

## ORDINANZA

### 1. Ricostruzione dei fatti

L'opponente in epigrafe indicato in data. 15.12.2020 notificava, previa istanza di sgravio in autotutela, atto di citazione in opposizione ex art. 615 c.p.c. assumendo che il giorno 3.12.2020 avrebbe appreso dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione, agente della Riscossione per la Provincia di Napoli, in fase di controllo relativo alla propria situazione tributaria, consultando l'estratto di ruolo, l'esistenza di cartelle esattoriali non pagate a proprio carico mai giunte alla sua conoscenza o comunque affette da vizi insanabili.

Nello specifico risultava la ingiunzione fiscale n. [Omissis], asseverata dall'estratto n. [Omissis], avente ad oggetto sanzioni per Violazione Codice della Strada, per un importo complessivo pari ad euro 2.862,55. In data 31.05.2021 si costituiva a mezzo avvocatura l'ente impositore, la Prefettura di Salerno, contestando la fondatezza degli assunti attorei ed insistendo per il rigetto della spiegata opposizione.

In data 3.1.2022, altresì, si costituiva l'Agenzia Entrate-Riscossione che impugnava la domanda attrice in quanto inammissibile ed infondata, assumendo altresì di aver regolarmente notificato la prefata cartella esattoriale.

All'udienza del 16.11.2022, la difesa dell'Agente per la riscossione nel riportarsi agli scritti difensivi invocava l'applicazione dell'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021 n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale), che ha modificato l'art. 12 del DPR n. 602/73 con l'introduzione del comma 4-bis, richiedendone l'adozione alla luce della pronuncia della Suprema Corte di Cassazione a SS.UU. n. 26283/2022.

A fronte delle richieste dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, la difesa dell'opponente sollevava incidentalmente questione di incostituzionalità del summenzionato art. 3-bis DL 146/2021.

L'opponente assumeva che la questione fosse rilevante in quanto, in virtù della citata sentenza della Cassazione a SS.UU. n. 26283/2022, l'art. 3-bis del DL 146/2021 - seppur postuma rispetto alla proposizione del giudizio - troverebbe applicazione retroattiva con conseguente declaratoria di inammissibilità della domanda attrice iscritta a ruolo in data 22.3.2021.

L'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021, n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale) modificando l'art. 12 del DPR n. 602/73 ha introdotto il comma 4-bis, a norma del quale: "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 18.4.2016, 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 18.1.2008, 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".

A parere, sempre di parte attrice, il nuovo dettato normativo - ius superveniens - violerebbe concretamente ed apertamente la Carta Costituzionale e necessiterebbe di vaglio e disamina proprio a seguito della citata pronuncia a SS.UU. della Suprema Corte num. 26283/2022 del 5.9.2022 che ha esteso l'ambito di applicazione della norma in discussione riconoscendole efficacia retroattiva e applicabilità ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, è non già su uno degli effetti dell'impugnazione' e che di conseguenza comporterebbe necessariamente il rigetto della domanda in quanto inammissibile.

### 2. Profili di Incostituzionalità sollevati

Nel ricorso incidentale allegato al verbale di udienza tenutasi in data 16.11.2022 e di cui forma

parte integrante il contribuente-opponente evidenziava quattro incidenti di costituzionalità:

a) Violazione Articolo 3 e Articolo 24 della Costituzione

La norma contenuta nell'art. 3-bis sarebbe incostituzionale in quanto viola il diritto di difesa del contribuente (sancito dall'art. 24 della Costituzione) e tipizza una diversità di trattamento riservata ai contribuenti, con conseguente violazione dell'art. 3 della Carta fondamentale.

L'entrata in vigore della nuova disciplina precluderebbe difatti ai contribuenti la possibilità di regolarizzare le proprie pendenze fiscali, soprattutto quelle derivanti da errori perpetrati da parte dell'Amministrazione Finanziaria, con conseguente grave lesione dei propri diritti ed, inoltre, negherebbe ciascun cittadino il diritto "ad un equo processo" riservandolo solo a coloro che intrattengono rapporti con la pubblica amministrazione.

La norma in discussione muterebbe radicalmente l'esito del processo e violerebbe apertamente i principi di ragionevolezza, di legittimo affidamento e certezza dell'ordinamento.

Concludeva sostenendo che il comma 4-bis, introdotto, sarebbe viziato di incostituzionalità per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. nella parte, in cui non permetterebbe il ricorso avverso la cartella a cittadini che non hanno un rapporto con la PA, e porrebbe limitazioni immotivate all'accesso alla giustizia, non connesse con le presunte ragioni di urgenza del decreto convertito

b) Violazione Articolo 77 della Costituzione Comma 1° e 2°

Sarebbe costituzionalmente illegittima la norma di cui all'art. 3 bis della L. 215/2021 per diretta violazione dell'art. 77 Cost. comma 1° per assenza del requisito di specifica necessità e urgenza, in quanto "il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria", e ai sensi del comma 2 se non "in casi straordinari di necessità e d'urgenza" il Governo può adottare "provvedimenti provvisori con forza di legge".

Nel caso di specie, in assenza di una legge delega, che riguarda soltanto la delega al Governo per la riforma fiscale e non della giustizia tributaria, si ricadrebbe nell'ambito del comma 2° dell'art. 77 Cost. anche perché il preambolo di cui al Decreto legge n. 146/2021 non conterrebbe alcuna specificazione in che cosa consisterebbe la straordinarietà e l'urgenza delle esigenze in materia fiscale e pertanto non sarebbero indicati e precisati i motivi di straordinaria necessità ed urgenza per un intervento normativo come quello adottato.

Risulterebbero pertanto lesi - a parere della difesa ricorrente - i diritti costituzionali di eguaglianza delle misure e dell'accesso alla giustizia e di parità sociale, non potendo il Governo, con un decreto legge, emendato in sede di commissione, limitare il ricorso ai ruoli dell'amministrazione e alle cartelle ai soli soggetti per i quali la mancata impugnativa potrebbe determinare limitazioni (in senso generico) nei rapporti con la p.a.; poiché nella rubrica dell'art. 1 del Decreto Legge in ordine alle "misure urgenti in tema fiscale" manca la specificazione di qualsiasi urgenza, vi sarebbe altresì violazione in via immediata dell'art. 77 ed in via mediata degli artt. 24 e 111 Cost.

Difesa ricorrente conclude sostenendo che:

- l'art. 3 bis della L. 215/2021 è manifestamente illegittimo per contrasto con l'art. 77 Cost., comma 1°, non essendo soddisfatti i requisiti della straordinaria necessità e della straordinaria urgenza;
- in ogni caso, l'art. 3 bis è manifestamente illegittimo per contrasto con l'art. 77 Cost., comma 2°, in via mediata In quanto in assenza dei suddetti requisiti disciplina una materia, quale quella della giustizia e dell'accesso alla stessa, che è riservata al potere normativo del Parlamento e configurando un caso manifesto di eccesso nell'esercizio del potere di decretazione d'urgenza e quindi anche un possibile caso di conflitto di attribuzione tra poteri dello stato.

c) Violazione Articoli 111 e 113 Costituzione

L'art. 3 bis della L. 215/2021 sarebbe manifestamente illegittimo per contrasto con l'art. 113 Cost. precludendo la tutela giurisdizionale avverso gli atti della pubblica amministrazione, comprimendo il diritto di difesa subordinandolo a discriminazione e imponendo al contribuente la permanenza di una situazione debitoria nonostante la medesima sia illegittima, errata e prescritta.

La medesima norma si porrebbe in contrasto con il precetto del giusto processo di cui all'art. 111 in quanto determinerebbe una utilità solo ed esclusivamente a favore di una parte, pregiudicando irrimediabilmente l'altra parte in disprezzo dei principi di legittimo affidamento e certezza

dell'ordinamento.

d) Violazione Articolo 117 Carta Costituzionale

Il ricorso alla decretazione d'urgenza per la riforma della giustizia tributaria con la introduzione del comma 4-bis all'art. 12 del DPR n. 602/73, avrebbe violato il principio sancito dall'Art. 117 ove è imposto che: 'La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali'.

Da ciò consegue che il comma 4-bis al citato DPR sarebbe illegittimo per essere stato introdotto incostituzionalmente a mezzo decretazione d'urgenza.

\*\*\*

A scioglimento della riserva assunta, si ritiene che la domanda dell'attore non possa essere decisa senza lo scrutinio di costituzionalità e si formulano le dovute

### **3. Osservazioni e profili di rilevanza**

Giova preliminarmente evidenziare come la questione assuma grande rilievo sia per il cospicuo contenzioso pendente cui interessa sia per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma emanata a mezzo decretazione d'urgenza. L'orientamento giurisprudenziale - nonostante gli arresti ed i contrasti - prima della entrata in vigore del DL 146/2021, che ha introdotto il comma 4-bis all'art. 12 del DPR n. 602/1973, consentiva al contribuente di impugnare, in funzione recuperatoria, la cartella esattoriale a mezzo dell'estratto ruolo rilasciato dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione e la medesima Corte di Cassazione a Sezioni Unite con precedente pronuncia n. 19704/2015 ha chiaramente ritenuto "ammissibile ('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".

Le Sezioni Unite avevano senza incertezze respinto la tesi che inibire l'impugnazione su questi presupposti potesse avere l'effetto di (imitare il numero delle controversie portate davanti al giudice, in base alla considerazione, che "l'impugnazione della cartella, ancorché "ritardata", interverrebbe in ogni caso al momento della notifica dell'atto successivo, mentre la proposizione "anticipata" di essa potrebbe evitare l'emissione e la notifica (quindi l'impugnazione) dell'atto successivo e perciò indurre un possibile effetto deflativo".

Orbene, con l'introduzione del predetto comma 4-bis ed in particolare a seguito della pronuncia a SS.UU., il diritto di difesa appare quantomeno compresso e tutte le procedure pendenti verrebbero liquidate con pronuncia di inammissibilità senza tener conto della loro eventuale fondatezza del merito, dei costi sostenuti dal contribuente per accedere alla Giustizia, dei costi conseguenti alla registrazione delle pronunce di inammissibilità che ricadrebbero sui medesimi e del lasso di tempo intercorso tra la iscrizione a ruolo dei procedimenti e la data di pubblicazione del DL.

Tale norma, volta innegabilmente a deflazionare il contenzioso e fortemente voluta dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate in considerazione che circa il 40% dei ricorsi pendenti contro l'Agenzia della Riscossione riguardano impugnazioni di estratti di ruoli afferenti a cartelle di pagamento invalidamente notificate (o prescritte), va sì a ridurre notevolmente il contenzioso contro l'ADER, ma a assieme a tale effetto comprimerebbe eccessivamente ed enormemente il diritto di difesa di tutti i cittadini, in palese violazione sia dell'art. 24 della Costituzione (che garantisce a tutti i cittadini il diritto di difesa), sia dell'art. 3 (principio di uguaglianza) che dell'art. 113, commi 1 e 2 (secondo i quali "Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa. La tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti").

Va inoltre considerato che i tre casi eccezionali in cui è possibile impugnare l'estratto di ruolo sono davvero insufficienti rispetto alle molte altre ragioni per cui i contribuenti potrebbero avere un concreto interesse e far annullare cartelle di pagamento afferenti a debiti tributari o previdenziali

non dovuti (o a sanzioni di altro tipo non dovute): si pensi, ad esempio, ai casi in cui il cittadino abbia necessità di costituire una società, o di accedere al credito, o di accettare un'eredità con il rischio di subire un pignoramento, o di acquistare un autoveicolo con il rischio di subire un fermo amministrativo, o di acquistare un'abitazione con il rischio di subire un'iscrizione di ipoteca, e via così.

La casistica delle ipotesi in cui il contribuente avrebbe interesse ad impugnare la cartella a mezzo estratto di ruolo è alquanto ampia.

Ad esempio basti considerare all'ipotesi in cui l'AdER voglia procedere al fermo dei beni mobili registrati (ex art. 86, DPR n. 602/73) e all'iscrizione ipotecaria (ex art. 77, DPR n. 602/73), l'Agenzia della Riscossione deve preventivamente notificare al debitore o ai coobbligati una comunicazione contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, sarà eseguito il fermo o sarà iscritta l'ipoteca, senza che sia necessaria alcuna ulteriore comunicazione.

Nei suddetti casi, in base alla nuova legge il cittadino contribuente potrà impugnare il cennato preavviso di iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo potendo solo in tal sede far valere l'invalidità della notifica della prodromica cartella di pagamento (o la sua inesistenza, o la prescrizione del credito), purtroppo con la triste consapevolezza che il Giudice adito (che sia Commissione Tributaria, Giudice dei Lavoro o Giudice di Pace, a seconda della natura del credito contestato) non riuscirà mai - per ovvi motivi di sovraccarico di lavoro - a pronunciarsi su di una richiesta di sospensiva entro i 30 giorni; intanto, il cittadino dovrà certamente subire gli effetti del fermo amministrativo del veicolo o dell'iscrizione dell'ipoteca sull'abitazione, con chiaro ed evidente danno patrimoniale.

La situazione potrebbe essere anche peggiore nel caso in cui l'Agente della Riscossione proceda con un pignoramento presso terzi (ad esempio, presso il datore di lavoro del contribuente, o presso l'istituto bancario ove sussiste il conto corrente): la difesa "forzatamente posticipata", come delineata dalla nuova norma sopra citata, creerebbe al contribuente, con tutta probabilità, un danno grave, non sempre riparabile anche dopo la pubblicazione (di sicuro non tempestiva) di una sentenza a lui favorevole.

Va sul punto evidenziato che successivamente la medesima Corte di Cassazione, ponendosi nel solco tracciato dall'Art. 3-bis ed attenendosi rigorosamente al suo dettato normativo, con sentenza num. 31561 del 25.10.2022 ha escluso l'interesse ad agire nel caso di dinieghi di finanziamenti bancari, ritenendo inammissibile il ricorso del contribuente laddove lo stesso lamenti l'impossibilità di accedere a finanziamenti bancari in ragione di una iscrizione ipotecaria adottata dall'Agente della riscossione.

I rischi conseguenti all'applicazione dell'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021 n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale), che ha modificato l'art. 12 del DPR n. 602/73 con l'introduzione del comma 4-bis, appaiono innumerevoli.

Non può inoltre negarsi che a seguito della summenzionata pronuncia delle SS.UU. si possa essere in presenza di una evidente lesione del principio di buona fede ed affidamento del contribuente, sul quale la medesima Corte Costituzionale ha più volte statuito e confermato che: "al di fuori della materia penale (dove il divieto di retroattività della legge è stato elevato a dignità costituzionale dall'art. 25 Cost.), l'emanazione di leggi con efficacia retroattiva da parte del legislatore incontra dei limiti che questa Corte ha da tempo individuato, e che attengono alla salvaguardia, tra l'altro, di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza e di eguaglianza, la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connotato allottato di diritto e il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario" (Corte cost. 2.2.2014, n. 69; 17.12.2013, n. 308; 30.9.2011, n. 257; 28.3.2008, n. 74 e molte altre ancora).

Lo stesso Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), che tuttavia non è norma a rango costituzionale, ha però introdotto il principio di buona fede e affidamento nei rapporti tra

Amministrazione finanziaria e contribuente, stabilendo con l'art. 10, n. 1, una regola di condotta generale che disciplina il rapporto tributario: I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Il menzionato l'art. 10 della L. 212 del 2000 rappresenta, in sostanza, l'attuazione dell'art. 97 della Carta Costituzionale, sicché l'Amministrazione sarebbe tenuta a non abusare delle proprie attribuzioni per cagionare un danno al contribuente, dovendo perseguire l'interesse pubblico con il minor aggravio possibile per i privati.

A tal riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14587 del 2018 ha affermato che: "il principio di legale collaborazione e buona fede, tutelato dall'art. 10 della L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) attiene ai rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria e non è riferibile alla potestà legislativa che, ove esercitata in violazione del legittimo affidamento dei cittadini, può assumere rilevanza sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale".

Nella fattispecie de qua i principi cardine dell'ordinamento tributario sembrerebbe che siano stati violati dalla potestà legislativa ragion per cui appare legittima la richiesta di un intervento della Corte Costituzionale.

Intervento che appare allo stato necessario, nonostante le contrarie motivazioni articolate dalla Suprema Corte nella stessa pronuncia a SS.UU., e che probabilmente la medesima pronuncia ha difatti accelerato.

D'altro canto la stesura dell'art. 3-bis e sua lettura combinata con la Sentenza a SS.UU. n. 26283/2022 non mettono il presente Giudicante nelle condizioni di fornire una passibile interpretazione adeguatrice del testo della norma.

Ed è innegabile che una interpretazione della norma in questione genererebbe un caos maggiore come verificatosi con la recente pronuncia della S.C. n. 33838 del 16.11.2022 che, superando la pronuncia a SS.UU., ha ritenuto ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo, nonostante sia precluso dalla norma impugnata, laddove si rischi il pignoramento della pensione, assegnando di fatto un valore privilegiato al credito pensionistico rispetto a tutti gli altri crediti.

In ordine all'iter che ha condotto alla adozione della norma, in via di principio la nostra Costituzione non vieta l'emanazione di norme tributarie retroattive a condizione che ci sia un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori costituzionalmente tutelati, valori che alla luce delle motivazioni addotte dal ricorrente parrebbero violati.

Partendo dal corollario (art. 11 Preleggi) che: la Legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo; in ambito tributario le leggi retroattive emanate possono essere leggi di interpretazione autentica, o leggi innovative con efficacia retroattiva in virtù di una specifica regolazione dello stesso legislatore.

Il comma 4-bis introdotto è una norma innovativa ragion per cui la sua portata retroattiva sarebbe dovuta quantomeno risultare da una inequivocabile volontà del legislatore in tal senso e non discendere da una pronuncia a SS.UU. della Suprema Corte. La modifica legislativa apportata non può essere considerata norma di interpretazione autentica e pertanto non appare anche prima del 21.12.2021 poiché in contrasto con art. 1, co. 2, dello Statuto del Contribuente che prevede testualmente: L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

È innegabile, come già precisato, che la questione investì un considerevole numero di procedimenti pendenti ed è del pari innegabile il danno ingiusto che si rischierebbe di arrecare e procurare ai contribuenti applicando una norma in disarmonia con i dettami costituzionali.

#### **4. Non manifesta infondatezza**

La questione sollevata appare rilevante e non manifestamente infondata in ordine ai seguenti punti:

##### **4.1, Possibile violazione degli artt. 3 e 24 Cost.**

Un primo dubbio che riguarda la disposizione impugnata (art. 3-bis DL 146/2021 che ha introdotto il comma 4 all'art. 12 DPR 602/73) è quello relativo alla compatibilità della stessa con i principi desumibili dagli artt. 3 e 24 Cost., tenuto conto che l'impianto della norma tipicizza le ipotesi in cui è ammessa l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento soltanto dimostrando in giudizio che l'iscrizione a ruolo può procurare un pregiudizio:

- a) per la partecipazione ad una procedura di appalto, per effetto di quanto è previsto, in materia di contratti pubblici, dall'art. 80, comma 4, del DLgs. 18.4.2016, n. 50,
- b) per la riscossione di somme dovute a suo favore dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), del DM 18.1.2008, n. 40, per effetto delle verifiche indicate all'art. 48-bis del DPR 29.9.1973, n. 602
- c) per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione.

Orbene l'ambito delle previsioni è alquanto riduttivo e discriminerebbe tutti i contribuenti che non operano con la pubblica amministrazione ma che dalla iscrizione a ruolo del debito erariale subiscono un pregiudizio.

Così come formulato l'art. 3-bis, nell'introdurre il comma 4 all'art. 12 del DPR n. 602/73, si porrebbe in contrasto sia con il diritto di difesa del contribuente sancito dall'art. 24 della Costituzione sia il principio di eguaglianza affermato dall'art. 3 della Carta fondamentale. La nuova disciplina, attenendosi al dettato normativo, precluderebbe al contribuente la possibilità di poter liberamente adire la Giustizia in presenza di errori da parte dell'Amministrazione Finanziaria e nei contempo nega il diritto di tutti "ad un equo processo" riservandolo solo a coloro che intrattengono rapporti con la pubblica amministrazione. Il comma 4-bis, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., precluderebbe il ricorso avverso le cartelle esattoriali costringendo una ampia frangia di contribuenti ad essere inseriti all'interno di ruoli illegittimamente formati ed essere annoverati nel tempo quale debitori della PA per debiti inesigibili ponendo d'altronde limitazioni immotivate all'accesso alla giustizia, non connesse con le presunte ragioni di urgenza del decreto convertito. La nuova disposizione normativa potrebbe introdurre disparità di trattamento tra un'impresa ammessa alla tutela "preventiva" per partecipare a una gara d'appalto e una persona fisica, potenziale destinataria di un pignoramento del conto corrente e/o di un preavviso di ipoteca, alla quale è preclusa l'azione giudiziaria anticipata già ampiamente garantita prima della novella. Il diritto alla difesa costituzionalmente garantito non può essere compromesso per far fronte a un incremento del contenzioso ed al pari non può giustificarsi una compressione del diritto alla tutela giurisdizionale posticipando la possibilità di accesso ad essa ad un momento successivo ai sorgere dell'interesse ad agire e perciò ad un momento in cui è possibile che alcuni effetti lesivi dell'atto si siano già prodotti.

#### **4.2 Possibile violazione dell'art. 77, comma 1° e 2°, Cost.**

Altro dubbio sorge in ordine alla compatibilità dell'art. 3-bis con i principi sanciti dall'art. 77 Cost. Effettivamente la norma tributaria di cui all'art. 3 bis del DL 146/2021 è stata promulgata in assenza del requisito di specifica necessità e urgenza.

Nella fattispecie de qua il Governo, senza delegazione delle Camere, ha emanato il DL 146/2021 senza alcuna legge delega.

La delega conferita al Governo era limitata all'ambito della riforma fiscale e non della giustizia tributaria.

L'iter che ha condotto alla pubblicazione dell'Art. 3-bis pare contrastare con le citate norme costituzionali e lo stesso preambolo di cui al Decreto legge n. 146/2021 non contiene alcuna specificazione in che cosa consisterebbe la straordinarietà e l'urgenza delle esigenze in materia fiscale e pertanto non sono indicati e precisati i motivi di straordinaria necessità ed urgenza per un intervento normativo come quello adottato.

Benvero, la questione sollevata apparirebbe fondata ove contesta:

- l'art. 3 bis della L. 215/2021 è manifestamente illegittimo per contrasto con l'art. 77 Cost., comma 1°, non essendo soddisfatti i requisiti della straordinaria necessità e della straordinaria urgenza;

- in ogni caso, l'art. 3 bis è manifestamente illegittimo per contrasto con l'art. 77 Cost., comma 2°, in via mediata in quanto in assenza dei suddetti requisiti disciplina una materia, quale quella della giustizia e dell'accesso alla stessa, che è riservata al potere normativo del Parlamento e configurando un caso manifesta di eccesso nell'esercizio del potere di decretazione d'urgenza e quindi anche un possibile caso di conflitto di attribuzione tra poteri dello Stato.

#### **4.3 Possibile violazione degli artt. 111 e 113 Cost.**

Suscita interesse la sollevata violazione degli artt. 111 e 113 Cost. della norma in questione ove il principio del giusto processo verrebbe minato ed il diritto di difesa del contribuente compresso. L'art. 111 Cost. nel postulare il principio del giusto processo sancisce che il giudizio deve svolgersi in condizioni di parità mentre l'art. 113 Cost espressamente recita: 'Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa' Ebbene la norma impugnata ha pertanto introdotto nell'ordinamento una utilità solo ed esclusivamente a favore della PA ed ha precluso il diritto di difesa del contribuente, restringendolo a soli tre casi tassativi sempre ad esclusivo appannaggio della P.A.

È pleonastico evidenziare che il divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo, introdotto con l'art. 3-bis, nel comprimerebbe il diritto di difesa costringe il contribuente a trascinarsi una situazione debitoria nonostante la stessa sia illegittima, errata e/o prescritta.

#### **4.4 Possibile violazione dell'art. 117 Cost.**

Il ricorso alla decretazione d'urgenza per la riforma della giustizia tributaria con la introduzione del comma 4-bis all'art. 12 del DPR n. 602/73, appare aver violato anche il principio sancito dall'Art. 117 ove è imposto che: 'La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali'.

Come già articolato al punto 5.2, sorgono dubbi in ordine alla adozione di misure urgenti in materia di giustizia tributaria in assenza di legge delega a mezzo di Decreto Legge.

L'art. 3-bis, adottato probabilmente con eccessiva fretta e senza l'iter costituzionalmente previsto, ha compresso eccessivamente la posizione dei contribuenti anche in considerazione della crisi pandemica che li ha coinvolti e della ripresa della attività di riscossione. Da tutto ciò consegue che il comma 4-bis aggiunto all'art. 12 del citato DPR 602/73 appare illegittimo per essere stato introdotto incostituzionalmente a mezzo decretazione d'urgenza.

### **5. Precedenti della Consulta**

È opportuno infine rinviare ad alcune massime e recenti pronunce della invocata Corte Costituzionale in ordine alla violazione combinata degli artt. 3 e 24 della Carta Cost. in questioni assimilabili.

In primis occorre richiamare la sentenza n. 552 del 2002, cui numerose pronunce hanno fatto nel tempo riferimento, la quale per ragioni non dissimili da quelle poste a base della presente ordinanza ha sancito la illegittimità costituzionale della norma che determina un'irragionevole compressione del diritto di agire in giudizio.

La Corte Costituzionale, successivamente, con recente sentenza n. 140 del 2022, partendo dal presupposto che il diritto alla tutela giurisdizionale non possa in alcun modo essere sacrificato, ha ritenuto fondata la questione con riferimento alla violazione degli artt. 3 e 24 Cost. laddove ha riconosciuto che la compressione del diritto alla tutela giurisdizionale possa avvenire solo nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità, risultando costituzionalmente legittimo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo.

L'art. 3-bis del decreto legge n. 146 del 21.10.2021, in discussione, ha del tutto ommesso la previsione di una adeguata tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente lesi dall'errata attività di

esazione da parte dell'Agenzia delle Entrate Riscossione.

Una interpretazione adeguatrice della norma sospettata si scontrerebbe con il dato testuale traducendosi in un'interpretazione analogica assolutamente non consentita.

Molto simile alla presente questione è quella risolta con sentenza n. 228 del 2022, con declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 117, quarto comma, del DL n. 34 del 2021, convertito in legge n. 77 del 2021» - da intendersi tuttavia riferite all'art. 16-septies, comma 2, lettera g), del decreto-legge 21.10.2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17.12.2021, n. 215 - per violazione degli artt. 3,24 e 111 della Costituzione.

Con la sentenza richiamata - n. 228 del 2022 - la Corte Costituzionale ha censurato la discrezionalità del legislatore nell'adottare una misura che ha eccessivamente compresso il diritto di azione dei creditori e contemporaneamente alterato in maniera ingiustificata la parità delle parti. La Corte chiarendo il valore fondamentale dell'Art. 24 Cost. ha ritenuto che la norma in discussione vulnera l'effettività della tutela garantita in quanto determina uno sbilanciamento tra esecutante privato ed esecutato pubblico in violazione del principio di parità delle parti ex art. 111 Cost. (vedesi anche Sentenze nn. 236 del 2021 e 186 del 2013).

La incostituzionalità della norma è stata altresì ravvisata in mancanza di una previsione alternativa di tutela e di un equilibrato temperamento degli interessi in gioco.

Nella fattispecie che ci occupa, a seguito della introduzione comma 4-bis dell'art. 12 del DPR n. 602/73 a seguito dell'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021, n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale), effettivamente la parità delle parti processuali è venuta meno in particolare per l'applicazione retroattiva riconosciuta alla Sentenza num. 26283/2022 a SS.UU.

È doveroso altresì soffermarsi sull'utilizzo improprio della decretazione d'urgenza ed alla violazione dell'art. 77 Cost. comma 1 e 2.

Ebbene la Corte Costituzionale con pronunce n. 288 del 2019 e 186 del 2020 ha ribadito che la persistenza (oggettiva) di un problema può concretare le ragioni di urgenza e che ricorrendone i presupposti il Governo può ricorrere alla decretazione d'urgenza.

Nella questione sottoposta allo scrivente Magistrato le ragioni d'urgenza purtroppo non vengono in alcun modo esplicate ed anzi, come già sopra dedotto, nella rubrica dell'art. 1 del Decreto Legge in ordine alle "misure urgenti in tema fiscale" manca la specificazione di qualsivoglia urgenza di converso la ratio dell'introduzione della norma viene espressamente individuato nella mera necessità di arginare l'eccessivo numero di ricorsi promossi nei confronti della Agenzia delle Entrate e Riscossione.

È evidente che l'esigenza della Introduzione della norma abbia carattere squisitamente soggettivo e che vada a penalizzare la posizione del contribuente a tutto appannaggio dell'ente della riscossione. Un ultimo cenno va infine svolto in ordine alla efficacia retroattiva della norma introdotta, efficacia non postulata dal legislatore ma affibbiatagli dalla Suprema Corte con la - oramai storica - pronuncia num. 26283/2022.

Orbene la Corte Costituzionale ha più volte confermato la intoccabilità dell'art. 11 Preleggi ragioni per cui: la Legge non dispone che per l'avvenire, essa non ha effetto retroattivo.

In ambito tributario le leggi retroattive emanabili possono essere leggi di interpretazione autentica, o leggi innovative con efficacia retroattiva in virtù di una specifica regolazione dello stesso legislatore. Sul punto la Corte Cost. nella sentenza n. 66 del 2022, con riferimento alle disposizioni in materia fiscale e finanziaria, ha ribadito che: Una volta precisata la natura innovativa della suddetta disposizione, va accertato se la prevista «retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza [...] e non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti» (sentenza n. 39 del 2021).

Sommesso parere dello scrivente è che nella questione oggetto di vaglio di costituzionalità da un lato la retroattività non trovi giustificazione alcuna, se non quella di penalizzare i contribuenti nei giudizi già pendenti e promossi anni prima e procrastinati a causa della pandemia, e nel contempo la



medesima retroattività, assolutamente non prevista dal legislatore, si ponga in netto ed aperto contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti.

La norma innovativa censurata, lede la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico (tra le tante, sentenze n. 73 del 2017, n. 170 del 2013, n. 78 del 2012 e n. 209 del 2010) e tale lesione si traduce in una violazione del principio di ragionevolezza (sentenze n. 86 del 2017, n. 87 del 2012 e n. 335 del 2008), ragion per cui l'incidente costituzionale è più che plausibile.

## **6. Osservazioni conclusive**

La tutela anticipatoria, concessa e confermata dalle SS.UU. con la pronuncia n. 19704 del 2015, a seguito intervento art. 3-bis, DL 21.10.2021, n. 146 è stato del tutto preclusa per ovviare alle esigenze dell'agente per la riscossione in recepimento della proposta 'Ruffini' contenuta nel documento conclusivo della Commissione Interministeriale di riforma del processo tributario.

La tutela "anticipata", soluzione adottata dalle SS.UU. del 2015, soddisfaceva interessi meritevoli ed anzi costituzionalmente necessitati; lo scopo dell'azione era vedersi accertata l'invalidità della notifica dell'atto di riscossione (del ruolo e della cartella), sia per i vizi di notifica sia per lamentare l'intervenuta decadenza/prescrizione della pretesa erariale.

L'intervento del 2021, invece, ha riconosciuto la meritevolezza di questa tutela "anticipata" solo in taluni casi, riservando agli altri casi la strada dell'impugnazione "indiretta" al fine di censurare l'atto esecutivo successivo viziato dalla mancata notifica dell'atto presupposto, generando così un vuoto di tutela.

Ebbene il legislatore della novella ha discrezionalmente riconosciuto che, a certe condizioni, vi sia un interesse attuale e concreto del contribuente tale da "anticipare" la tutela dinanzi ad atti non notificati, ma lo limita a quei soli debitori che operino con la Pubblica amministrazione, vuoi perché debbano partecipare ad una gara di appalto dalla quale potrebbero risultare esclusi per effetto di pendenze fiscali, vuoi perché debbano ricevere un pagamento incorrendo nelle verifiche" di cui all'art. 48-bis, DPR n. 602/73, vuoi infine perché possano perdere un non meglio precisato "beneficio" nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Senonché, situazioni "omogenee" ben possono verificarsi per quei debitori che operino con controparti che non siano la Pubblica Amministrazione.

Quanto alla possibile esclusione da un appalto pubblico, una grave situazione di pendenze fiscali può determinare l'esclusione anche da un qualsiasi contratto, anche di appalto, in regime privatistico. L'avvenuta inclusione dei reati tributari tra i reati-presupposto del DLgs. n. 231/2001 spinge, infatti, anche i contraenti privati - spesso, le grandi società multinazionali - ad una attenta verifica circa le pendenze fiscali delle potenziali controparti, che potrebbero pertanto essere escluse da qualsiasi contrattualizzazione.

Quanto alle possibili falcidie dei pagamenti da ricevere, non si vede anche qui per quale motivo il contribuente che abbia rapporti solo con controparti "private", debba necessariamente subire il pignoramento presso terzi, senza possibilità di attivarsi in tempo utile per prevenirlo.

L'interesse alla preservazione dell'integrità patrimoniale non può dipendere dalla natura del debitore, pubblico o privato che sia.

Quanto infine alla possibile perdita di benefici, anche qui le ipotesi non mancano: si pensi, ad esempio, alla possibile mancata concessione, alla riduzione e/o alla revoca di finanziamenti bancari; oppure agli effetti ostativi dei debiti fiscali sulla circolazione delle aziende, le cui vicende risulterebbero negativamente influenzate, in termini di prezzo e/o di garanzie, dalle pendenze risultanti dall'estratto di ruolo o da altro documento quale la certificazione di cui all'art. 14, DLgs. n. 472/97.

Ma anche sul fronte penale potrebbe sussistere un interesse all'immediata rimozione delle pendenze fiscali, ove si consideri che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento del tributo richiede un mero credito dell'Amministrazione finanziaria suscettibile di essere azionato coattivamente.

Il vuoto di tutela appare largamente più ampio in sede di ipotesi "fallimentare".

La questione sollevata incidentalmente è meritevole di disamina da parte della Corte Costituzionale

non potendosi sostituire alla stessa le SS.UU. della S.C.

Non può infine sottacersi che proprio la soluzione adottata dalle SS.UU. con la sentenza n. 26283/2022 abbia generato l'incidente costituzionale.

Appare irragionevole, illogica, illegittima, ingiusta ed altamente lesiva la soluzione adottata dalle SS.UU. per porre rimedio all'eccessivo numero dei procedimenti pendenti.

L'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021, n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale), che ha modificato l'art. 12 del DPR n. 602/73 introducendo il comma 4-bis, a parere di codesto Giudicante non può trovare ambito di applicazione retroattiva.

Il proliferare dei contenziosi con la emanazione della norma innovativa, seppur ingiusta, era stato arginato.

Il voler attribuire alla norma incriminata efficacia retroattiva a tutti i procedimenti pendenti disinteressandosi, a prescindere dalla decisione nel merito, della loro proposizione prima della fase pandemica, dell'attività processuale svolta, dei costi di giustizia sostenuti e dei successivi costi di registrazione delle pronunce si estrinseca quale atto di forte violazione e prevaricazione.

\*\*\*

In definitiva l'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021, n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale), che ha modificato l'art. 12 del DPR n. 602/73 introducendo il comma 4-bis, si traduce in un vulnus per la tutela giurisdizionale costituzionalmente garantita

### **P.Q.M.**

Visti art. 134 Cost. e art. 23 della legge 11.3.1953, n. 87;

Visti gli artt. 3, 24, 77, 111, 113 e 117 Cost., Ritenutane la rilevanza e la non manifesta infondatezza, solleva, nei termini dianzi indicati, questione di legittimità costituzionale dell'art. 3-bis del decreto legge 21.10.2021 n. 146, convertito dalla legge 17.12.2021 n. 215 (c.d. decreto fiscale) che ha modificato l'art. 12 del DPR n. 602/73 con l'introduzione del comma 4-bis, per la violazione degli articoli 3, 24, 77, 111, 113 e 117 della Costituzione; Sospende il giudizio in corso sino all'esito del giudizio incidentale di legittimità costituzionale;

Dispone che, a cura della cancelleria, gli atti siano immediatamente trasmessi alla Corte costituzionale, e che la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al pubblico ministero nonché al Presidente del Consiglio dei ministri, e che sia anche comunicata ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.