



Dipartimento  
delle Finanze

Direzione della Giustizia Tributaria

Ufficio II  
Normativa e contenzioso tributario

TAX JUSTICE DF - UPDATE

MARZO 2022

***La non impugnabilità  
dell'estratto di ruolo: il punto  
sulla giurisprudenza tributaria  
all'indomani del decreto fiscale***

***Nota a Cass., V. sez., ordinanza 11 febbraio 2022, n. 4526***

Con l'ordinanza in commento, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso al Primo Presidente la valutazione in ordine all'opportunità di sottoporre alle Sezioni Unite la questione relativa all'eventuale applicabilità, anche ai giudizi tributari in corso, del nuovo comma 4-bis dell'art. 12, d.P.R. n. 602/1973. Tale disposizione, introdotta nell'ordinamento con l'art. 3-bis del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 (cd. decreto fiscale), ha stabilito la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché alcuni limiti all'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento. Il legislatore, tuttavia, non ha previsto alcuna disciplina transitoria. Pertanto, all'indomani dell'entrata in vigore della norma, si è aperto un dibattito in dottrina e giurisprudenza sulla valenza del succitato *ius superveniens*, ovvero se abbia o meno efficacia retroattiva e riguardi i giudizi attualmente pendenti o interessi unicamente quelli instaurati a partire dal 21 dicembre 2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto fiscale.

## **1. All'origine della questione La nuova disposizione e la finalità dell'intervento legislativo**

Durante l'iter parlamentare di conversione in legge del decreto-legge n. 146/2021 è stato approvato un emendamento volto a sancire l'inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo e a circoscrivere i casi di diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata.

In particolare, la novella legislativa ha aggiunto il [comma 4-bis all'art. 12, d.P.R. n. 602/1973](#) che dispone, al primo periodo, la non impugnabilità dell'estratto di ruolo (ovvero il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento). Esso, infatti, non costituisce un atto di riscossione né contiene alcuna pretesa esattiva.

Inoltre, il secondo periodo chiarisce che 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 dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio:

- per la **partecipazione a una procedura di appalto**, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;
- **per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici** previa verifica di questi ultimi dell'adempimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo superiore a cinquemila euro (articolo 48-*bis* del medesimo d.P.R. n. 602/1973);
- **per la perdita di un beneficio** nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La disposizione in commento è stata introdotta al fine di contrastare la proliferazione – che ha caratterizzato gli ultimi anni - delle controversie nate dall'impugnazione degli estratti di ruolo (con riferimento al 2020, ad

## TAX JUSTICE DF – Update marzo 2022

esempio, ha avuto tale genesi il 40,6 % dei ricorsi in ingresso - ossia circa 55.000 sui 135.000 totali).

La norma sopra descritta non prevede una specifica decorrenza.

### **L'impugnabilità dell'estratto di ruolo: interpretazione giurisprudenziale antecedente l'intervento legislativo**

La crescita delle controversie originate dall'impugnazione di estratti di ruolo ha registrato un aumento esponenziale all'indomani di [Cass., Sezioni Unite, sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704](#). Con tale pronuncia 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"*. Conseguentemente la consegna dell'estratto di ruolo a seguito dell'istanza del contribuente gli consente di impugnare l'atto non notificato (cartella e/o ruolo) che contiene la pretesa impositiva. In altre parole l'impugnazione

dell'estratto del ruolo non è stata ritenuta ammissibile in sé, ma è stata ammessa l'opposizione al ruolo oppure alla cartella, della cui esistenza si è avuta legittima conoscenza a seguito del rilascio dell'estratto stesso ad istanza del contribuente, proprio per far valere l'invalidità della notifica (o omessa notifica).

Tale interpretazione è stata confermata anche dalla recente [ordinanza della Corte di cassazione del 12 ottobre 2021, n. 27860](#). In detta pronuncia il Collegio ha evidenziato che, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale della Corte, benché l'estratto di ruolo, in quanto documento interno all'amministrazione, non sia atto autonomamente impugnabile, il contribuente debitore può far valere immediatamente le sue ragioni avverso la cartella di pagamento, della cui esistenza sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione; ciò a prescindere dalla notificazione della

cartella congiuntamente all'estratto di ruolo, se il contribuente allegghi di non aver mai avuto conoscenza, in precedenza, di questa per un vizio di notifica.

## **2. In attesa delle Sezioni Unite La giurisprudenza di merito successiva all'intervento legislativo del 2021**

Con l'entrata in vigore della nuova disposizione si sono delineati due diversi orientamenti dei giudici di merito in ordine all'ammissibilità dei ricorsi pendenti di fronte ad essi. Tali orientamenti, oggetto di approfondimento nei paragrafi che seguono, emergono dalle prime pronunce emesse nel 2022 dalle Commissioni tributarie provinciali, che si sono trovate a dover fare i conti con uno *ius superveniens* del quale il legislatore non ha specificato alcuna decorrenza.

### **I orientamento: *ius superveniens* ad efficacia retroattiva (*ex tunc*)**

Alcuni giudici di merito hanno sostenuto la tesi della retroattività

della novella legislativa, sul presupposto del carattere di interpretazione autentica attribuito alla stessa. In particolare, alcune Commissioni tributarie provinciali hanno individuato la *ratio* della disposizione in una specificazione dell'interesse ad agire ([100 c.p.c.](#)) la cui ricorrenza è stata esclusa *ex lege* nell'impugnazione dell'estratto di ruolo, con l'eccezione di alcuni casi precisi fatti salvi dal legislatore della novella in quanto suscettibili di determinare un pregiudizio per il contribuente. In tali situazioni il legislatore ha, dunque, ammesso l'impugnazione e riconosciuto una forma di tutela anticipata.

Pertanto, secondo tale orientamento anche i ricorsi tributari avverso l'estratto di ruolo notificati prima della novellata norma vanno dichiarati inammissibili *"in forza del principio consolidato in giurisprudenza (ex plurimis Cass. 14073/2020) secondo il quale l'interesse ad agire in giudizio (di qualunque tipo e in qualunque fase) deve sussistere non solo alla proposizione della domanda, ma*

anche al momento della decisione.”. In particolare, per effetto dell’intervento legislativo, è sopravvenuta una carenza d’interesse ad impugnare l’estratto di ruolo definita per legge. E’ utile evidenziare, inoltre, che al contribuente non deriva alcun pregiudizio, dal momento che rimane salva la facoltà di far valere il vizio di notifica della cartella quando ad essa seguiranno atti ulteriori di riscossione coattiva, che potranno essere impugnati.

- [CTP Catania, sentenza 17 gennaio 2022, n. 357](#)
- [CTP Latina, sentenza 13 gennaio 2022, n. 53](#)
- [CTP Siracusa, sentenza 19 gennaio 2022, n. 400](#)

## **II orientamento: *ius superveniens* ad efficacia successiva (*ex nunc*)**

Altra parte della giurisprudenza di merito formatasi all’indomani dell’entrata in vigore della nuova disposizione ha ritenuto che in applicazione della regola *tempus regit processum*, derivante dalla

norma costituzionale sul giusto processo ([art. 111 Cost.](#)) nonché in difetto di una disciplina transitoria o di esplicite disposizioni di segno contrario, i limiti e le preclusioni alla diretta impugnazione dell’estratto di ruolo sono inapplicabili ai processi in corso alla data del 21 dicembre 2021, data di entrata in vigore della disciplina novellata. In particolare, il principio *tempus regit processum* impone che le modifiche normative di leggi processuali trovino applicazione solo per le azioni giurisdizionali proposte successivamente alla loro introduzione. Al contrario, non possono essere applicate ai giudizi pendenti.

Secondo questo orientamento, dunque, il nuovo [comma 4-bis dell’art. 12, d.P.R. n. 602/1973](#) come introdotto in sede di conversione del decreto legge c.d. fiscale, è norma applicabile solo ai ricorsi presentati a decorrere dal 21 dicembre 2021. Ciò in quanto il legislatore non ha definito tale disposizione come norma di interpretazione autentica; ad essa, dunque, non può riconoscersi efficacia retroattiva.

- [CTP Reggio Emilia, sentenza 26 gennaio 2022, n. 19](#)
- [CTP Cosenza, sentenza 24 gennaio 2022, n. 505](#)
- [CTP Messina, sentenza 15 febbraio 2022, n. 483](#)

### **Il contenuto dell'ordinanza**

Nell'ordinanza in commento la Suprema Corte definisce anzitutto il perimetro della questione sottoposta alla propria delibazione. Quest'ultima riguarda la possibilità per il contribuente che assuma di non aver ricevuto la rituale notifica dei provvedimenti impositivi (cartella, intimazione di pagamento, avviso di iscrizione ipotecaria) e che scopra "occasionalmente" la sussistenza di iscrizioni a ruolo, come pure della cartella di pagamento e dell'iscrizione ipotecaria, di impugnare "in via diretta" tali atti tributari, godendo di una tutela "anticipata", vale a dire esperibile prima della loro rituale notificazione nei suoi confronti. Successivamente, la Cassazione ricorda che sebbene la stessa sia stata risolta con una risalente pronuncia delle Sezioni Unite ([sent.](#)

[19704/2015](#)), tuttavia deve ora essere affrontata alla luce della novella legislativa introdotta con il decreto fiscale ([art. 3-bis del decreto legge n. 146/2021](#)) avente ad oggetto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e i limiti a detta impugnabilità. In particolare, deve verificarsi se tale *ius superveniens* abbia o meno valore retroattivo, con eventuale applicabilità anche ai giudizi tributari in corso e, quindi, l'impatto anche sulla controversia all'esame della Corte.

Il collegio analizza le tesi dottrinali formatesi sulla materia, ripercorre l'andamento degli orientamenti giurisprudenziali, segnalando come i giudici di merito si siano sostanzialmente posti nel solco della pronuncia delle Sezioni Unite del 2015, con l'affermazione della possibilità per il contribuente di impugnare la cartella non notificata, ma conosciuta tramite l'estratto di ruolo, ed evidenzia che per effetto della novella legislativa la fattispecie in questione sia quella relativa alla possibile tutela giurisdizionale "anticipata" del contribuente.

Pertanto, il fine del legislatore sembra essere stato quello di limitare detta tutela ai casi tassativamente previsti dalla norma, vale a dire: a) pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto pubblico; b) pregiudizio per la riscossione di somme dovute dai soggetti pubblici, per il pagamento di importi superiori ad euro 5.000 (dal 1 ° gennaio 2018, prima euro 10.000,00); c) pregiudizio per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

L'aspetto più delicato della questione risiede nell'interrogativo se la novella legislativa abbia o meno efficacia retroattiva. Al riguardo la Corte ricostruisce il panorama teorico e giurisprudenziale relativo alla nuova disposizione.

○ **Tesi della retroattività: l'impostazione teorica a fondamento e la giurisprudenza a sostegno**

Una prima impostazione teorica ritiene che la nuova disposizione abbia **carattere processuale e non**

**sostanziale**; essa, pertanto, in base alla regola "*tempus regit actum*", opera anche per i processi pendenti. Secondo tale ricostruzione è fondamentale la sussistenza dell'interesse ad agire. Invero, sostiene la Corte, pur volendo considerare la peculiarità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, anche il primo è un giudizio di tipo impugnatorio e, pertanto, l'interesse ad agire è presente anche in esso, ove vi è una predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili ([art. 19 d.lgs. 546/1992](#)). Ciò significa che per gli atti "tipici" l'interesse a ricorrere è *in re ipsa*, in quanto già insito nella natura potenzialmente pregiudizievole degli atti tributari notificati, ma - a differenza di quel che accade nel processo amministrativo, in cui i vizi dall'atto sono tipizzati (incompetenza, violazione di legge ed eccesso di potere) - vi è ampio spazio per una illimitata prospettiva di motivi di ricorso. Da ciò deriva che "*nel processo tributario l'interesse ad*

## TAX JUSTICE DF – Update marzo 2022

*agire scolora rispetto alla tipicità dei provvedimenti impugnabili”.*

In altri termini, il legislatore ha individuato *“un interesse qualificato”* all’impugnazione immediata da proporre avverso il ruolo e la cartella di pagamento invalidamente notificata, fermo restando l’esclusione *tout court* dell’impugnazione contro l’estratto di ruolo. Ne deriva che la nuova disposizione produce l’inammissibilità sopravvenuta in tutti i casi di ricorsi proposti al di fuori delle ipotesi tassative previste dalla stessa.

Deve aggiungersi che questa prima interpretazione è stata fatta propria dall’Agenzia delle entrate in occasione di *Telefisco 2022*, ove ha affermato 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 vi è l’interesse del debitore ad impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento che si assume validamente notificata, senza*

*attendere la notifica dell’atto successivo.”.* Viene, dunque, sostenuta la non impugnabilità dell’estratto di ruolo anche prima del 21 dicembre 2021, data di entrata in vigore della nuova norma.

Deve aggiungersi che la Corte dà atto di un’altra ricostruzione teorica diretta a sostenere l’immediata applicazione della nuova disposizione anche ai processi in corso e che si fonda sulla qualificazione di quest’ultima come *“norma di interpretazione autentica”*. Sul punto, parte dei giudici di merito è giunta alla conclusione che la nuova norma, confermando un *“consolidato”* orientamento di legittimità si applica anche retroattivamente ([CTP Catania, n. 357/2022](#); [CTP Latina, n. 53/2022](#); [CTP Siracusa, n. 400/2022](#)). Tuttavia – ricorda la Corte – una norma può essere qualificata come di interpretazione autentica, con valore retroattivo, se il legislatore la qualifica espressamente in questi termini ([art. 1, comma 2 Statuto del contribuente](#)) oppure se sussistono i presupposti di incertezza applicativa

## TAX JUSTICE DF – Update marzo 2022

che ne avrebbero giustificato l'adozione.

### o **Tesi della irretroattività: l'impostazione teorica a fondamento e la giurisprudenza a sostegno**

Secondo una diversa ricostruzione dottrinale, invece, il principio generale di irretroattività della legge comporta che la nuova disciplina sulla impugnabilità limitata degli estratti di ruolo, o meglio delle cartelle non validamente notificate, come pure delle iscrizioni ipotecarie irritualmente notificate, conosciute tramite l'estratto di ruolo, si applichi a decorrere dalla data di entrata in vigore della novella legislativa, quindi dal giorno successivo (21 dicembre 2021) a quello della pubblicazione della legge di conversione sulla Gazzetta Ufficiale.

Anche questa interpretazione fa leva sul principio "*tempus regit actum*", impiegato in questo caso al fine di affermare che la regola cardine delle logiche temporali del processo si fonda sull'adagio in base al quale un atto deve seguire le norme vigenti

nel momento in cui viene compiuto: devono, dunque, applicarsi le regole esistenti nel momento in cui l'atto ha origine.

Secondo tale impostazione, nel caso di successione di leggi processuali nel tempo, ove il legislatore non abbia diversamente disposto – come avvenuto per l'intervento normativo di cui si discute – in ossequio alla regola generale di cui all'art. 11 delle preleggi, lo *ius superveniens* processuale si applica:

- ai processi tributari di primo grado attivati successivamente alla sua entrata in vigore;
  - ai singoli atti del processo, compiuti successivamente alla data della sua entrata in vigore ma nell'ambito di processi tributari pendenti alla stessa data; ciò anche se la nuova disciplina risulti essere meno favorevole per le parti rispetto a quella vigente all'epoca di introduzione del giudizio.
- La ricostruzione in commento ritiene, invece, inapplicabile la diversa regola del "*tempus regit processum*", in base alla quale "il *tempus* da prendere in considerazione per l'operare della legge nuova

## TAX JUSTICE DF – Update marzo 2022

processuale non si individua nell'atto del processo che ricade temporalmente sotto l'ambito della norma processuale nuova, bensì nel processo in cui quell'atto si inserisce." Ne consegue che la norma processuale nuova non può trovare applicazione al processo pendente, neppure relativamente ad atti processuali del suo svolgimento compiuti successivamente alla sua entrata in vigore.

Alla luce di quanto precede, poiché il ricorso di prime cure, l'appello ed anche il ricorso per cassazione, compreso il controricorso, sono stati articolati secondo le norme vigenti prima della novella legislativa del dicembre 2021, lo *ius superveniens* non esplica alcun effetto retroattivo. In sostanza, al momento dell'instaurazione del giudizio di primo grado era possibile impugnare ex lege la cartella ed il ruolo, tramite l'estratto di ruolo conosciuto "casualmente", senza la necessaria sussistenza di un interesse "qualificato" del contribuente.

Pertanto, seguendo questo orientamento, l'impugnazione di un

atto deve avvenire secondo le regole vigenti al momento in cui esso è emesso. Il nuovo regime di impugnazione dovrebbe operare solo per i ricorsi notificati dal 21 dicembre 2021.

Parte della giurisprudenza di merito ha aderito a tale interpretazione, ritenendo che la disposizione si applichi solo a decorrere dal 21 dicembre 2021 ([CTP Reggio Emilia, n. 19/2022](#); [CTP Cosenza, n. 505/2022](#); [CTP Messina, n. 483/2022](#)); non può qualificarsi come norma di interpretazione autentica, in quanto né è stata indicata come tale dal legislatore, né c'è stata alcuna incertezza interpretativa dal momento che dopo l'intervento delle [Sezioni Unite del 2015](#) la giurisprudenza si è uniformata ai principi affermati. È stato dunque escluso che la disposizione abbia carattere processuale e sia quindi applicabile immediatamente. Essa ha esclusivamente modificato la "platea" degli atti impugnabili agendo sui presupposti e quindi sotto un profilo sostanziale.

## **Possibili profili di incostituzionalità e contrarietà alla CEDU**

Infine, la Corte ha ricordato come la dottrina abbia sollevato alcuni profili di incostituzionalità della nuova disciplina, sia con riferimento alla lesione del diritto di difesa del contribuente ([art. 24 Cost.](#)) sia in relazione alla diversità di trattamento tra i vari contribuenti, che non trova idonee giustificazioni ([art. 3 Cost.](#))

Nell'ordinanza vengono evidenziate, inoltre, alcune possibili violazioni del sistema CEDU, e segnatamente dell'art. 1 del Protocollo Addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il quale prevede che *"ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni"*.

Invero, con l'entrata in vigore della nuova disciplina, il contribuente non avrebbe più la possibilità di "ripulire le sue pendenze fiscali", con conseguente minaccia permanente sui propri beni e pregiudizio al loro godimento. Da ultimo, è stato invocato anche l'art. 6 della CEDU sul diritto ad un equo processo, che in questo modo sarebbe impedito, anche se l'applicazione al tema tributario di tale previsione non è pacifica. Si è anche profilata la possibile violazione dell'[art. 117 Cost.](#), per conflitto della disciplina innovativa con la "norma interposta" integrata dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

---

Responsabile  
[Luigia Caputo](#)

Autori  
[Teresa Gratteri](#)

Ufficio II  
Normativa e contenzioso tributario  
Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma  
Tel. +39 0693836666  
E-mail: [df.dgt.uff02@mef.gov.it](mailto:df.dgt.uff02@mef.gov.it)  
Internet: [www.giustiziatributaria.gov.it](http://www.giustiziatributaria.gov.it)