

## TRIBUTARIO

# Nessuna deroga ai principi costituzionali se l'impugnazione degli estratti di ruolo è limitata alle condizioni dell'art. 12, c. 4-bis, d.P.R. n. 602/1973

**Fonte:** Corte Cost., 17 ottobre 2023, n. 190

**Giuseppe Durante**

28 Novembre 2023

Finalmente è arrivata la tanto attesa pronuncia della Corte Costituzionale chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale riferita alla previsione normativa di cui al tanto discusso art. 12, comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973 che, come è noto, **subordina la possibilità di impugnazione dell'estratto di ruolo in sede giudiziale alle sole tre condizioni tassativamente richiamate dalla norma.**

## Premessa

In particolare, i giudici della Suprema Corte con la sentenza n. 190 del 17 ottobre 2023 hanno fatto chiarezza sulla questione.

Nella pronuncia in commento i giudici della Corte Costituzionale hanno chiarito che in materia di atti impugnabili dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria, l'art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973 trova la sua legittima *ratio* trattandosi evidentemente di una forma di reazione alla proliferazione dei ricorsi, riconoscendo pertanto solo in alcuni casi (quelli tassativamente richiamati dalla norma), la meritevolezza di una tutela anticipata e riservando agli altri casi la possibilità di una impugnazione "indiretta" finalizzata, a censurare *sub judice* l'atto esecutivo successivo viziato dalla mancata notifica dell'atto presupposto.

È questo il principio generale palesato dalla Suprema Corte che ha pertanto legittimato nel caso di specie la preclusione di una tutela anticipata tranne nelle casistiche espressamente richiamate dall'art. 12, comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973. Ne è derivata la pronuncia di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale riferita all'art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973 come aggiunto dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146/2021.

In altre parole, la Corte Costituzionale ha rispedito al mittente la questione di legittimità costituzionale sollevata nel caso di specie dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado

di Napoli ritenendo la previsione normativa di cui al più volte richiamato art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973 perfettamente in linea con il dettato costituzionale. Tuttavia, i giudici della Suprema Corte non escludono del tutto la possibilità di una tutela anticipata a **fattispecie ulteriori**.

È questo un assunto particolarmente rilevante poiché al netto delle tre condizioni tassativamente richiamate dal più volte citato art. 12, comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, la Corte adita fa salva la possibilità di potere comunque attivare una tutela anticipata allorquando la casistica particolarmente grave riconducibile ad elementi oggettivi ed inequivocabili implica la necessità di attivare una tutela anticipatoria piuttosto che attendere la notifica di atti esecutivi in fase di riscossione forzata con effetti dirompenti sul patrimonio del contribuente molto spesso irreversibili.

## I principi espressi dalla Corte Costituzionale

Pur essendo chiaro il principio generale espresso dalla Suprema Corte circa la **non configurabilità di deroghe sostanziali alle norme costituzionali** da parte della novella di cui all'art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, tuttavia, la stessa Corte Costituzionale quanto alle forme e alle modalità dei diversi profili riconducibili alla questione lascia ampia discrezionalità al legislatore. In altre parole, i giudici costituzionali fanno salva la possibilità di intervento del legislatore in più direzioni.

In particolare, da un lato, estendendo con criteri opportuni **la possibilità di una tutela anticipata a “fattispecie ulteriori”** rispetto a quelle tassativamente previste dalla norma di riferimento censurata (art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973).

Cosa dobbiamo intendere per **“fattispecie ulteriori”** rispetto a quelle espressamente richiamate dall'art. 12, comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973?

Si tratta di un assunto particolarmente rilevante per quanto generico e non precisato dai giudici costituzionali. Tuttavia, è chiaro l'intento dei giudici costituzionali di **non volere precludere la possibilità che la tutela anticipata possa essere comunque attivata dal contribuente** allorquando ci si trova in casistiche particolari che dovranno essere vagliate di volta in volta dal giudice adito.

Ad avviso di chi scrive, si tratta sicuramente di una apertura non di poco conto palesata dai giudici costituzionali i quali, da un lato hanno respinto la questione di legittimità costituzionale riferita all'art. 12 comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, dall'altro, hanno altresì posto le premesse per allargare le maglie riconducibili alla tassatività di cui all'art. 12, comma 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, facendo salva la possibilità di potere attivare la **tutela anticipata** previa impugnazione dell'estratto di ruolo, allorquando il contribuente si trovi in casistiche particolarmente gravi in considerazione delle quali è assolutamente necessario attivare da subito l'impugnativa avverso l'estratto di ruolo, non potendo attendere la notifica degli atti esecutivi per arginare gli effetti devastanti della procedura di esecuzione forzata. Tale assunto, legittimo senz'altro la possibilità per il contribuente di l'impugnare **l'estratto di ruolo evidenziando al collegio tributario elementi di fatto certi, inequivocabili, imprescindibili** che possono in qualche modo dimostrare al giudice **l'interesse concreto** per il contribuente di agire in via anticipata senza dovere necessariamente attendere *ex post* la notifica di atti esecutivi.

Dall'altro lato, sempre nella sentenza in commento la Suprema Corte ha posto l'accento sulla necessità improcrastinabile di **agire alla radice del sistema di riscossione**, al fine di **porre fine alle diverse patologie che ancora oggi permangono nel sistema**

**italiano della riscossione coattiva** soprattutto per quello che riguarda la grave ed evidente vulnerabilità ed inefficienza del sistema riscossione in generale, anche e soprattutto con riferimento all'attività delle notifiche che molto precludono irrimediabilmente l'esigibilità dei crediti per i quali si procede.

In tal senso, è chiaro nella sentenza il monito della Corte Costituzionale diretto al Governo affinché quest'ultimo dia efficace attuazione ai principi e ai criteri direttivi finalizzati all'attuazione della revisione del sistema nazionale della riscossione già contenuti nella delega conferitagli dall'art. 18 della legge n. 111/2023.