

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

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

(Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita con decreto del Ministro della giustizia e del Ministro dell’economia e delle finanze del 14 aprile 2021, *Relazione finale del 30 giugno 2021*, cit., pag. 130)

([5]) Sulla quale cfr. D. CANÈ, *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2916, 8-9, pag. 1986; F. CERIONI, *La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quella di accertamento dell’obbligazione tributaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2016, 1, pag. 40; F. CORDA, *Riflessioni in merito all’impugnabilità dell’estratto di ruolo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 4, pag. 168; D. CARMINEO, *Gli “atti tributari”, ancorché invalidamente notificati, sono sempre*

impugnabili dal contribuente che sia venuto “comunque” a conoscenza della loro esistenza, in Boll. Trib., 2015, 121, pag. 1574; F. RANDAZZO, Alle Sezioni Unite la questione dell'autonomia impugnabilità dell'estratto di ruolo, in Corr. Trib., 2014, 40, pag. 3121.

([6]) Così nella giurisprudenza di merito; in particolare cfr. Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XIV, sent. 26 gennaio 2010, n. 13/14/10.

([7]) Cass., Sez. V, sent. 15 marzo 2013, n. 6610; Cass., Sez. V, sent. 20 marzo 2013, n. 6906.

([8]) P. VIRGA, *Diritto amministrativo – Atti e ricorsi*, Milano, Giuffrè, 1999, pagg. 3, 68 e 22.

([9]) Cfr., Cass., Sez. I, sent. 8 settembre 2004, n. 18075; Cass., Sez. V, sent. 12 luglio 2013, n. 17236; Cass., Sez. V, sent. 19 febbraio 2014, n. 3938.

([10]) La rilevanza in ambito tributario della situazione di “piena conoscenza” è stata chiarita da Cass., Sez. V, sent. 27 febbraio 2009, n. 4760, secondo la quale, nell’ottica del diritto sostanziale, la notificazione di un atto amministrativo d’imposizione tributaria, in quanto operazione di conoscenza che ha per oggetto una dichiarazione recettizia, è un fatto che si colloca nella fase integrativa dell’efficacia del provvedimento, sicché questa funzione può essere svolta tanto da una conoscenza potenziale dell’atto autoritativo, quanto (e «*a maggior ragione*» per la Cassazione) da una conoscenza effettiva dello stesso. Nell’ottica del diritto processuale, tale principio va coordinato con l’art. 21, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, per il quale il termine per impugnare un atto dalla data di notificazione dello stesso. Per la Corte, benché la norma non preveda formalmente alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza, tuttavia, «*sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall’ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l’onere di rispettare il termine decadenziale per l’eventuale impugnazione dell’atto d’imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto*». In senso conforme cfr. Cass., Sez. V, sent. 4 febbraio 2011, n. 2728.

La giurisprudenza tributaria mutua da quella amministrativa i criteri per individuare i casi nei quali ritenere raggiunte la piena conoscenza. Per la giurisprudenza, la verifica di tale situazione di fatto deve avvenire in modo estremamente cauto e rigoroso, non potendo basarsi su mere supposizioni ovvero su deduzioni, pur sorrette da apprezzabili argomentazioni logiche. Essa, al contrario, deve risultare incontrovertibilmente da elementi oggettivi (Cons. Stato, Sez. IV, sent. 28 maggio 2012, n. 3159). Non occorre poi che il provvedimento sia conosciuto in tutti i suoi elementi, ma solo che il destinatario sia stato reso edotto di quelli essenziali, quali l’autorità emanante, la data, il contenuto del dispositivo ed il suo effetto lesivo (Cons. Stato, Sez. IV, sent. 19

giugno 2007, n. 3303). Cfr. N. SAITTA, *Sistema di Giustizia Amministrativa*, Milano, Giuffrè, 2011, pag. 72.

([11]) Su tale problematica cfr. C. GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 22; F. PISTOLESI, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 2, pag. 457; G. M. CIOPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 957; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 979; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 1075; L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa – Postilla a G. INGRAO, Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 1112; R. LUNELLI, *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa od obbligatoria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, 8, pag. 680; C. GLENDI, *Ancora sugli atti "non notificati" tra diritto amministrativo e tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 22; R. LUPI, *L'impugnabilità richiede sempre la formale notifica?*, in *Dial. Trib.*, 2008, 2, pag. 41; R. LUPI, P. SANDRO, *Impugnazione facoltativa: un caso marginale per riflessioni strutturali*, in *Dial. Trib.*, 2008, 3, pag. 33; P. SANDRO, *Autoritatività del provvedimento e diritto di difesa tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in *Dial. Trib.*, 2008, 2, pag. 43.

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

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

([14]) Cfr. Cass., Sez. V, sent. 22 novembre 2017, n. 27776.

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

([16]) Corte Cost., sent. 2 aprile 2014, n. 69; Corte Cost., sent. 30 settembre 2011, n. 257. *Amplius G. MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003, pag. 462; ID., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2021, pag. 81.

([17]) Tale conclusione non varrebbe per le impugnazioni dell'estratto di ruolo *tout court* non ammesse tanto nel sistema previgente, quanto in quello vigente. Si ritiene valga tale conclusione nonostante si registri la presenza di sentenze delle Sezioni semplici V e VI-5 (Cass., Sez. V, ord. 24 dicembre 2021, n. 41508; Cass., Sez. V, ord. 10 dicembre 2021, n. 39282; Cass., Sez. V, ord. 07 dicembre 2021, n. 38964; Cass., Sez. V, ord. 22 novembre 2021, n. 36013; Cass., Sez. V, ord. 12 ottobre 2021, n. 27649; Cass., Sez. V, ord. 20 agosto 2021, n. 23157) in cui i giudici si esprimono frettolosamente nel senso di ammettere l'impugnabilità dell'estratto di ruolo. Esse non paiono dirimenti in quanto la loro difformità rispetto alla sentenza n. 19704 del 2015 appare più reale che apparente. Va notato che molte di queste pronunce (Cass., Sez. VI-5, ord. 11 gennaio 2022, n. 587; Cass., Sez. V, ord. 7 dicembre 2021, n. 38763; Cass., Sez. V, sent. 22 novembre 2021, n. 35910; Cass., Sez. V, ord. 09 novembre 2021, n. 32810; Cass., Sez. V, ord. 28 ottobre 2021, n. 30451; Cass., Sez. V, ord. 12 ottobre 2021, n. 27860; Cass., Sez. V, ord. 12 ottobre 2021, n. 27676; Cass., Sez. V, ord. 22 luglio 2021, n. 21009; Cass., Sez. V, ord. 21 luglio 2021, n. 20769; Cass., Sez. V, ord. 16 giugno 2021, n. 16692) ammettono l'impugnabilità dell'estratto di ruolo usando varietà di espressioni (il contribuente ha impugnato l'estratto di ruolo; il contribuente ha impugnato l'estratto con il ruolo; il contribuente ha impugnato il ruolo tramite l'estratto), che non si prestano a letture univoche. Va altresì notato che, comunque, la maggioranza di loro fa un rinvio adesivo alle conclusioni della sentenza n. 19704 del 2015, che si esprimeva in termini del tutto differenti negando l'impugnabilità dell'estratto di ruolo in quanto tale. La possibilità di considerare tali pronunce come in aperto contrasto con la posizione delle Sezioni Unite appare pertanto quanto mai dubbia.

([18]) Corte Cost., sent. 13 marzo 2008, n. 53.

([19]) Cfr., la giurisprudenza a partire da Cass., Sez. II, ord. 27 settembre 2010, n. 20234.

([20]) Sul tema cfr. A. ATTARDI, *Interesse ad agire (voce)*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, UTET, VIII, 1962, pag. 840; A. NASI, *Interesse ad agire (voce)*, in *Enc. Dir.*, XXII, Milano, Giuffrè, 1972, pag. 28.

([21]) Cfr. Cass., Sez. V, ord. 2 luglio 2020, n. 13536, e Cass., Sez. V, sent. 14 dicembre 2021, n. 40047.

([22]) A. TRAVI, *Lezioni di Giustizia Amministrativa*, Torino, Giappichelli, 2016, pag. 197; E. SANTORO, *Interesse al ricorso e risarcimento del danno nelle procedure di aggiudicazione di*

contratti pubblici, in *Riv. Trim. Appalti*, 2011, 2, pag. 434.

([23]) Cons. Stato, Sez. VI, sent. 28 dicembre 2017, n. 6145; T.A.R. Lazio, Sez. II-ter, sent. 10 gennaio 2018, n. 233.

([24]) A. CARINCI, *Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché della cartella di pagamento e del ruolo per vizio di notifica*, in *Riv. Telematica Dir. Trib.*, 12 gennaio 2022, pagg. 10 e 11, ritiene che il contribuente possa avere interesse a chiarire la sua posizione con l'Amministrazione finanziaria per evitare di essere pregiudicato nell'ambito di rapporti non solo pubblicistici, ma anche privatistici. L'Autore ipotizza, infatti, che il contribuente possa avere interesse ad impugnare gli atti in discussione per evitare, ad esempio, che siano ridotte le sue possibilità di accesso a finanziamenti bancari o che sia limitata la possibilità di circolazione di sue aziende.

([25]) F. PAPARELLA, *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 1, pag. 1; L. DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Il Fallimento*, 2009, 12, pag. 1376; ID., *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1, pag. 11; A. CARINCI, *La Cassazione conferma il proprio orientamento sulla non necessità della notifica della cartella ai fini dell'insinuazione al passivo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, 7, pag. 612; M. MAURO, *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. Trib.* 2015, 4, n. 805; F. GALLIO, *È sufficiente presentare l'estratto di ruolo per insinuarsi al passivo fallimentare*, in *Il Fisco*, 2017, 39, pag. 3776.

([26]) Cfr. Cass., sez. VI-1, ord. 9 dicembre 2014, n. 25863; Cass., sez. I, sent. 13 giugno 2016, n. 12117; Cass., Sez. VI-1, ord. 5 settembre 2017, n. 20784; Cass., Sez. I, ord. 14 giugno 2019, n. 16112; Cass., Sez. I, sent. 30 settembre 2019, n. 24442; Cass., Sez. VI-1, ord. 7 settembre 2020, n. 18351.

([27]) Le maglie delle ipotesi di ammissione al passivo fallimentare sono state poi ulteriormente allargate (cfr. Cass., Sez. VI-1, ord. 15 gennaio 2016, n. 655; Cass., Sez. VI-1, ord. 28 febbraio 2017, n. 5244; Cass., Sez. VI-1, ord. 9 ottobre 2017, n. 23576; Cass., Sez. VI-1, ord. 16 maggio 2018, n. 11954; Cass., Sez. VI-1, ord. 30 gennaio 2019, n. 2732; Cass., Sez. VI-1, ord. 13 dicembre 2019, n. 32988; Cass., Sez. VI-1, ord. 30 gennaio 2020, n. 2078; Cass., Sez. VI-1, ord. 13 febbraio 2020, n. 3684): si segnalano, infatti, altre sentenze che hanno configurato quali titoli idonei, ad esempio, l'avviso di liquidazione in materia di imposta di registro (Cass., Sez. V, sent. 19 maggio 2006, n. 12777) e, soprattutto, l'avviso di pagamento dell'IVA ex art. 60, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

(Cass., Sez. I, sent. 14 luglio 2004, n. 13027) o, ancora, sono stati ammessi fogli di prenotazione a ruolo (ovverosia atti interni dell’Amministrazione Finanziaria che precedono l’emissione del ruolo e della successiva cartella di pagamento) relativi ad accertamenti divenuti definitivi in seguito a sentenza passata in giudicato (Cass., Sez. Un., sent. 15 marzo 2012, n. 4126).

([28]) Cass., Sez. Un., sent. 11 novembre 2021, n. 33408.

([29]) Sul tema cfr. P. RUSSO, *La giurisdizione e la competenza*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il Processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2013, pag. 57; G. INGRAO, *Oltre l’ampliamento degli atti impugnabili, l’estensione del giudizio all’esercizio di un potere cautelare*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2006, 10, pag. 1267; M. MISCALI, *La tutela cautelare nel rimborso della imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 5, pag. 590; A. PERRONE, *I limiti della tutela cautelare nel processo tributario*, in AA. VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di A. Guidara, Torino, Giappichelli, 2021, pag. 468; G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. It.*, 2010, 11, pag. 2447; ID., *La Corte costituzionale ribadisce l’ammissibilità di una tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. It.*, 2012, 10, pag. 2183; G. CORASANITI, *Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 4, pag. 744.