

**Tutela giurisdizionale anticipata con l'impugnazione del ruolo, a seguito del D.L.
n. 146/21, convertito dalla L. n.215/21 febbraio 2022.**

Il “giuoco delle perle di vetro” rimesso alle Sezioni Unite della Cassazione

A

Sebastiano Napolitano

Sommario: LA QUESTIONE RIMESSA ALLE SEZIONI UNITE - IL CASO – IL GIOCATORE DI PERLE DI VETRO - RISCOSSIONE COATTIVA DEI CREDITI - LA RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO - LA CARTELLA DI PAGAMENTO - L'ESTRATTO DEL RUOLO - IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO. ESCLUSIONE- IMPUGNAZIONE DEL RUOLO E DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO- IMPUGNABILITÀ DELL'ATTO PRECEDENTE NON NOTIFICATO UNITAMENTE ALL'ATTO SUCCESSIVO NOTIFICATO - CONTRASTO GIURISPRUDENZIALE- LA SOLUZIONE OFFERTA DALLE SS.UU. DELLA SUPREMA CORTE - PROLIFERAZIONE DEL CONTENZIOSO - *IUS SUPERVENIENS* - NON IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO - INTERESSE “QUALIFICATO” AD IMPUGNARE IL RUOLO E LA CARTELLA DI PAGAMENTO CONOSCIUTE ATTRAVERSO L'ESTRATTO DI RUOLO - IRRETROATTIVITÀ DELL'INTERVENTO NOVELLISTICO - CONCLUSIONI

LA QUESTIONE RIMESSA ALLE SEZIONI UNITE

La Cassazione, al fine di risolvere le questioni intertemporali, ritenute di massima e particolare importanza (ai sensi del comma 2 dell'art.374 c.p.c.), insorte a seguito dei nuovi confini delineati dalla novella legislativa di cui in epigrafe, con ordinanza interlocutoria – ord. n. 4526 dell'11 febbraio 2022 - ha rimesso alle Sezioni Unite, complessivamente, il tema della tutela giurisdizionale “anticipata”, sin ora accordata, dal formante giurisprudenziale, al contribuente che assuma di non aver ricevuto la rituale notifica di provvedimenti impositivi tributari (cartella di pagamento, intimazione di pagamento, avviso di iscrizione ipotecaria), consentendogli di impugnare, direttamente e preventivamente, il ruolo conosciuto, “occasionalmente”, attraverso l'estratto di ruolo, al di là di un interesse “qualificato” ad agire.

IL CASO

Il contribuente aveva affermato di essere venuto a conoscenza dell'iscrizione ipotecaria, delle cartelle di pagamento e del ruolo, solo a seguito della comunicazione degli estratti di ruolo ed aveva inteso, quindi, recuperare, prima dell'entrata in vigore della novella, l'opposizione di merito che avrebbe potuto proporre nel termine di legge, impugnando gli atti tributari, che nel caso di specie assumeva non conosciuti per causa a lui non imputabile: non essendogli stati validamente notificati.

IL GIOCATORE DI PERLE DI VETRO

La Suprema Corte, con l'ordinanza in esame, coglie l'occasione per ripercorrere le tappe giurisprudenziali che hanno portato alla citata estensione di tutela giurisdizionale a favore del contribuente, per poi sollevare dubbi interpretativi in ordine all'incidenza, sui ricorsi in corso, della novella di cui all'art. 4 bis della D.L. n. 146/21, convertito dalla L. n.215/21 febbraio 2022, non mancando di osservare come spesso i principi invocati al riguardo, in dottrina e giurisprudenza, sono *“piegati alle concrete esigenze di tutela degli interessi in gioco, con buona pace della coerenza di sistema”*, evidenziando che *“il giurista...non è un Glasperlenspieler (“giocatore di perle di vetro”), ma si confronta con interessi “corposi”*”.

In attesa che le sezioni unite gettino un lume di chiarezza su questi temi, sulla traccia seguita dalla Suprema Corte si dispongono, qui di seguito, le “perle di vetro”, in modo da formare una delle possibili combinazioni di coerenza del sistema, che possa reggere a fronte della novella legislativa, tenuto conto che quello che è stato definito dai primi commentatori con *“un'intervento a gamba tesa del legislatore”*¹, è rivolto non a risolvere “interessi corposi”, ma a perseguire mere finalità deflattive del contenzioso tributario, a fronte della proliferazione di cause pretestuose di contrasto alla riscossione coattiva dei crediti validamente avviata dall'Amministrazione finanziaria.

RISCOSSIONE COATTIVA DEI CREDITI

La riscossione dei crediti tributari, com'è noto, è attività essenziale della Amministrazione finanziaria, in quanto garantisce l'effettivo concorso alla spesa pubblica ed evoca e presuppone una molteplicità di valori costituzionali, tra i quali prioritariamente l'art. 53 comma 1 Cost. (oltre che degli artt. 117, 81, 97, 3 Cost.), che ne costituiscono fondamento, bilanciamento e limiti.²

Il sistema di riscossione di detti crediti è delineato, in generale, dal D.P.R. n. 602 del 1973 dettato per le imposte sui redditi, ma richiamato (in parte) anche per le imposte indirette³,

¹ La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo a seguito del decreto legge n.146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n.215 del 17 dicembre 2021. S. De Matteis, A. Pepe, A.M. Soldi, Nel Labirinto del Diritto. Appendice alla rivista trimestrale di giurisprudenziale n.3/2022

² Sui profili costituzionali della riscossione ed il problema del contemperamento con il dovere contributivo di cui all'art. 53 Cost, ed una riflessione sul tema: fino a che punto la riscossione per essere efficace debba essere aggressiva al fine di raggiungere i propri scopi, si rinvia a M. Basilavecchia Profili costituzionali della riscossione, in Rivista di Diritto Tributario, fasc.6, 2015, pag. 473.

³ L'iter procedimentale - iscrizione a ruolo ed emissione della cartella di pagamento - non è più previsto per le somme contenute negli avvisi di accertamento emessi - ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, dell'Irap, dell'IVA, delle ritenute e delle imposte sostitutive - dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° ottobre 2011, relativamente

(nonché per le entrate di natura patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici, incluse le entrate di natura previdenziale⁴).

L'ambito applicativo del D.P.R. 602/73, infatti, è stato esteso dapprima dal d.P.R. n. 43 del 1988 e, poi, dall'art. 17 d.lgs. n. 46 del 1999, il tutto nell'ottica dell'individuazione di un modello di riscossione tendenzialmente unico e valido appunto per tutte le entrate patrimoniali di Stato ed Enti Pubblici.

L'azione di riscossione, come noto, cumula accanto a moduli di diritto civile, che sono propri dell'obbligazione di diritto privato, principalmente moduli di diritto amministrativo per l'utilizzo di strumenti e prerogative marcatamente pubblicistiche, prevalenti nell'ambito dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria, necessariamente bilanciati dai principi di partecipazione e di corretta informazione del contribuente⁵.

Va poi ricordato che, come osservato in dottrina⁶, *“caratteristica della riscossione dei tributi è la tipicità delle sue forme, che sono rigidamente disciplinate. L'Ente impositore non può riscuotere, se non nei modi previsti dalla legge, né il contribuente può liberarsi in forme diverse da quelle stabilite dalla legge. Non hanno riscontro nel diritto tributario quelle forme di estinzione dei rapporti, che sono espressione del*

ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi (i cosiddetti "accertamenti esecutivi" o anche "accertamenti imposables"). Allo scopo di rendere più tempestivo l'effettivo recupero del credito, l'art. 29, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 - recante *"Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica"*), ha innovato, infatti, in modo significativo l'assetto delle procedure di riscossione relative all'attività di accertamento per il recupero delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto.

Per un approfondimento dell'argomento, Vedi: "Riscossione coattiva dei crediti della P.A. ed opposizioni di merito, S. De Matteis, N. Graziano, D. Pagliuca, in *Il Tributario*, Focus, 2 settembre 2020, dove si osserva: "La citata disposizione, rubricata *"Concentrazione della riscossione nell'accertamento"*, ha eliminato, invero, due momenti del processo di riscossione a mezzo ruolo, ovvero l'iscrizione a ruolo, da parte dell'ente creditore, delle somme dovute per le suddette imposte e la conseguente notifica della cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione, attribuendo, invece, efficacia di titolo esecutivo ad alcuni atti (che nella normativa precedentemente in vigore anticipavano l'iscrizione a ruolo) con i quali è comunicata al contribuente la pretesa creditoria. Gli accertamenti esecutivi devono contenere l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento, direttamente all'ente impositore, entro il termine di proposizione del ricorso; solo decorso tale termine i predetti atti divengono comunque esecutivi; trascorsi ulteriori trenta giorni (e salvo il caso di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione) dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, in carico agli agenti della riscossione. Per dirla in breve, gli atti imposables sono dei provvedimenti che valgono sia come titolo esecutivo che come precetto, concentrando in un solo atto la funzione impositiva e quella esattiva. L'accertamento esecutivo è applicabile soltanto ai tributi espressamente indicati e, pertanto, viene mantenuto l'uso del ruolo per i rimanenti e per le entrate non tributarie".

⁴ Compendio di Diritto Tributario, F. Tesaro, Utet, 2009;

⁵ E' illegittima l'ipoteca esattoriale se non è preventivamente comunicata al contribuente. B. Damiano., commento a Sent. Cass. SS.UU. n. 19667/2014, in *Notariato* (Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.) ANNO 2014 FASC. 6 PAG. 647

⁶ F. Tesaro op.cit. pag.145 e ss

potere di disporre del rapporto. L'amministrazione, a differenza del privato, non può disporre dei suoi crediti (cd. indisponibilità dell'obbligazione tributaria)."

LA RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO

Nei casi in cui le imposte non debbano essere riscalate mediante ritenuta diretta o non sia avvenuto il versamento diretto da parte del contribuente, debbono essere riscalate mediante ruolo⁷.

La riscossione a mezzo ruolo presuppone, quindi, l'esistenza di un credito da parte di un Ente impositore competente *ratione materiae*, accertato d'ufficio o mediante la dichiarazione da parte del contribuente.

Una volta che il credito è divenuto certo e liquido, l'Ente impositore ne intima il pagamento al debitore assegnandogli un termine, trascorso il quale, in caso di inadempimento, provvede a formare il ruolo e a consegnarlo al Concessionario per la riscossione. Trattasi, quindi, di un sistema bifasico, in cui l'Ente impositore accerta, liquida e gestisce i ruoli, affidando poi la riscossione ad un terzo soggetto, il Concessionario⁸.

È necessario, a questo punto, chiarire il contenuto e la natura del ruolo, la funzione della cartella di pagamento e la natura dell'estratto di ruolo⁹.

IL RUOLO

Il ruolo è l'elenco complessivo dei contribuenti, che hanno domicilio fiscale nei comuni compresi nell'ambito territoriale a cui il ruolo si riferisce, e delle somme dagli stessi dovute, formato dall'Ufficio, sulla base di titoli -dichiarazioni o avvisi di accertamento - che lo legittimano ad iscrivere il credito ai fini della successiva riscossione a mezzo del concessionario¹⁰.

È, dunque, un atto amministrativo, potestativo, unilaterale (provvedimento), proprio ed esclusivo dell'Ente pubblico creditore, impositivo (fiscale, contributivo o di altre entrate di cui è strumento di riscossione coattiva), tipico (quanto a forma e contenuto sostanziale

⁷ Art.1 DPR 602/73, rubricato "Modalità di riscossione", a mente del quale: "*Le imposte sui redditi sono riscalate mediante: a) ritenuta diretta; b) versamenti diretti del contribuente all'esattoria e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato; c) iscrizione nei ruoli.*"

⁸ Cfr. S. De Matteis, N. Graziano, D. Pagliuca Riscossione coattiva dei crediti della P.A. ed opposizioni di merito, cit. pag.4

⁹ Cfr. Cass. SS.UU. n. 19704/2015 cit.

¹⁰ Cfr. art. 10, lett. b, del d.P.R. 602/1973, Definizioni: "*ruolo*": *l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario.*

specificamente disciplinato da norme legislative), che racchiude in sé un elenco di somme da riscuotere, recante l'indicazione di tributi, sanzioni e interessi.¹¹ Con la sottoscrizione del titolare dell'ufficio, il ruolo diviene “titolo esecutivo”¹², ex art. 49 comma 1 d.P.R. 602/1973, senza necessità a tal fine di alcuna comunicazione o notificazione al debitore¹³. Il ruolo fino a che non viene reso noto al debitore attraverso la rituale notificazione della cartella di pagamento, ha rilievo solo interno all'Amministrazione che l'ha formato come titolo esecutivo.

Il ruolo, così formato è, quindi, consegnato, in funzione dell'esecuzione forzata, in via telematica, all'agente della riscossione¹⁴, che dà comunicazioni delle singole iscrizioni ai contribuenti, mediante notifica della “cartella di pagamento”.

L'utilizzazione del ruolo come titolo esecutivo e, quindi, in funzione dell'esecuzione forzata, è, com'è noto, disciplinata dall'art. 21, comma 1, secondo inciso, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui «*la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*» e dall'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale dispone al comma 1 che «*il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento*», e, quindi, al comma 2, che «*se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni*».

Va evidenziato, come precisato dalla Suprema Corte, nella sua composizione più qualificata¹⁵, che l'esecuzione di una pretesa tributaria (come diritto di procedere in

¹¹ L' art. 11, del d.P.R. 602/1973 precisa che “*nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi*”.

¹² L'art. 12 del d.P.R. 602/1973 stabilisce che l'ufficio competente “*forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce (comma 1)*”; nel ruolo “*devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione*” (comma 3); “*il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato*”. “*Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo*” (comma 4), cioè costituisce titolo esecutivo”. Cass., sez.un., 14 aprile 2020, n. 7822

¹³ (Cass., 8 febbraio 2018, n. 3021).

¹⁴ Cfr. art.24 del d.P.R. 602/1973

¹⁵ Cfr. Cass. SS.UU. n.7822 del 2020 in motivazione si osserva come la cartella di pagamento che incorpora in sé il titolo esecutivo – il ruolo – svolge in executivis le funzioni dell'atto di precetto.

executivis), come per qualsiasi esecuzione, suppone l'esistenza di un titolo esecutivo e di esso fa l'individuazione l'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, che, nel testo vigente, dispone al primo inciso del comma 1, che «*Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo*».

LA CARTELLA DI PAGAMENTO

Il concessionario della riscossione (oggi dall'Agenzia delle Entrate- Riscossione), ricevuto il ruolo, redige - *"in conformità al modello approvato"* - *"la cartella di pagamento"*, che è la stampa del ruolo, *"pro capite"*, da notificarsi in unico originale alle parti¹⁶, che ex art. 25, comma 2, DPR 602/73 *"contiene"* - oltre all'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo ex art.25, comma 2 bis - *"l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata"*.

La cartella così formata è notificata dal concessionario al contribuente ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 602/1973.

L'art. 21 del d.lgs. 546/1992 prevede che *"la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo"*.

Il profilo contenutistico della cartella di pagamento, siccome indicato dal comma 2 e dal comma 2-bis dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, palesa, dunque, come osservato dalla Suprema Corte¹⁷ che essa, se riguardata rispetto all'esecuzione forzata, ha una funzione equivalente al precetto, in quanto contiene l'intimazione di adempiere, con l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione e, nel contempo, di notificazione del titolo esecutivo, dovendo indicare l'obbligazione risultante dal ruolo e, quindi, fornire una indicazione del credito per cui si procede.

Sicché può affermarsi che nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d. P. R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento, eseguito in una delle varie modalità stabilite dalla legislazione speciale (mobile, immobile, crediti), da parte dell'agente della riscossione, atteso che *"la cartella di pagamento, a mente dell'art. 25 del d.P.R. citato, assolve*

¹⁶ Cass., 8 febbraio 2018, n. 3021 cit.

¹⁷ Cfr. Cass.SS.UU. n.7822 del 2020

uno actu le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo d.P.R. depone univocamente in tal senso.”¹⁸.

L'avviso di pagamento, quando viene notificato dopo il decorso del termine entro il quale poteva procedersi ad esecuzione a seguito della notifica della cartella, a sua volta assolve alla funzione di nuovo precetto.

L'ESTRATTO DEL RUOLO

Il “documento” denominato “*estratto di ruolo*”, tale indicato dallo stesso concessionario che lo rilascia, non è specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente (vi fa ora riferimento, come si dirà, l'art.4 bis della novella citata, al solo fine di escluderlo dal novero degli atti impugnabili). Viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore e costituisce semplicemente un “*elaborato informatico formato dell' esattore ... sostanzialmente contenente gli ... elementi della cartella ...*”¹⁹, quindi anche gli “*elementi*” del ruolo afferente quella cartella²⁰.

Emerge, dunque, con sufficiente chiarezza la differenza sostanziale tra “*ruolo*” ed “*estratto di ruolo*” (termini talvolta impropriamente utilizzati come sinonimi): il “*ruolo*” (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori di impugnazione) è, come già osservato, un “*provvedimento*” proprio dell'ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto); 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 dal concessionario della

¹⁸ “*Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'art. 25 del d.P.R. citato, assolve “uno actu” le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo d.P.R. depone univocamente in tal senso.*” Cfr. Cass., 8 febbraio 2018, n. 3021. Sentenza annotata da A. Russo Riscossione - Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Intervento dell'agente della riscossione. In IL FISCO A. 2018 Fasc. 11 Pag. 1067

¹⁹ Cfr. Consiglio di Stato, IV, n. 4209 del 2014

²⁰ Il C.d.S. nella decisione citata, peraltro, ha affermato l'inidoneità del suo rilascio ad ottemperare all'obbligo di ostensione all'interessato che ne abbia fatto legittima e motivata richiesta, della copia degli originali della cartella, della sua notificazione e degli atti prodromici.

riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta.

IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO. ESCLUSIONE

La inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere) comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto 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 rappresentato²¹. Peraltro, anche l'eventuale contestazione dell'attività certificativa del concessionario in sé considerata -ad esempio in relazione alla non corrispondenza tra quanto certificato nell'estratto e quanto risultante dal ruolo - avrebbe un senso solo in un ipotetico giudizio risarcitorio, per aver, in ipotesi, il contribuente confidato nella corrispondenza delle notizie riportate nell'estratto alle iscrizioni risultanti dal ruolo, non in un giudizio impugnatorio conducente esclusivamente ad un "annullamento" della certificazione.

IMPUGNAZIONE DEL RUOLO E DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

Il ruolo e la cartella sono entrambi ricompresi tra gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19, comma 2, lettera d, d.lgs. 546/1992.

Il contribuente, dunque, può impugnare nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impositivo, contemporaneamente, sia la cartella di pagamento sia il ruolo in essa ricompreso²².

²¹ In tali chiarissimi termini Cass. cit.

²² Sul punto cfr. S. De Matteis, N. Graziano, D. Pagliuca in "Riscossione coattiva dei crediti.." cit. pag. 5-6: "Da tali disposizioni si evince pertanto che: il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; il ruolo è atto impugnabile; il termine iniziale per calcolare i "sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" (fissati a espressa "pena di inammissibilità" dalla prima parte del medesimo articolo 21 del Codice del processo tributario per l'impugnazione di qualsiasi "atto impugnabile") coincide con quello della "notificazione della cartella di pagamento"; entro il suddetto termine, quindi, il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti ("ruolo" e "cartella di pagamento") contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, "dipendente" dallo stesso. Trascorso inutilmente il termine indicato - nella cartella - per l'estinzione dell'obbligazione tributaria, il concessionario può avviare azioni cautelari e conservative e le procedure per la riscossione coattiva su tutti i beni del creditore e dei suoi coobbligati (come, per esempio, il fermo amministrativo di beni mobili registrati e il pignoramento dei beni)".

Con riferimento all'impugnazione del ruolo, la cognizione di ogni questione che riguardi la pretesa tributaria in esso individuata, appartiene alla giurisdizione tributaria, sia che si tratti delle questioni eventualmente afferenti alla sua validità formale come atto, sia che si tratti delle questioni che ineriscono alla sussistenza della pretesa tributaria da esso emergente e, dunque, delle questioni relative ai fatti costitutivi, impeditivi ed estintivi, chesi siano storicamente verificati, prima che la pretesa tributaria in esso formalmente contenuta si evidenziasse con la notificazione della cartella.

In altri termini, a seguito della notificazione della cartella di pagamento, il contribuente potrà (impugnando l'atto impositivo nei citati termini decadenziali), sindacare tutto ciò che ha portato alla formazione del ruolo, siccome contenente l'indicazione di una pretesa tributaria, sia in senso formale (cioè come atto sostanzialmente di natura amministrativa e compiuto in autotutela), sia sotto il profilo della disciplina di diritto sostanziale. Vale rimarcare sul punto, che come osservato in dottrina²³, la doppia funzione anticipatoria e recuperatoria²⁴ dell'impugnazione diretta²⁵ del ruolo (conosciuto attraverso l'esame dell'estratto di ruolo) ha senso solo se il procedimento di riscossione sia stato realmente avviato attraverso la formazione e trasmissione della cartella esattoriale. Va ricordato, infatti, che la formazione della cartella implica, invero, che la pretesa impositiva contenuta nel ruolo sia stata esternalizzata con la notificazione al debitore.

IMPUGNABILITA' DELL'ATTO PRECEDENTE NON NOTIFICATO UNITAMENTE ALL'ATTO SUCCESSIVO NOTIFICATO

Come previsto dall'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992 *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

²³ La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo. S. De Matteis, A. Pepe, A.M. Soldi, Nel Labirinto del Diritto. Appendice alla rivista trimestrale di giurisprudenziale n.3/2022

²⁴ il ruolo è direttamente impugnabile perché la conoscenza di fatto di quest'ultimo, conseguita attraverso l'estratto di ruolo, consente la proposizione immediata dell'opposizione di merito. Cfr. pag.5 *“La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo”* cit.

²⁵ Il debitore che abbia informalmente appreso della iscrizione a ruolo eseguita a suo carico ed apparentemente propalata attraverso la formazione e notificazione di una cartella che egli dichiara di non aver mai validamente ricevuto, può proporre senza ritardo una opposizione di merito per chiedere l'annullamento della cartella, non solo “recuperando” la tutela che avrebbe potuto esperire ove avesse ricevuto la cartella esattoriale, ma anche beneficiando di una tutela “anticipatoria” che non lo costringe ad attendere il compimento notifica degli atti successivi esattoriale Cfr. pag.5 *“La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo”* cit.

Tale disposizione, quando si riferisce alla “*mancata notificazione*” vuole, evidentemente, alludere: a) sia alla fattispecie in cui qualsiasi attività notificatoria dell'atto impugnabile sia stata omessa; b) sia alla fattispecie in cui un'attività notificatoria sia stata eseguita, ma con difformità tali dal modello legale, da ridondare in notificazione inesistente; c) sia ancora all'ipotesi in cui l'attività notificatoria sia stata eseguita in modo nullo, atteso che l'atto nullo è inidoneo a produrre i suoi effetti e, quindi, deve considerarsi inidoneo ad essere apprezzato come notificazione (salva la questione della possibilità di applicazione del principio della idoneità al raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156, terzo comma, c.p.c., in funzione di elisione della nullità formale). In tutte queste ipotesi vi è legittimazione ad impugnare l'atto impositivo presupposto.

Il debitore, in questi casi - si era sostenuto che - avrebbe dovuto, comunque, attendere un successivo atto della procedura di riscossione per recuperare la tutela di merito che non era stato possibile esperire prima dell'avvio del procedimento di riscossione esattoriale o, comunque, dopo il suo avvio.

Progressione del procedimento riscossivo non affatto scontata, però, in quanto non è escluso che l'Ente impositore (fermo il principio della cd. indisponibilità dell'obbligazione tributaria, cui sopra si è fatto cenno), non notifichi gli atti impositivi, disinteressandosi alla prosecuzione dell'attività di recupero del credito.

Se ciò accade (omessa notifica della cartella di pagamento), poiché il ruolo non è, in questo caso, confluito in una cartella di pagamento (esistente), secondo il modello indicato dal comma 2 e dal comma 2-bis dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, e non venendo con questa notificata – ed in quanto non notificati conservando entrambi la natura di atti interni, mai esternalizzati – il ruolo non sarà impugnabile.²⁶

La non impugnabilità, in tal caso, del ruolo, conosciuto attraverso l'estratto di ruolo, è stata più volte affermata dalla giurisprudenza di legittimità²⁷, che ha escluso l'interesse ad agire del contribuente, cui non spetta una azione di mero accertamento negativo di una pretesa dell'ente impositore ancora non esternalizzata: “*mancherebbe un interesse concreto ed*

²⁶ “L'ipotesi è quella dell'estratto di ruolo che indichi una cartella contraddistinta da codice interno “00” che non è appunto una cartella perché non ufficialmente formata e propalata.” Cfr pag. 6 La sorte dell'impugnazione dell'estratto di ruolo... cit., in altri termini, caso a): omessa notificata.

²⁷ Cass. n. 22184 del 2017 e Cass. n. 13755 del 2019

*attuale ex art. 100 c.p.c. ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza” atteso “che il processo tributario ha semplice struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali ‘esternate’ al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo”.*²⁸

Il problema, si è posto, invece, nel caso dell’avanzamento del procedimento di imposizione e riscossione, sulla base di una notifica non valida, a fronte del quale non può essere esclusa, allora, la facoltà del contribuente di far valere, appena avutane conoscenza, tale invalidità, proponendo la relativa impugnazione, sussistendo l’interesse del contribuente a contrastare l’esecuzione esattoriale il più tempestivamente possibile, specie nell’ipotesi in cui il danno potrebbe divenire, in certa misura, non più reversibile, se non in termini risarcitori. Se, infatti, il contribuente dovesse attendere, per proporre impugnazione, il successivo atto impositivo, il procedimento potrebbe proseguire “indisturbato” fino alla sua conclusione attraverso il compimento dell’esecuzione²⁹, senza che il contribuente abbia mai avuto modo di contestare la pretesa attraverso una impugnazione. Permettere

²⁸ Cass. ord. n. 16055 del 11 luglio 2014 che ha rimesso alle Sezioni Unite la questione della impugnabilità del ruolo

²⁹ Riparto di giurisdizione nelle controversie sugli atti dell’esecuzione forzata. A. Guidare in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, Anno 2020, Fasc. 6 Pag. 504. Cfr. Cass. SS.UU. , 14 aprile 2020, n. 7822 In tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria (nella specie, ordine di pagamento diretto ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973), il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell’intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell’atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell’atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all’epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell’intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all’atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell’intimazione. In materia di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, la tutela avverso atti esecutivi (nella specie, ordine di pagamento diretto ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973) esperibile innanzi agli organi di giurisdizione tributaria integra un normale giudizio impugnatorio ex art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (e non già un’opposizione esecutiva), da introdurre con le forme tipiche di detto giudizio. Qualora venga sollevato conflitto negativo di giurisdizione su domande cumulate avvinte da nesso di subordinazione, il potere delle Sezioni Unite di regolare la giurisdizione va esercitato con riferimento a tutte le domande - attesa l’esigenza di risolvere la questione di giurisdizione una volta per tutte sull’intera controversia - ma senza sciogliere il nesso di subordinazione voluto dalla parte; ne consegue che il conflitto va risolto rimettendo le parti innanzi al giudice munito di giurisdizione sulla domanda principale e dichiarando la giurisdizione, eventualmente diversa, sulla domanda subordinata, declaratoria, quest’ultima, rilevante solo condizionatamente alla definizione della domanda pregiudiziale. In caso di proposizione di plurime domande legate da nesso di subordinazione, il giudice adito deve valutare la giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, venendo in rilievo la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata soltanto quando sia sciolto il nesso di subordinazione, il che accade se la domanda principale sia rigettata nel merito o per ragioni di rito ma senza chiusura del processo innanzi al giudice emittente; qualora sia pronunciata declinatoria di giurisdizione sulla domanda principale, senza scioglimento del nesso di subordinazione, e la causa venga riassunta dinanzi al giudice indicato, quest’ultimo può sollevare conflitto di giurisdizione unicamente sulla domanda principale.

la tutela giudiziale anticipata risponderebbe, in questi casi, anche “all’interesse dell’Amministrazione di evitare i costi di una procedura esecutiva malinstaurata”.

Si è introdotta, quindi, in quest’ ipotesi una fattispecie di tutela giurisdizionale “anticipata”. Con l’impugnazione diretta del ruolo, conosciuto attraverso l’estratto di ruolo, in sostanza, il contribuente potrebbe recuperare l’impugnazione di merito che avrebbe potuto proporre nel termine di legge impugnando la cartella di pagamento, nei casi in cui, ovviamente, dia prova che l’impugnazione non era stata tempestivamente proposta per causa non imputabile: invalidità della procedimento notificatorio della cartella.

CONTRASTO GIURISPRUDENZIALE

Nell'ambito di un panorama giurisprudenziale in materia di atti impugnabili dinanzi ai giudici tributari, piuttosto composito e articolato, è emerso nella giurisprudenza di legittimità uno specifico contrasto tra alcune pronunce secondo le quali il ruolo non è atto autonomamente impugnabile, in quanto atto “interno”, che in quanto tale, può essere impugnato solo con l'atto impositivo nel quale veniva trasfuso e a mezzo del quale è notificato, ed altre pronunce che hanno, invece, affermato l’autonoma impugnabilità del ruolo³⁰.

LA SOLUZIONE OFFERTA DALLE SS.UU. DELLA SUPREMA CORTE

La questione, è stata affrontata, a seguito del cennato contrasto giurisprudenziale registratosi sul punto, dalla Suprema Corte, con pronuncia a Sezioni Unite – Cass. SS.UU. sent. n. 19704 del 2015 - , nella quale il Supremo Consesso, nella composizione più qualificata, ha avuto modo di affermare l’ammissibilità dell’impugnazione davanti al giudice tributario della cartella di pagamento, ove, a causa del difetto della sua notifica, il contribuente sia venuto a conoscenza dell’iscrizione a ruolo, solo attraverso l’estratto di ruolo rilasciato, su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta, per gli ermellini, l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell’atto precedente non notificato, unitamente all’atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l’unica possibilità di far valere l’invalidità della

³⁰ La Corte Cassazione con ordinanza interlocutoria n. 16055 del 2014 aveva sollecitato l'intervento compositivo delle Sezioni Unite

notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e, quindi, non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa, anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione³¹.

Per l'effetto si è precisato che, in realtà, non viene ad essere impugnato l'estratto di ruolo, bensì le cartelle esattoriali delle quali si assuma l'ignoranza per difetto di notifica, e ciò senza la necessità di dovere attendere la successiva notifica di un ulteriore atto da parte dell'amministrazione.

In altri termini, il contribuente che abbia informalmente appreso dell'iscrizione a ruolo eseguita a suo carico, apparentemente esternata dall'Amministrazione attraverso la formazione e notificazione di una cartella che il debitore dichiara di non aver mai validamente ricevuto, può proporre senza ritardo una opposizione di merito per chiedere l'annullamento della cartella, non solo recuperando la tutela che avrebbe potuto esperire, ove avesse ricevuto la cartella esattoriale, ma anche beneficiando di una tutela anticipatoria che non lo costringe ad attendere il compimento della notifica degli atti esattoriali successivi.

Tali argomentazioni, per la cui illustrazione più approfondita si rimanda alla esaustiva motivazione delle Sezioni Unite³², permettevano di ritenere, da un lato, ammissibile

³¹ Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704.

³² M. Cicala, "Gli atti impugnabili ed i presupposti della impugnazione: considerazioni sparse alla luce della sentenza 19704/2015 sulla impugnabilità del ruolo" documento del 15 ottobre 2015, in Fondazione Nazionale dei Commercialisti: "In un'ottica di dilatazione degli atti impugnabili, si colloca infine la sentenza 19704/2015 che afferma la autonoma impugnabilità del ruolo ancorché l'art. 19 ne preveda la impugnabilità sono in una con la conseguente cartella notificato. Invero, se il ruolo fosse un atto meramente interno che nulla aggiunge alla posizione delle parti non si vede come mai l'art. 19 ne prevede la impugnabilità, e non mancano sentenze che hanno – anche in precedenza – tratto da tale letterale enunciazione la conseguenza della impugnabilità del ruolo. La pronuncia delle Sezioni Unite giunge alla affermazione della (autonoma) impugnabilità escludendo che per consentire tale impugnazione sia necessaria la notifica del ruolo stesso (che in base all'art. 19 dovrà avvenire in una con la notifica della conseguente cartella). Viene così ribadita la tesi secondo cui per l'impugnabilità dell'atto impositivo non è necessario che esso sia stato ritualmente notificato ed il contribuente ben può impugnare un atto asserendo che di esso non ha mai avuto legale conoscenza, contestando l'asserzione della Amministrazione secondo cui esso è invece divenuto definitivo (tanto che si è chiesta la iscrizione a ruolo delle somme accertate); e dunque è stato regolarmente notificato ed è decorso il termine per impugnare. Ciò in quanto la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo (Cass. 15 gennaio 2014, n. 654; sentenza 8374 del 24 aprile 2015). Sull'argomento cfr. D. Canè, Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati, in *Giur. It.*, 2916, 8-9, pag. 1986; F. Cerioni, La Cassazione

l'impugnazione della cartella della quale il contribuente assumeva di esserne venuto a conoscenza solo a seguito del rilascio di un estratto di ruolo, e dall'altro, di escludere che il contribuente difettesse di interesse ad impugnare le cartelle, ancor prima di avere ricevuto la notifica di un altro atto da parte dell'amministrazione.

Tuttavia la possibilità di impugnare direttamente il ruolo conosciuto attraverso l'estratto di ruolo (impropriamente detta "impugnabilità dell'estratto di ruolo") e non mediante la rituale notificazione di una cartella esattoriale, non può costituire un mezzo per rimettere indebitamente nei termini il contribuente, che, malgrado la notifica della cartella, abbia ommesso di impugnare la stessa nel termine di legge, differendo la proposizione delle contestazioni che avrebbe potuto immediatamente avanzare avverso la cartella notificatagli, al momento successivo ed eventuale (e di fatto rimesso alla stessa iniziativa del contribuente) del rilascio dell'estratto di ruolo, poiché ad opinare in tal modo verrebbe del tutto aggirato il regime decadenziale previsto per l'impugnazione degli atti tributari.

Resta da stabilire da quando decorra il termine di impugnazione del ruolo conosciuto dal contribuente attraverso l'estratto di ruolo, atteso che il termine previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorre dalla data di notificazione degli atti tributari al contribuente. In proposito la sentenza delle sezioni unite puntualmente chiarisce che solo con la formale notifica dell'atto iniziano a decorrere i termini per l'impugnazione, mentre le altre forme di conoscenza³³ consentono la proposizione del ricorso e, quindi, di anticipare la tutela (che comunque è possibile anche una volta che sia stato notificato l'atto successivo del procedimento di riscossione), ma non determinano l'operatività del termine decadenziale di 60 gg per l'esercizio del diritto ad impugnare³⁴.

rimodifica 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'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, in Corr. Trib., 2014, 40, pag. 3121.

³³ La natura recettizia dell'atto tributario lo rende impugnabile solo a seguito di notifica al contribuente. Cfr. Cass., SS.UU., n. 19740 del 2015 *"La natura recettizia degli atti tributari rende inapplicabile l'istituto della "piena conoscenza" ai fini del decorso del termine di impugnazione. Pertanto, l'omessa comunicazione, nei modi di legge, del provvedimento recettizio comporta il mancato decorso dei termini di impugnativa e impedisce che l'atto diventi inoppugnabile. La conoscenza dell'atto deve derivare "dall'avvenuto espletamento del procedimento all'uopo previsto dalla legge"*

³⁴ L'acquisizione da parte del contribuente di una copia dell'estratto di ruolo, riportante l'indicazione di avvenuta iscrizione a ruolo, ha il valore di una mera informazione di un fatto verificatosi, e non può assurgere a prova della piena conoscenza dell'atto impositivo impugnabile, ai fini della decorrenza del termine di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del

Come chiarito dalla Cassazione³⁵: *l'ammissibilità di tutela "anticipata" non comporta l'onere, ma solo la facoltà dell'impugnazione*³⁶, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi, dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente si è venuto a conoscenza, eventualmente attraverso un atto "atipico".

Ne consegue che il contribuente, in questi casi, potrà assumere diverse condotte: tentare una soluzione concordata con l'amministrazione; impugnare immediatamente l'atto dinanzi alla commissione tributaria; attendere il primo atto impositivo o di riscossione rientrando nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 successivo.

La giurisprudenza di legittimità successiva si è posta nel solco della pronuncia delle Sezioni Unite, con l'affermazione della possibilità per il contribuente di impugnare la cartella non notificata, ma conosciuta tramite l'estratto di ruolo.³⁷

1992; potendo legittimare appunto, al più, l'impugnazione, peraltro facoltativa, del solo estratto di ruolo (Cass., sez. 5-6, 9 settembre 2019, n. 909). Si registrano, comunque, successive pronunzie di segno opposto: si è ritenuto, invero, inammissibile il ricorso contro l'iscrizione di ipoteca legale e la prodromica cartella di pagamento, in quanto proposto oltre il termine di 60 giorni dalla data nella quale il contribuente aveva avuto contezza della pretesa tributaria a suo carico mediante rilascio di estratto di ruolo (Cass., sez. 5, 30 maggio 2017, n. 13584). Se, poi, la cartella è invalidamente notificata, ma l'iscrizione ipotecaria successiva è ritualmente notificata, il dies a quo per l'impugnazione della cartella è di 60 giorni dalla notificazione dell'iscrizione ipotecaria (Cass., sez. 5, 18 ottobre 2021, n. 28722).

³⁵ Cass.Ord. 4526 dell'11 febbraio 2022

³⁶ Con riguardo all'obbligatorietà o la facoltatività per il contribuente che abbia timore di subire pregiudizi nei suoi rapporti con la pubblica amministrazione, nelle tre ipotesi sopra menzionate, di accedere in via "anticipata" alla tutela giurisdizionale "diretta" avverso il ruolo e la cartella, conosciuti "occasionalmente" attraverso la comunicazione dell'estratto di ruolo cfr. Il "Canto di Natale" del legislatore: la non impugnabilità dell'estratto di ruolo. F.Rasi, in *Giustizia Insieme*, 03 Febbraio 2022, pag. 6. 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. Cipolla, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 957; G. Frasoni, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 979; G. Ingraio, *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; 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. In giurisprudenza la tutela "anticipata", in qualche misura d'urgenza, costituiva un percorso alternativo rispetto alla impugnazione "differita", di cui all'art. 19, terzo comma, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, la quale prevede che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. 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.

³⁷ (Cass., sez. 6-5, 21 gennaio 2022, n. 1971; Cass., sez. 6-5, 11 gennaio 2012, n. 587; Cass., sez. 5, 24 dicembre 2021, n. 41508; Cass., sez. 5, 10 dicembre 2021, n. 39282; Cass., sez. 5, 7 dicembre 2021, n. 38964; Cass., sez. 5, 22 novembre 2021, n. 36013; Cass., sez. 6-5, 5 ottobre 2020, n. 21289; Cass., sez. 5, 17 settembre 2019, n. 23076; Cass., sez. 6-5, 9 settembre 2019, n. 22507; Cass., sez. 6-L, 25 febbraio 2019, n. 5443; Cass., 1 giugno 2016, n. 11439; in senso contrario Cass., sez. 6-5, 22 settembre 2017, n. 22184, che esclude, senza menzionare la pronuncia a sezioni unite 19704/2015,

PROLIFERAZIONE DEL CONTENZIOSO

Dalla relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021, si evidenziava come la soluzione adottata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, abbia comportato la possibilità per il contribuente di “*far valere, spesso pretestuosamente*³⁸, 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 esso sottese, e perfino nei casi in cui avesse rinunciato anche nell’esercizio della tutela”³⁹.

IUS SUPERVENIENS

Il decreto legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla legge n. 215 del 17 dicembre 2021, ha aggiunto all'articolo 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, dopo il comma 4, un comma 4-bis, che così recita: “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”.

Dal tenore di tale disposizione si ricava il totale cambiamento di rotta⁴⁰ rispetto all’assetto interpretativo precedente: la impugnazione diretta del ruolo, conosciuto attraverso

la sussistenza di un interesse concreto e attuale, ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo).

³⁸ S. De Matteis, A. Pepe, A.M. Soldi. La sorte dell’impugnazione dell’estratto di ruolo, cit. pag.10: “Nella prassi è, infatti, consueto riscontrare la pendenza di procedimenti promossi da debitori contribuenti che allegano la mancata notifica di cartelle che poi nel corso del giudizio si rivelano validamente notificate, oppure che contestano nel merito la sussistenza di crediti iscritti a ruolo da tempo risalente quantunque l’agente della riscossione non abbia più posto in essere, ormai da anni, alcun atto esecutivo successivo così manifestando il suo disinteresse alla prosecuzione dell’attività di recupero del credito.”

³⁹ Cfr F.Rasi, Il “Canto di Natale” del legislatore: la non impugnabilità dell’estratto di ruolo. Cit., pag. 2 “la Commissione segnalava quale profilo di debolezza del sistema processuale il “caso delle impugnative proposte avverso gli estratti di ruolo, 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 contribuenti, senza attendere la notifica di quelli consequenziali”

⁴⁰ S. De Matteis, A. Pepe, A.M. Soldi. La sorte dell’impugnazione dell’estratto di ruolo, cit. pag.11 “...negare la diretta impugnabilità del ruolo per recuperare l'opposizione non tempestivamente esperita per un verso produce l'indubbio vantaggio di deflazionare il contenzioso connesso alla instaurazione dei procedimenti di riscossione esattoriale e, per altro verso, realizza l'obiettivo di evitare che il debitore contribuente proponga opposizioni “inutili”, o perché infondate attesa l'avvenuta valida

l'estratto di ruolo, è oggi normativamente ammessa, ma la proposizione dell'azione è subordinata alla espressa prova di un interesse non generico ma "qualificato" perché preventivamente individuato dal legislatore.

Tale norma prevede che "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'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 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'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione"

Ciò che sino ad oggi è stato generalmente consentito, soprattutto dopo le Sezioni Unite del 2015, da ora in poi diventerà un'ipotesi eccezionale, circoscritta a casi specifici e tipizzati, da provare a cura del debitore.

NON IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO

La prima parte dell'art. 4-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-bis del decreto-legge n. 146 del 2021, non pone alcun problema; si sancisce che "*l'estratto di ruolo non è impugnabile*", principio già affermato con chiarezza dall'interpretazione del diritto vivente offerto delle sezioni unite di cui sopra si è dato conto: "*L'estratto di ruolo non è atto impugnabile, per la carenza di interesse del debitore, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., ad ottenerne annullamento giurisdizionale non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato*".

INTERESSE "QUALIFICATO" AD IMPUGNARE IL RUOLO E LA CARTELLA DI PAGAMENTO CONOSCIUTE ATTRAVERSO L'ESTRATTO DI RUOLO

notifica delle cartelle o perché finalizzate a contestare la sussistenza di crediti iscritti al ruolo che l'ente impositore ha ormai rinunciato a riscuotere per fatto concludente.

Prima dell'intervento novellistico si riteneva che l'interesse ad impugnare il ruolo fosse "*in re ipsa*"⁴¹, senza necessità di dover allegare la circostanza che l'incolpevole impossibilità di contestare immediatamente il carico iscritto a ruolo, avrebbe potuto comportare dei pregiudizi patrimoniali al ricorrente. Di contro parte della giurisprudenza aveva, comunque, già avuto modo di affermare⁴² che l'interesse ad agire⁴³ non discende automaticamente dalla iscrizione a ruolo, ma richiede la sussistenza di un qualche pregiudizio (quale l'utilizzazione dell'estratto ruolo al fine della promozione di una istanza di fallimento o per l'insinuazione al passivo fallimentare⁴⁴, oppure il diniego o la revoca di un beneficio fiscale; oppure il rifiuto di adempimento di un credito vantato nei confronti della P.A.; il diniego di un mutuo per effetto della notizia dell'esistenza di carichi iscritti a ruolo), tenuto, in generale, conto che la P.A. può avere conoscenza della pretesa fiscale soltanto iscritta a ruolo e non ancora notificata al destinatario.

La seconda parte dell'art. 4-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-bis del decreto-legge n. 146 del 2021 prevede, ora, 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[...]*", pregiudizio "qualificato" che viene, dal legislatore, non a caso, specificato esclusivamente nei rapporti con la pubblica amministrazione.

⁴¹ Nel processo tributario vi è una predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, sicché per gli atti "tipici" l'interesse a ricorrere è *in re ipsa*, in quanto già insito nella natura potenzialmente pregiudizievole degli atti tributari notificati; in questo caso, però a differenza che 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 deducibili. È questa la ragione per cui nel processo tributario l'interesse ad agire scolora rispetto alla tipicità dei provvedimenti impugnabili. "*Tuttavia, si potrebbe giungere a diversa soluzione con riferimento all'impugnazione del ruolo e della cartella, non notificati o irregolarmente notificati, di cui il contribuente viene a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo; in questa ipotesi, il legislatore della novella ha inteso innescare un peculiare interesse ad agire e ad impugnare, selezionando i pregiudizi "qualificati"*"

⁴² Si richiama sul punto l'esemplificazione enunciata nella ordinanza n. 16055 del 11 luglio 2014 che ha rimesso alle Sezioni Unite la questione della impugnabilità del ruolo

⁴³ Pur considerandosi la peculiarità del processo tributario rispetto al processo civile ed a quello amministrativo, comunque si reputa che l'interesse ad agire, *rectius* a "ricorrere", trattandosi di processo impugnatorio, sia ben presente anche nel processo tributario. 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

⁴⁴ Va ricordato che l'estratto di ruolo è ritenuto documento sufficiente per consentire l'ammissione al passivo fallimentare del credito vantato dal concessionario alla riscossione, come ribadito anche recentemente dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite (Cfr. Cass. SS.UU. 11 novembre 2021, n. 333408)

L'intento del legislatore è, dunque, quello di limitare la tutela giurisdizionale anticipata del contribuente ai casi tassativamente previsti dalla norma: 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.

TENUTA DEI PRINCIPI GIÀ AFFERMATI DALLA GIURISPRUDENZA

Tralasciando quanto già affermato circa la “*ratio*” (intento meramente deflattivo del contenzioso), che ha mosso il legislatore della novella, vale ribadire che con il citato intervento legislativo non sia del tutto venuta meno la tutela “anticipata” di creazione giurisprudenziale (assolutamente irrilevante, per quanto sopra esposto, l'espressa esclusione dell'impugnazione dell'“estratto di ruolo”), che ha trovato, a ben vedere, positiva consacrazione, sebbene in determinate ipotesi indicate nella norma, in ragione del contatto qualificato con la Pubblica Amministrazione; e ciò in ragione del fatto che la Pubblica Amministrazione, potendo avere conoscenza della pretesa fiscale “soltanto” iscritta a ruolo e non ancora notificata al destinatario, può, in virtù di detta privilegiata conoscenza, pregiudicare il contribuente (che appaia moroso) nei rapporti obbligatori che potrebbero insorgere con la stessa. La norma, dunque, in queste ipotesi codificate di pregiudizio per il contribuente, in cui il suo interesse da agire appare “*in re ipsa*”, amplia, dunque i margini positivi degli atti impugnabili a norma dell'art. 19 del Dlgs comma 2, lettera d, d.lgs. 546/1992, laddove l'art.4 bis prevede la possibilità della diretta impugnazione del “ruolo”, qualora la cartella di pagamento sia “*invalidamente notificata*”, indipendentemente, dunque, dalla sua giuridica (perché mai notificata) “*esistenza*” (e, dunque, dalla correlata volontà dell'Amministrazione finanziaria di dar effettivo corso al procedimento di riscossione coattiva, ponendo in essere gli atti conseguenti; che, qualora, invece, dovessero essere emessi, ed in assenza del ricorso a detta tutela anticipata, ben potrebbero essere sindacati dal contribuente ex art.3 ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Quando all'individuazione del *dies a quo* per proporre ricorso giurisdizionale, poiché tale pregiudizio è inerente ai rapporti con la Pubblica Amministrazione, il termine di 60 giorni

per proporre ricorso giurisdizionale dovrebbe muovere dal “contatto qualificato”, con una Pubblica Amministrazione e, quindi, andrebbe individuato nel momento in cui avviene la conoscenza in conseguenza della partecipazione ad una gara per l'affidamento di commesse pubbliche, oppure dell'atto di una richiesta di rimborso o di pagamento dalla pubblica amministrazione o dell'istanza presentata per conseguire un vantaggio o per scongiurare la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione.

La mancata attivazione di questa tutela anticipata, si ritiene, non possa, però, pregiudicare il contribuente che attenda, nelle more dei rapporti con la Pubblica Amministrazione, la notifica della cartella di pagamento per sindacare anche il ruolo.

Da quest'affermazione discenderebbe, come corollario, che nei tre casi tassativamente indicati, il ruolo - ed eventualmente la cartella invalidamente notificata - conosciuti “in via occasionale”, a seguito di “contatto qualificato” con una Pubblica Amministrazione, non debbano necessariamente essere impugnati immediatamente ai sensi dell'art. 19, terzo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, a pena di decadenza, potendo il contribuente attendere l'ulteriore atto tributario successivo, per un eventuale impugnazione contestuale. Non verrebbe meno, in sostanza, l'ipotesi di creazione giurisprudenziale di impugnazione facoltativa, non essendo espressamente prevista dalla norma un divieto espresso a qualsiasi forma di tutela “differita”.

IRRETROATTIVITA' DELL'INTERVENTO NOVELLISTICO

Il legislatore non ha adottato alcuna disposizione di carattere transitorio. La nuova norma, dunque, si applica da subito, e precisamente dal 21 dicembre 2021, giorno successivo alla pubblicazione della legge di conversione nella Gazzetta Ufficiale (art. 1 comma 2 legge n. 215 del 2021).

Deve, a questo punto, verificarsi se lo *ius superveniens* suindicato abbia o meno valore retroattivo, con eventuale applicabilità anche ai giudizi tributari in corso.

Nella giurisprudenza di merito si sono registrate posizioni discordanti⁴⁵.

⁴⁵ Nel senso dell'irretroattività CTP Cosenza sent. 505/2022; CTP Latina, n. 53 del 2022; CTP Siracusa, n. 400 del 2022; in senso contrario CTP Catania n.357/22 nella quale la Commissione osserva: “*Invero la ratio della suddetta norma non è altro che una specificazione dell'interesse ad agire...di conseguenza anche i ricorsi tributari notificati prima della novellata norma vanno dichiarati inammissibili in forza del principio consolidato in giurisprudenza (ex plurimis Cass. 14073/20) secondo il quale l'interesse ad agire in giudizio (di qualunque tipo ed in qualunque fase) deve sussistere non solo alla proposizione della domanda ma anche al momento della decisione*”. In sostanza si afferma che il legislatore ha individuato “un interesse qualificato” alla impugnazione immediata da proporre avverso il ruolo e la cartella di

Sulla scorta delle superiori considerazioni la norma non può, evidentemente, essere qualificata come di interpretazione autentica⁴⁶, con valore retroattivo, non essendosi, il legislatore, limitato a precisare il significato di altre disposizioni legislative sul base del diritto vivente, avendo, piuttosto, introdotto condizioni all'impugnazione del ruolo, prima non previste ed una tutela anticipata a fronte di un ruolo non esternato dall'amministrazione finanziaria.

Appare, dunque, preferibile la tesi dell'irretroattività della novella, poiché la stessa riveste natura processuale, essendo intervenuta in modo innovativo, come visto, sull'art.19 del Dlgs 546/1992, ed in quanto tale, deve ritenersi applicabile solo per le azioni giurisdizionali proposte successivamente alla sua introduzione, non potendo incidere sui processi in corso, in forza del principio processuale del *tempus regit actum*, a mente del quale, gli atti perfezionatisi prima dell'entrata in vigore di una novella in materia processuale, ancorché applicabile al processo in corso, in difetto di una disciplina transitoria o di esplicite disposizioni di segno contrario, restano regolati, anche negli effetti, dalla norma sotto il cui imperio sono stati posti in essere.⁴⁷

Va, inoltre, ricordato che l'art. 1, secondo comma, della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente), prevede che *“l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere*

pagamento invalidamente notificata, fermo restando l'esclusione tout court dell'impugnazione contro l'estratto di ruolo; mancando l'interesse ad agire, il giudice non giungerà ad affrontare il merito del ricorso, ma dovrà dichiarare il difetto di interesse e, quindi, il difetto di azione; sicché, la nuova normativa produrrebbe l'inammissibilità sopravvenuta in tutti i casi di ricorsi proposti al di fuori delle ipotesi tassative di cui al nuovo comma 4-bis dell'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, aggiunto dall'art. 3-bis del decreto-legge n. 146 del 2021, convertito in legge n. 215 del 2021. Questa interpretazione è stata fatta propria dall'Agenzia delle entrate in occasione di Telefisco 2022, in cui si è 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.

⁴⁶ L'affidamento del cittadino deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio, secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (Corte Cost. n. 111 del 1998).

⁴⁷ Cfr. Cass. 2276/2017, Cass. 6099/2000; Cass. 20414/2006; Cass. 24491/2008; Cass. 3688/2011, in difetto di esplicite previsioni contrarie, il principio dell'immediata applicazione della legge processuale sopravvenuta ha riguardo soltanto agli atti processuali successivi all'entrata in vigore della legge stessa, alla quale non è dato incidere, pertanto, sugli atti anteriormente compiuti, i cui effetti restano regolati, secondo il fondamentale principio del *“tempus regit actum”*, dalla norma sotto il cui imperio siano stati posti in essere.

disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica"; qualificazione che nella specie, come detto mancherebbe.

Un generale principio di "affidamento" legislativo (desumibile dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale) preclude, infine, la possibilità di ritenere che gli effetti dell'atto processuale già formato al momento dell'entrata in vigore della nuova disposizione siano da quest'ultima regolati, quantomeno nei casi in cui la retroattività della disciplina verrebbe a comprimere la tutela della parte, senza limitarsi a modificare la mera tecnica del processo. Come osservato dalla giurisprudenza di merito⁴⁸ *"in subiecta materia, va ribadito il principio di tutela dell'affidamento che, secondo la Corte costituzionale, "quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" e "deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali"* (cfr. C. cost. 22 novembre 2000, n. 525). Non solo, ma la Corte europea dei diritti dell'Uomo ha ribadito come *"il principio della preminenza del diritto e la nozione di processo equo, consacrati dall'art. 6 della Convenzione, si oppongono, salvo per imperative esigenze di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia con lo scopo di influire sullo svolgimento giudiziario di una causa"* (cfr. CEDU, Grande Chambre, 29 marzo 2006, Scordino vs. Italia, sull'applicazione, con effetto retroattivo ai giudizi pendenti, dei nuovi e peggiorativi criteri di determinazione dell'indennità di espropriazione stabiliti dall'art. 5-bis della legge italiana 8 agosto 1992, n. 359). Tant'è che, la stessa Corte ha affermato la contrarietà alle garanzie di un equo processo la disposizione legislativa immediatamente efficace che abbia manifestamente per oggetto, o comunque per effetto, di modificare la disciplina applicabile nei procedimenti giudiziari in corso, nei quali lo Stato sia parte ed in senso favorevole a quest'ultimo (cfr. CEDU, sentenza n. 39374/1998, Anagnostopoulos e altri vs. Grecia).

CONCLUSIONI

⁴⁸ CTP Cosenza sez.6 del 14 febbraio 2022 rel. N. Durante

In conclusione, così disposte “le perle di vetro”, è, evidente, che l’intervento normativo con dichiarata finalità deflattiva del contenzioso, creerà maggiori problemi di quelli che intende risolvere, segnatamente per la comprensibile incertezza che sta generando negli operatori del diritto circa i confini della tutela giurisdizionale a cui può far ricorso il contribuente incolpevole.

15 febbraio 2022

Sebastiano Napolitano

Pubblicato il 16 febbraio 2022 su “GIUSTAMM” n.2/2022