CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **160/2026** (ECLI:IT:COST:2026:160)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **AMOROSO** - Redattore: **ANTONINI**
Udienza Pubblica del **07/07/2026**; Decisione del **07/07/2026**
Deposito del **06/10/2026**; Pubblicazione in G. U. **07/10/2026**
Norme impugnate: Art. 12, comma 4-bis, del d.P.R. 29/09/1973, n. 602, come aggiunto dall'art. 3-bis del decreto-legge 21/10/2021, n. 146, convertito, con modificazioni, nella legge 17/12/2021, n. 215, sostituito dall'art. 12, c. 1°, del decreto legislativo 29/07/2024, n. 110, successivamente abrogato dall'art. 241, c. 1°, lett. c), del decreto legislativo 24/03/2025, n. 33 e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 01/01/2027.
Massime:
Atti decisi: **ord. 8/2026**

SENTENZA N. 160

ANNO 2026

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da: Presidente: Giovanni AMOROSO; Giudici : Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI, Maria Alessandra SANDULLI, Roberto Nicola CASSINELLI, Francesco Saverio MARINI,

ha pronunciato la seguente

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come aggiunto dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, sostituito dall'art. 12, comma 1, del decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110 (Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione), successivamente abrogato dall'art. 241, comma 1, lettera *c*), del decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33 (Testo unico in materia di versamenti e di riscossione) e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 1° gennaio 2027, promosso dal Giudice di pace di Milano, sezione prima civile, nel procedimento vertente tra C. C. e Agenzia delle entrate-Riscossione, con ordinanza del 3 novembre 2025, iscritta al n. 8 del registro ordinanze 2026 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 5, prima serie speciale, dell'anno 2026.

Visti l'atto di costituzione di C. C., nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 7 luglio 2026 il Giudice relatore Luca Antonini;

uditi gli avvocati Francesco Musacchio e Margareta Kosa per C. C., nonché l'avvocato dello Stato Emanuele Manzo per il Presidente del Consiglio dei ministri;

deliberato nella camera di consiglio del 7 luglio 2026.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 3 novembre 2025 (iscritta al n. 8 del registro ordinanze 2026), il Giudice di pace di Milano, sezione prima civile, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 10, 11, 24, 77, primo e secondo comma, 97, primo comma (*recte*: secondo comma), 111, 113 e 117, primo comma, della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come aggiunto dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, sostituito dall'art. 12, comma 1, del decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110 (Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione), successivamente abrogato dall'art. 241, comma 1, lettera *c*), del decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33 (Testo unico in materia di versamenti e di riscossione) e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 1° gennaio 2027.

1.1.– Il rimettente premette che, con la disposizione censurata, il legislatore ha introdotto limitazioni alla possibilità per il contribuente di impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento non validamente notificata.

Segnala, in particolare, che queste limitazioni sono state disposte, in primo luogo, dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, che ha aggiunto il comma 4-*bis* all'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui «[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».

Evidenzia inoltre che, successivamente, il legislatore, con l'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 110 del 2024, ha sostituito l'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, e ha introdotto ulteriori ipotesi di impugnabilità diretta, stabilendo 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 casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio: *a*) per effetto di quanto previsto dal codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36; *b*) 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, anche per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto; *c*) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione; *d*) nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14; *e*) in relazione ad operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati; *f*) nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

Precisa, infine, che, con l'art. 241, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 33 del 2025 è stata disposta l'abrogazione del d.P.R. n. 602 del 1973, «sostituendolo con il nuovo Testo unico […], entrato in vigore il 27 marzo 2025 e aggiornato da ultimo il 16 aprile 2025», applicabile, ai sensi dell'art. 243 del medesimo decreto legislativo, a decorrere dal 1° gennaio 2027.

2.– Dopo l'illustrazione del contenuto della disposizione censurata, il rimettente espone che, nel ricorso introduttivo del giudizio *a quo*, il contribuente aveva evidenziato: a) di avere intenzione di accedere, «quale piccolo imprenditore sovraindebitato», alla procedura di composizione delle crisi da sovraindebitamento di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155); b) che, al fine di valutare l'esistenza o meno delle condizioni di accesso alla procedura, aveva ritenuto necessario «definire con precisione la situazione debitoria fiscale ed eventualmente predisporre un piano riferito esclusivamente a somme effettivamente dovute e non già a quelle semplicemente iscritte a ruolo»; c) che, per tale ragione, aveva presentato istanza di accesso agli atti presso l'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Il rimettente riporta quindi che, a seguito della consultazione degli estratti di ruolo, il contribuente aveva riscontrato l'esistenza di talune cartelle di pagamento (per un totale complessivo di euro 4.200,54) che affermava non essergli state notificate e, dopo avere inoltrato l'istanza di annullamento in autotutela, aveva proposto ricorso avverso il silenzio-rifiuto, contestando l'omessa notifica delle cartelle di pagamento e l'intervenuta decadenza e prescrizione delle pretese.

2.2.– Il giudice *a quo* segnala di avere già sollevato questioni di legittimità costituzionale riguardanti i limiti stabiliti dalla disposizione censurata per la impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata e che questa Corte, con ordinanza n. 81 del 2024, le ha dichiarate inammissibili per insufficiente descrizione della fattispecie concreta che aveva comportato una «lacuna della motivazione sulla rilevanza delle questioni», non avendo il rimettente indicato «le concrete modalità utilizzate per la notificazione delle […] cartelle, chiarendo se le stesse fossero state o meno regolarmente effettuate».

3.– Ciò premesso, preliminarmente il rimettente accerta che le cartelle di pagamento

risultanti dall'estratto di ruolo non sarebbero state regolarmente notificate.

Questa verifica inciderebbe sulla rilevanza delle questioni.

Infatti, secondo il Giudice di pace di Milano, nonostante l'accertamento della non validità della notifica delle cartelle di pagamento iscritte a ruolo, «la domanda del contribuente sarebbe destinata ad essere dichiarata inammissibile», in quanto la disposizione censurata gli avrebbe precluso di impugnare direttamente il ruolo e le cartelle di pagamento; mentre, ove la stessa disposizione venisse dichiarata costituzionalmente illegittima, il ricorso del contribuente dovrebbe essere accolto, non sussistendo più la limitazione alla immediata impugnazione e attesa, nel merito, l'invalidità della notifica delle cartelle di pagamento.

3.1.– Il rimettente precisa che la situazione della parte del giudizio *a quo* non sarebbe riconducibile a nessuna delle ipotesi per le quali il legislatore ha previsto deroghe specifiche alla regola generale della non impugnabilità diretta del ruolo e della cartella di pagamento.

Con riferimento a questo profilo, il rimettente accentra l'attenzione sulla disposizione di cui all'art. 12, comma 4-*bis*, lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui il ruolo e la cartella di pagamento sono immediatamente impugnabili quando il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione possa derivargli un pregiudizio «nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

Afferma, a tal proposito, che il contribuente, pur essendo un «piccolo imprenditore sovraindebitato», non ha però potuto avviare alcuna procedura cui fa riferimento il citato art. 12, comma 4-*bis,* lettera *d*), in quanto l'attivazione presupporrebbe che il debitore accerti preventivamente l'esistenza o meno della condizione di sovraindebitamento e definisca con precisione la propria situazione debitoria; diversamente, un avvio «al buio» della procedura, senza avere precisa contezza dei debiti effettivamente esistenti, potrebbe esporlo al rischio «di diniego o revoca dell'omologazione, diniego o perdita dell'esdebitazione e persino responsabilità penale».

4.– Quanto al merito, il giudice *a quo* ritiene che la disposizione censurata si porrebbe in contrasto con l'art. 3 Cost. per violazione del principio di uguaglianza.

4.1.– Vi sarebbe, in primo luogo, «una ingiusta e illegittima disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno ricevuto la cartella mediante regolare notifica e quelli che, per effetto di errori imputabili all'Amministrazione, non l'hanno ricevuta».

Infatti, osserva il rimettente, la cartella di pagamento, «quale esternazione del ruolo, costituisce atto espressamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del [decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413)]», così come qualsiasi atto che porti legittimamente a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria. Ingiustamente, quindi, la disposizione censurata avrebbe negato al contribuente, nei cui confronti la notifica delle cartelle di pagamento era stata invalidamente eseguita, la possibilità di immediata impugnazione.

4.2.– Inoltre, secondo il giudice *a quo*, la tipizzazione delle ipotesi in cui è ammessa l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata comporterebbe un'inevitabile «discriminazion[e] tra soggetti o esigenze meritevoli di tutela non meno significative, senza alcuna ragione, necessità o giustificazione», restando prive di tutela altre ipotesi, quali quelle volte a impedire l'avvio delle misure cautelari ed esecutive ovvero a ottenere certificazioni fiscali attestanti la regolarità degli adempimenti fiscali o a non essere sottoposti alle «segnalazioni all'anagrafe tributaria con conseguenti accertamenti».

4.3.– Per il Giudice di pace di Milano vi sarebbe inoltre «un'abnorme ed ingiustificata disparità anche tra i soggetti del rapporto tributario».

Pone in rilievo, infatti, che «mentre le notifiche degli atti processuali vengono immediatamente vagliate dal giudice e, se invalide o intempestive, non producono alcun effetto in danno del destinatario, con riguardo agli atti impositivi l'invalidità della notifica ha come unico effetto immediato non già l'intervento correttivo del giudice, bensì l'impossibilità per il contribuente di conoscere l'atto e, quindi, di attivare il controllo giurisdizionale sul medesimo».

Ciò avrebbe come conseguenza che, in mancanza di contestazioni, il procedimento di riscossione non potrebbe essere interrotto, giungendo fino all'esecuzione forzata senza che il contribuente possa esercitare il proprio diritto di difesa.

4.4.– Un ulteriore effetto discriminatorio viene individuato dal rimettente nel fatto che «il ruolo e la cartella di pagamento irregolarmente notificati risultano, secondo l'attuale previsione normativa, non autonomamente impugnabili, mentre qualsiasi altro titolo esecutivo fiscale non regolarmente notificato – quale l'avviso di accertamento o l'ingiunzione fiscale [di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (che approva l'annesso testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato)] – può invece essere contestato dinanzi al giudice».

Secondo il rimettente, questa disparità di trattamento «appare incomprensibile, irragionevole e intrinsecamente discriminatoria, posto che tutti gli atti richiamati hanno natura impositiva ed esecutiva, incidono direttamente sulla sfera patrimoniale del contribuente e costituiscono titolo per la riscossione coattiva».

5.– Ancora, il giudice *a quo* ritiene che la disposizione censurata violerebbe il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost.

Rileva, in primo luogo, che la sola possibilità di impugnare gli atti successivi non assicurerebbe una protezione effettiva al contribuente, in quanto, se è vero che gli atti successivi all'iscrizione a ruolo, quali l'intimazione di pagamento, il preavviso di fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca, sono impugnabili, tuttavia gli stessi concedono al contribuente termini estremamente ridotti per adempiere, comportando di fatto l'impossibilità di ottenere una effettiva tutela giurisdizionale; nessuna autorità giurisdizionale potrebbe infatti pronunciare in via cautelare in tali ristretti termini.

Aggiunge inoltre che, anche se il legislatore ha ampliato progressivamente le ipotesi di diretta impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata, tuttavia, proprio perché tali situazioni sono per loro natura imprevedibili e facilmente mutabili, la valutazione circa l'interesse all'impugnazione dovrebbe essere rimessa al giudice caso per caso, mentre, in forza della disposizione censurata, sarebbe ingiustificatamente preclusa in radice al contribuente la possibilità di adire immediatamente il giudice pur in presenza di notifiche invalide.

Conclusivamente, sotto il profilo della violazione del diritto di difesa, il rimettente osserva che lo stesso non dovrebbe essere compromesso: a) per far fronte a un incremento del contenzioso, in quanto questa finalità «potrebbe essere agevolmente perseguita mediante altri strumenti legali»; b) per impedire un accesso abusivo alla giustizia, potendosi fare ricorso agli strumenti già previsti dall'ordinamento, quali la condanna alle spese del giudizio e per lite temeraria; c) posticipando la possibilità di tutela a un momento successivo, poiché potrebbe verificarsi che «alcuni effetti lesivi dell'atto si siano già prodotti».

6.– Il rimettente prospetta anche la violazione dell'art. 77, primo e secondo comma, Cost., perché: da un lato, «[n]ella fattispecie *de qua* il Governo, senza delegazione delle Camere, ha

emanato il D.L. 146/2021 senza alcuna legge delega», sebbene la disposizione censurata «disciplin[i] una materia, quale quella della giustizia e dell'accesso alla stessa, [che è] riservata al potere normativo del Parlamento»; dall'altro, la medesima disposizione sarebbe stata «promulgata in assenza del requisito di specifica necessità e urgenza».

7.– Sarebbero anche violati gli artt. 111 e 113 Cost., in quanto la disposizione censurata avrebbe «introdotto nell'ordinamento una utilità solo ed esclusivamente a favore della PA», precludendo «il diritto di difesa del contribuente, restringendolo a soli casi tassativi, la maggior parte sempre ad esclusivo appannaggio della P.A.».

8.– Per il giudice *a quo* sarebbe violato anche l'art. 117, primo comma, Cost., posto che «sorgono dubbi in ordine alla adozione di misure urgenti di giustizia tributaria in assenza di legge delega a mezzo di Decreto Legge», sicché «il comma 4-*bis* aggiunto all'articolo 12 del citato D.P.R. 602/1973 appare illegittimo per essere stato introdotto incostituzionalmente a mezzo decretazione d'urgenza».

9.– Un ulteriore dubbio di legittimità costituzionale è prospettato dal Giudice di pace di Milano in riferimento all'art. 97, secondo comma, Cost., atteso che la disposizione censurata, non riconoscendo al contribuente la possibilità di una tutela immediata e posticipandola, invece, al momento in cui lo stesso riceva la notifica di un atto successivo, potrebbe comportare a carico dell'amministrazione finanziaria l'insorgenza di costi di procedure esecutive illegittimamente instaurate e l'aggravamento dei danni risarcibili «derivanti dall'eventuale esecuzione fondata su pretese illegittime», con pregiudizio per il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione.

10.– Infine, il rimettente ritiene che la disposizione censurata violerebbe gli artt. 10, 11 e 117, primo comma, Cost. in quanto non sarebbe compatibile con il diritto unionale e convenzionale.

In particolare, si porrebbe in contrasto con: l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che riconoscerebbe «il diritto a una buona amministrazione (ascolto, motivazione, accesso agli atti)»; l'art. 47 CDFUE, che garantirebbe «il diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice imparziale»; l'art. 52 CDFUE, che imporrebbe «il rispetto del principio di proporzionalità per ogni limitazione ai diritti riconosciuti dalla Carta»; l'art. 273 della [direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto], che consentirebbe «agli Stati membri di stabilire obblighi procedurali per garantire l'esatta riscossione dell'IVA solo se proporzionati e se non compromettono la riscossione effettiva e i diritti del contribuente»; gli artt. 4, 6 e 7 della [direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 giugno 2019, riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 (direttiva sulla ristrutturazione e sull'insolvenza)], che disciplinano l'«accesso a procedure di ristrutturazione e liberazione dai debiti»; gli artt. 2 e 3, paragrafo 2, del Trattato sull'Unione europea, che garantirebbero ai cittadini dell'Unione la possibilità di accesso «a un rimedio effettivo dinanzi a un giudice imparziale»; l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, che tutelerebbero il diritto al rispetto dei beni e a un equo processo.

11.– A conclusione dell'illustrazione delle ragioni di merito poste a fondamento delle odierne questioni di legittimità costituzionale, il giudice rimettente richiama, fra l'altro, il passaggio della motivazione della sentenza n. 190 del 2023 con cui questa Corte, pronunciando su questioni di legittimità costituzionale relative alla medesima disposizione, ha affermato che «l'abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema – dove spesso l'agente della riscossione, addirittura, non è in grado di fornire la prova della regolare notifica – e così generano un preoccupante contenzioso seriale, non può in via sistematica comprimere il

bisogno di tutela "anticipata" dei soggetti (fossero anche pochi) che legittimamente lo invocano».

Il rimettente osserva, a tal proposito, che il legislatore sarebbe successivamente intervenuto, «ma non mediante l'abrogazione del divieto (ed introduzione di soluzioni legittime all'asserito *vulnus*), ma aggiungendo altre ipotesi di accesso alla giurisdizione, lasciando comunque, ingiustificatamente, senza tutela tutte le altre categorie».

12.– Con atto depositato il 18 febbraio 2026 si è costituito in giudizio C. C., parte del giudizio *a quo*, che ha argomentato sulla rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale e ne ha chiesto l'accoglimento.

12.1.– Evidenzia in primo luogo che le questioni sarebbero rilevanti in quanto le modifiche normative sull'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata avrebbero limitato il suo diritto alla immediata tutela giurisdizionale.

Segnala, in particolare, che la sua situazione non sarebbe riconducibile ad alcuna delle ipotesi tipizzate con le quali, eccezionalmente, il legislatore ha consentito l'immediata impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento. Pone in rilievo, infatti, di non potersi avvalere della disposizione di cui all'art. 12, comma 4-*bis*, lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui il ruolo è impugnabile quando il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione possa derivargli un pregiudizio «nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

Ciò in quanto, prima di accedere a queste procedure, egli avrebbe la necessità di accertare la reale entità dei propri debiti fiscali, al fine di «verificare l'effettiva esistenza di una situazione di sovraindebitamento e predisporre, se del caso, un piano riferito esclusivamente a somme effettivamente dovute».

12.2.– Quanto al merito, aderisce ai dubbi di legittimità costituzionale sollevati dal giudice *a quo*, di cui riporta diffusamente le argomentazioni a sostegno, ed evidenzia, in particolare, che la disposizione censurata avrebbe introdotto «un limite esterno e generalizzato all'accesso alla tutela giurisdizionale, selezionando aprioristicamente le situazioni ritenute "*meritevoli*" di esame. In tal modo, più che disciplinare una condizione dell'azione, la disposizione realizz[erebbe] una compressione del diritto fondamentale di accesso al giudice, con effetti irragionevoli e discriminatori».

13.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare le questioni inammissibili o non fondate.

13.1.– Secondo l'Avvocatura le questioni sarebbero, in primo luogo, inammissibili per difetto di rilevanza.

La difesa statale rileva che il giudice *a quo,* nel ritenere che il contribuente sarebbe privo della legittimazione all'impugnazione diretta del ruolo e delle cartelle di pagamento, secondo quanto consentito dall'art. 12, comma 4-*bis,* lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973 – cioè quando dall'iscrizione a ruolo possa derivare un pregiudizio nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (in seguito, anche: CCII) –, non avrebbe considerato che, «se è vero che alla domanda giudiziale per la composizione della crisi deve essere allegato un "piano di ristrutturazione dei debiti che indichi in modo specifico tempi e modalità per superare la crisi da sovraindebitamento" (art. 67 CCII), una simile domanda deve essere obbligatoriamente presentata tramite il competente Organismo di Composizione della Crisi (OCC), ai sensi dell'art. 68 CCII».

Pertanto, sostiene la difesa statale, «la fase giudiziale è sempre preceduta da una fase

stragiudiziale in cui il debitore, con l'ausilio del competente OCC, predispone la proposta per i creditori, previo accertamento della sua effettiva esposizione debitoria».

Ne dovrebbe derivare, conclude l'Avvocatura, che il giudice rimettente avrebbe dovuto verificare se il contribuente avesse «almeno presentato istanza al competente OCC e perciò avviato la fase stragiudiziale prodromica all'eventuale presentazione della domanda giudiziale», incorrendo, in tal modo, in «un'incompleta descrizione della fattispecie concreta che vizi[erebbe] la motivazione in ordine al requisito della rilevanza, impedendo di valutare la necessità di fare applicazione della disposizione censurata».

13.2.– L'Avvocatura ritiene, inoltre, che le questioni sarebbero inammissibili per erroneità del presupposto interpretativo.

Evidenzia in particolare che il giudice rimettente avrebbe erroneamente ritenuto che «la norma censurata imponga al debitore di dover sempre avviare la procedura giudiziale "al buio", onde precostituirsi un interesse ad impugnare ai sensi della richiamata lett. *d*) del comma 4-*bis* cit. – così esponendolo a plurimi rischi in caso di esito negativo della stessa – senza però considerare che la disciplina di riferimento contempla una fase stragiudiziale finalizzata proprio a determinare l'ammontare dell'esposizione debitoria e a definire il piano di rientro. È in quella fase, anzitutto, che la norma censurata è destinata a trovare applicazione».

13.3.– Infine, la difesa statale ritiene che le questioni sarebbero inammissibili per incompleta ricostruzione del quadro normativo di riferimento.

Ciò in quanto il giudice *a quo* non avrebbe tenuto conto del fatto che il legislatore, raccogliendo il monito contenuto nella sentenza n. 190 del 2023 di questa Corte, ha introdotto con il d.lgs. n. 110 del 2024 anche misure finalizzate allo smaltimento del magazzino in carico all'Agenzia delle entrate-Riscossione, procedendo a un complessivo riordino del sistema di riscossione.

14.– Quanto al merito, per la difesa statale le questioni sarebbero non fondate.

14.1.– Circa la violazione degli artt. 77, primo e secondo comma, e 117, primo comma, Cost., osserva che l'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, che ha aggiunto il comma 4-*bis* all'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, è stato introdotto con un emendamento in sede di conversione, sicché il decreto-legge non poteva «recare, nelle premesse, l'indicazione delle ragioni di indifferibilità ed urgenza di una previsione ivi non presente». Quelle condizioni, tuttavia, erano state evidenziate nella relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, e consistevano nell'«"enorme proliferazione […] di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo" e ai conseguenti "ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi"».

14.2.– L'Avvocatura ritiene, poi, che sarebbero non fondate anche le questioni sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost., che esamina unitariamente.

14.2.1.– Osserva, in primo luogo, che non vi sarebbe alcun vuoto di tutela per i contribuenti che non si trovino nelle condizioni previste dal legislatore per potere impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento invalidamente notificata, perché sarebbe comunque possibile l'impugnazione, anche se in via "indiretta": in tali casi, quindi, «l'accesso ai giudici non risult[erebbe] impedito, bensì solo rinviato».

14.2.2.– Inoltre, la disposizione censurata non violerebbe il principio di uguaglianza né sarebbe intrinsecamente irragionevole.

Secondo la difesa statale, il legislatore, stabilendo un limite alla possibilità di immediata

impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento, avrebbe inteso raggiungere un punto di equilibrio fra due interessi meritevoli di tutela: da un lato, quello di «arginare l'instaurazione, spesso strumentale e pretestuosa, di una mole di giudizi potenzialmente idonea a pregiudicare la funzionalità del sistema giudiziario nel suo complesso»; dall'altro, quello di «assicura[re] comunque tutela al contribuente, nei casi in cui ne ravvisa il bisogno, ossia qualora vi sia lo specifico pregiudizio ivi contemplato».

Aggiunge, a tal proposito, che dalla tabella riepilogativa dei dati del contenzioso in esame, che allega, risulterebbe che «dal 1.01.2017 al 20.12.2021, ossia fino alla data di entrata in vigore dell'art. 12, comma 4-*bis*, cit., sono state notificate ben 213.691 impugnazioni avverso estratti di ruolo (circa 55.000 nuovi giudizi all'anno), in larga parte concentrate in solo alcune aree geografiche del Paese e per lo più di valore assai contenuto (circa il 90% di tali controversie si colloca entro la soglia di valore di [euro] 5.000). Con l'avvento della nuova previsione normativa, invece, nel primo anno di applicazione della stessa, risultano instaurate soltanto circa 8.000 nuove controversie (di cui circa 6.700 entro la soglia di valore di [euro] 5.000)».

Questi dati dimostrerebbero, quindi, che il mezzo prescelto sarebbe proporzionato alle esigenze obiettive che il legislatore ha inteso soddisfare, in quanto frutto di un equilibrato bilanciamento degli interessi costituzionalmente rilevanti e volto ad assicurare la tutela immediata ai soli casi di «oggettiva sussistenza di un interesse» specificamente individuato, ferma restando la pienezza ed immediatezza della tutela cautelare.

14.3.– Quanto, poi, alle altre ipotesi che dovrebbero giustificare un'estensione della ipotesi di tutela anticipata, l'Avvocatura sostiene che il giudice rimettente «non riesce ad enucleare situazioni, diverse da quelle di cui all'art. 12, comma 4-*bis*, caratterizzate dalla presenza di un pregiudizio effettivo».

Infatti, aggiunge la difesa statale, stante l'estrema latitudine delle situazioni che, secondo il giudice *a quo*, sarebbero meritevoli di tutela immediata, per consentire la diretta impugnabilità del ruolo e delle cartelle di pagamento invalidamente notificate «occorrerebbe necessariamente renderli impugnabili sempre e comunque».

Pertanto, sul punto la difesa statale osserva che, «consentire […] una tutela giudiziaria anche laddove […] il contribuente non abbia alcun interesse o seria possibilità di parteciparvi, significherebbe consentire l'attivazione della non illimitata risorsa "giustizia" in assenza di un concreto ed attuale interesse ad agire, così dandosi la stura ad una proliferazione potenzialmente abusiva di giudizi del tutto inidonei ad arrecare una effettiva utilità al ricorrente.».

14.4.– Aggiunge l'Avvocatura che il principio secondo cui «l'interesse ad agire debba essere inteso come il presupposto essenziale e preliminare di qualsiasi azione giurisdizionale», troverebbe conforto nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Cita, in particolare, Corte di giustizia dell'Unione europea, quarta sezione, sentenza 20 dicembre 2017, causa C-268/16P, Binca Seafoods GmbH […], che ha affermato che «un ricorso di annullamento proposto da una persona fisica o giuridica è ricevibile solo ove quest'ultima abbia un interesse all'annullamento dell'atto impugnato. Un tale interesse presuppone che l'annullamento di tale atto possa produrre di per sé conseguenze giuridiche e che il ricorso possa quindi, con il suo esito, procurare un beneficio alla parte che lo ha proposto (sentenze del 4 giugno 2015, Andechser Molkerei Scheitz/Commissione, C682/13 […], punto 25; del 17 settembre 2015, Mory e a./Commissione, C33/14P […], punto 55, nonché ordinanza del 6 aprile 2017, Proforec/Commissione, C176/16P […], punto 32)».

14.5.– Con riguardo alle questioni sollevate in riferimento agli artt. 10, 11 e 117, primo

comma, Cost., la difesa statale evidenzia che, «[a] dispetto della suggestiva elencazione di norme e principi sovranazionali, la censura in esame è sostanzialmente priva di autonomia rispetto a quella di violazione degli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost.».

15.– Nel giudizio sono state depositate le opinioni scritte in qualità di *amicus curiae* dell'Associazione camera lombarda degli avvocati tributaristi e dell'Associazione professionisti del diritto, che sono state ammesse con decreto presidenziale del 26 maggio 2026.

Gli *amici curiae* sviluppano argomenti sostanzialmente analoghi a quelli contenuti nell'ordinanza di rimessione a sostegno dell'illegittimità costituzionale della disposizione censurata.

16.– In prossimità dell'udienza pubblica, la parte ha depositato una prima memoria con la quale ha replicato alle eccezioni della difesa statale di inammissibilità delle questioni.

Ritiene, in particolare, che non sarebbe fondata l'eccezione di non rilevanza delle questioni basata sulla considerazione che il giudice rimettente non avrebbe verificato se il contribuente avesse presentato istanza di accesso a una procedura di composizione della crisi presso il competente organismo di composizione della crisi.

Questo rilievo non sarebbe corretto in quanto dagli atti di causa emergerebbe, invece, che il giudice rimettente avrebbe dato atto che il ricorrente aveva la mera intenzione di accedere alla procedura e tale circostanza non potrebbe essere considerata corrispondente all'effettivo avviamento.

Osserva poi, quanto all'affermazione della difesa statale secondo cui la disposizione censurata mirerebbe a contrastare la proliferazione di ricorsi abusivi, che tale finalità avrebbe potuto essere perseguita con misure idonee a prevenire iniziative processuali manifestamente infondate o meramente dilatorie, senza dovere necessariamente giungere alla radicale preclusione dell'immediato accesso al giudice.

La parte ha poi depositato il 26 giugno 2026, quindi tardivamente, un'ulteriore memoria.

Considerato in diritto

17.– Il Giudice di pace di Milano, sezione prima civile, con ordinanza iscritta al n. 8 reg. ord. del 2026, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 10, 11, 24, 77, primo e secondo comma, 97, secondo comma, 111, 113 e 117, primo comma, Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, aggiunto dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, sostituito dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 110 del 2024, e, successivamente, abrogato dall'art. 241, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 33 del 2025 e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 1° gennaio 2027.

Il giudice rimettente rivolge l'attenzione al profilo della legittimazione del ricorrente del giudizio *a quo* e, in particolare, alla limitazione della diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento, che il contribuente assuma non essergli stata validamente notificata, prevista dall'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, come successivamente sostituito.

Dopo avere accertato che le cartelle di pagamento iscritte a ruolo e impugnate dal ricorrente del giudizio *a quo* non sono state regolarmente notificate, il rimettente ritiene che questi non versi in alcuna delle situazioni legittimanti l'impugnazione diretta, neppure in quella

contemplata dall'art. 12, comma 4-*bis*, lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973, come sostituito dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 110 del 2024, che ha esteso tale possibilità anche all'ipotesi in cui il pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo della cartella di pagamento non validamente notificata insorga «[n]ell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

A tal proposito, il rimettente riferisce che il ricorrente del giudizio *a quo* è un «piccolo imprenditore sovraindebitato» che, tuttavia, non avrebbe avviato la procedura cui fa riferimento il citato art. 12, comma 4-*bis,* lettera *d*), cioè quella prevista dal CCII, in quanto, prima di presentare la domanda di accesso alla procedura dinanzi al giudice competente, avrebbe dovuto necessariamente definire la propria situazione debitoria; diversamente, afferma il rimettente, sarebbe stato costretto a un avvio «al buio», senza quindi avere precisa contezza dei debiti effettivamente esistenti, esponendosi al rischio «di diniego o revoca dell'omologazione, diniego o perdita dell'esdebitazione e persino responsabilità penale».

18.– In punto di rilevanza, il giudice *a quo* ritiene che, nonostante l'accertamento della non validità della notifica delle cartelle di pagamento iscritte a ruolo, «la domanda del contribuente sarebbe destinata ad essere dichiarata inammissibile», in quanto la disposizione censurata gli avrebbe precluso la possibilità di una impugnazione diretta del ruolo e delle cartelle di pagamento; mentre, ove la stessa disposizione venisse dichiarata costituzionalmente illegittima, il ricorso del contribuente dovrebbe essere accolto, non sussistendo più la limitazione alla immediata impugnazione.

19.– Quanto al merito, secondo il rimettente la disposizione censurata, non riconoscendo in favore del ricorrente del giudizio *a quo* la legittimazione processuale all'impugnazione diretta, violerebbe gli artt. 3, 10, 11, 24, 77, primo e secondo comma, 97, secondo comma, 111, 113 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione a diversi parametri unionali e convenzionali.

19.1.– Una prima questione riguarda la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., in quanto la limitazione all'immediata impugnazione comporterebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno ricevuto la cartella mediante regolare notifica e quelli che, per effetto di errori imputabili all'amministrazione finanziaria, non l'hanno ricevuta.

19.2.– Altra ragione di disparità di trattamento riguarderebbe «i soggetti del rapporto tributario», perché «mentre le notifiche degli atti processuali vengono immediatamente vagliate dal giudice […] con riguardo agli atti impositivi l'invalidità della notifica ha come unico effetto immediato […] l'impossibilità per il contribuente di […] attivare il controllo giurisdizionale sul medesimo».

19.3.– Un ulteriore effetto discriminatorio viene individuato dal rimettente nel fatto che «il ruolo e la cartella di pagamento irregolarmente notificati risultano, secondo l'attuale previsione normativa, non autonomamente impugnabili, mentre qualsiasi altro titolo esecutivo fiscale non regolarmente notificato – quale l'avviso di accertamento o l'ingiunzione fiscale [di cui al regio decreto n. 639 del 1910] – può invece essere contestato dinanzi al giudice».

20.– Quanto alla violazione dell'art. 24 Cost., il rimettente lamenta che la disposizione censurata limiterebbe le ipotesi di immediata impugnazione e, pertanto, il contribuente dovrebbe attendere la notifica dell'atto successivo, quali l'intimazione di pagamento, il preavviso di fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca, ma ciò comporterebbe il venire meno di una protezione giurisdizionale effettiva, poiché tali atti concedono un termine estremamente ridotto per adempiere, entro il quale non sarebbe neppure possibile ricevere la tutela in via cautelare.

21.– Inoltre, il rimettente prospetta la violazione dell'art. 77, primo e secondo comma, Cost., perché la norma censurata sarebbe stata promulgata a mezzo di decreto-legge, ma senza che sussistesse il requisito della specifica necessità e urgenza, e, inoltre, senza che il Governo avesse ricevuto alcuna delega dal Parlamento, al quale soltanto sarebbe riservato il potere di legiferare nella materia della giustizia.

22.– Altra ragione di censura è individuata in riferimento agli artt. 111 e 113 Cost., poiché la norma censurata avrebbe introdotto nell'ordinamento delle utilità solo a favore della pubblica amministrazione, con conseguente violazione del principio del giusto processo e della parità delle parti in giudizio, e sarebbe stata limitata la tutela giurisdizionale solo alle ipotesi specificamente individuate.

23.– Secondo il rimettente vi sarebbe anche un contrasto con l'art. 117, primo comma, Cost., in quanto la norma sarebbe stata introdotta a mezzo di decreto-legge in assenza di una legge delega.

24.– Infine, il rimettente ritiene che la disposizione censurata violerebbe gli artt. 10, 11 e 117, primo comma, Cost. atteso che non sarebbe compatibile con il diritto unionale e convenzionale sotto differenti profili, quali: il diritto a una buona amministrazione e a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice imparziale; il principio di proporzionalità per ogni limitazione ai diritti riconosciuti dalla CDFUE; il principio di uguaglianza; il diritto a che nessuna autorità pubblica possa sottrarsi al controllo di legalità delle proprie pretese; il diritto ad un equo processo.

25.– In via preliminare, devono essere esaminate le eccezioni di inammissibilità formulate dal Presidente del Consiglio dei ministri.

25.1.– In primo luogo, la difesa statale ha denunciato il difetto di rilevanza delle questioni in quanto il giudice *a quo* avrebbe dovuto verificare se il ricorrente avesse «almeno presentato istanza al competente OCC e perciò avviato la fase stragiudiziale prodromica all'eventuale presentazione della domanda giudiziale», incorrendo, in tal modo, in «un'incompleta descrizione della fattispecie concreta che vizi[erebbe] la motivazione in ordine al requisito della rilevanza, impedendo di valutare la necessità di fare applicazione della disposizione censurata».

25.2.– L'eccezione non è fondata.

L'ordinanza di rimessione precisa, infatti, che il ricorrente del giudizio *a quo* è «un piccolo imprenditore sovraindebitato» che risulta gravato, come evincibile dall'estratto di ruolo allo stesso trasmesso dall'amministrazione finanziaria, da cartelle di pagamento non regolarmente notificate: ciò che ai fini del controllo di plausibilità sulla motivazione della rilevanza delle questioni è sufficiente a escludere un'incompleta descrizione della fattispecie concreta.

26.– Un'ulteriore eccezione di inammissibilità delle questioni è stata sollevata per erroneità del presupposto interpretativo.

Secondo la difesa statale il giudice rimettente avrebbe erroneamente ritenuto che la disposizione censurata imponga al debitore di avviare la procedura giudiziale «al buio», cioè senza conoscere con precisione i debiti nei confronti dell'amministrazione finanziaria effettivamente esistenti.

Infatti, la procedura cui fa richiamo l'art. 12, comma 4-*bis,* lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973, contemplerebbe una fase stragiudiziale, da svolgersi dinanzi agli organismi di composizione della crisi da sovraindebitamento, che sarebbe finalizzata a determinare l'ammontare dell'esposizione debitoria e a definire il piano di rientro: sarebbe proprio in questa fase che, anzitutto, la norma censurata sarebbe destinata a trovare applicazione.

26.1.– L’eccezione non è fondata trattandosi di un profilo che attiene al merito delle questioni.

27.– Infine, l’Avvocatura ha proposto l’eccezione di inammissibilità delle questioni per incompleta ricostruzione del quadro normativo di riferimento, basata sulla considerazione che il giudice *a quo* non avrebbe tenuto conto della complessiva e rinnovata disciplina che il legislatore, raccogliendo il monito contenuto nella sentenza di questa Corte n. 190 del 2023, avrebbe introdotto con il d.lgs. n. 110 del 2024, in particolare prevedendo anche misure finalizzate allo smaltimento del magazzino in carico all’Agenzia delle entrate-Riscossione, con un complessivo riordino del sistema di riscossione.

27.1.– L’eccezione non è fondata.

La difesa statale coglie nel segno laddove constata che il giudice rimettente ha omesso di considerare le disposizioni contenute nel d.lgs. n. 110 del 2024 concernenti la revisione del sistema della riscossione, ma ciò non involge profili relativi all’inammissibilità delle questioni, che si verifica solo quando «l’omessa ricostruzione della cornice normativa e giurisprudenziale di riferimento compromette irrimediabilmente l’iter logico argomentativo posto a fondamento delle valutazioni del rimettente sulla rilevanza […] (*ex plurimis*, sentenze n. 61 e n. 15 del 2021, n. 264 e n. 228 del 2020, e n. 150 del 2019)» (sentenza n. 258 del 2021).

28.– Va invece rilevata d’ufficio l’inammissibilità delle questioni relative alle dedotte violazioni degli artt. 77, primo e secondo comma, e 117, primo comma, Cost., per insufficiente e contraddittoria motivazione sulla non manifesta infondatezza (*ex plurimis,* sentenze n. 52 del 2025 e n. 136 del 2022).

La violazione dell’art. 77, primo e secondo comma, Cost. viene infatti prospettata dal rimettente facendo richiamo al d.l. n. 146 del 2021, come convertito, che avrebbe aggiunto all’art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, il comma 4-*bis*, introducendo per la prima volta il regime limitativo della immediata impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento.

Tuttavia, lo stesso rimettente evidenzia, senza altra spiegazione e in modo contraddittorio, che la disposizione da lui censurata non è quella introdotta dal citato decreto-legge, rispetto alla quale contesta l’assenza di «delegazione delle Camere», bensì quella dell’art. 12 del d.lgs. n. 110 del 2024 che ha interamente sostituito la prima.

Del tutto generica e priva di sufficiente motivazione è anche l’evocazione dell’art. 117, primo comma, Cost. al fine di sostenere che non sarebbe possibile intervenire con decretazione d’urgenza in materia di giustizia tributaria, ritenuta assertivamente riservata al Parlamento.

29.– All’esame del merito degli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sollevati dal giudice *a quo* occorre premettere che questioni non dissimili da quelle odierne sono state vagliate da questa Corte con la sentenza n. 190 del 2023 in relazione alla versione allora vigente dell’art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973.

In tale pronuncia, della quale peraltro il giudice *a quo* è avveduto, se da un lato si è evidenziato un *vulnus* al «“bisogno” di tutela giurisdizionale» perché questo potrebbe emergere «in situazioni diverse da quelle considerate nella norma censurata», dall’altro si è precisato che il «rimedio alla situazione che si è prodotta per effetto della norma censurata coinvolge però profili rimessi – quanto alle forme e alle modalità – alla discrezionalità del legislatore e non spetta, almeno in prima battuta, a questa Corte; tale risultato può, infatti, essere ottenuto intervenendo in più direzioni, peraltro non alternative: sia, da un lato, estendendo, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela “anticipata” a fattispecie ulteriori (quali quelle prima qui indicate) rispetto a quelle previste dalla norma censurata, sia, dall’altro, agendo in radice, ovvero sulle patologie che ancora permangono nel sistema italiano

della riscossione».

La citata sentenza va pertanto collocata nel «*genus* delle pronunce qualificate dalla dottrina di "inammissibilità di sistema", in quanto, pur riscontrando una dubbia compatibilità con i parametri costituzionali evocati, non si risolvono con una dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma rimettono, in prima battuta, alla discrezionalità del legislatore (così, fra le altre, sentenze n. 130 e n. 71 del 2023 e n. 22 del 2022) il *quomodo* del necessario intervento – che può realizzarsi secondo un ventaglio di soluzioni plausibili – finalizzato a rimuovere il riscontrato *vulnus*» (sentenza n. 46 del 2025).

29.1.– Al pressante auspicio contenuto nella sentenza n. 190 del 2023 il legislatore ha dato un sollecito seguito con il d.lgs. n. 110 del 2024: per un verso, significativamente ampliando le ipotesi di immediata impugnazione; per l'altro, revisionando il sistema di riscossione.

29.1.1.– Quanto al primo profilo, l'art. 12 del d.lgs. n. 110 del 2024, che ha modificato l'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973 – trasfuso nell'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al d.lgs. n. 33 del 2025, con decorrenza dal 1° gennaio 2027 – ha stabilito: «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 casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio:

a) per effetto di quanto previsto dal codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36;

b) 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, anche per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto;

c) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione;

d) nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14;

e) in relazione ad operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati;

f) nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

29.1.2. – Quanto al secondo profilo, con il d.lgs. n. 110 del 2024 il legislatore ha provveduto a una riforma del sistema della riscossione, operando su più fronti.

In primo luogo, ha stabilito puntuali adempimenti a carico dell'Agenzia delle entrate-Riscossione finalizzati a evitare, per il futuro, la formazione di un magazzino di crediti non riscossi (art. 2).

In secondo luogo, ha definito regole precise per il discarico automatico e anticipato dei carichi affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione (artt. 3-5).

In terzo luogo, ha disciplinato i poteri di verifica e di controllo nonché le responsabilità dell'agente per la riscossione (art. 6).

Infine, ha costituito una commissione con il compito di procedere all'analisi del magazzino in carico all'Agenzia delle entrate-Riscossione e di relazionare al Ministro dell'economia e delle finanze, proponendogli le possibili soluzioni, da attuare con successivi provvedimenti

legislativi, per conseguire il discarico di tutto o parte del predetto magazzino (art. 7).

30.– Tanto premesso, le questioni sollevate in riferimento agli artt. 3, 10, 11, 24, 97, secondo comma, 111, 113 e 117, primo comma, Cost. non sono fondate per erroneità del presupposto interpretativo da cui muove il rimettente (*ex plurimis*, sentenza n. 38 del 2021).

La modifica legislativa prima ricordata ha infatti previsto, all'art. 12, comma 4-*bis*, lettera *d*), del d.P.R. n. 602 del 1973, la legittimazione all'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assume non validamente notificata anche quando dall'iscrizione possa derivare al contribuente un pregiudizio «nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

Va quindi osservato che l'ordinanza di rimessione qualifica il ricorrente del giudizio *a quo* quale «piccolo imprenditore sovraindebitato». Il riferimento è, dunque, alla nozione di «impresa minore», cioè a quella impresa che, secondo l'art. 2, comma 1, lettera *d*), del d.lgs. n. 14 del 2019, presenta congiuntamente dei limiti di attivo patrimoniale (euro trecentomila), di ricavi (non superiori a euro duecentomila) e di debiti (non superiori a euro cinquecentomila). Ove sussistano questi requisiti, il debitore può accedere alla procedura di «concordato minore» nonché di «liquidazione controllata del sovraindebitato».

L'erroneità della lettura interpretativa della disposizione censurata operata dal giudice rimettente risiede nel ritenere che, nonostante tale qualifica, il contribuente sia aprioristicamente escluso dall'ambito di applicazione della novella legislativa ed esposto all'avvio «della procedura "al buio"» – col rischio «di diniego o revoca dell'omologazione, diniego o perdita dell'esdebitazione e persino responsabilità penale» –, in quanto costretto a presentare la domanda dinanzi al giudice competente per la composizione della crisi da sovraindebitamento senza potere previamente conoscere se la pretesa dell'amministrazione finanziaria sia effettiva o meno.

Il rimettente non considera, infatti, che il contribuente, in base a una corretta interpretazione della disposizione censurata, è pienamente legittimato a impugnare immediatamente il ruolo e le cartelle di pagamento che assuma invalidamente notificate; ciò, per il fatto che si ricade *nell'ambito* delle procedure previste dal CCII in favore dell'imprenditore minore già all'atto della instaurazione della fase stragiudiziale dinanzi all'OCC.

Queste procedure, che consistono nel concordato minore e nella liquidazione controllata del sovraindebitato, prevedono, infatti, una fase preparatoria, di natura stragiudiziale, che si attiva prima di depositare la domanda dinanzi al giudice competente.

Per il concordato minore, l'art. 76 CCII stabilisce, in particolare, al comma 1, che «[l]a domanda è formulata tramite un OCC» e, al comma 2, che tale organismo allega alla domanda una «relazione particolareggiata dell'OCC, che comprende: *a*) l'indicazione delle cause dell'indebitamento e della diligenza impiegata dal debitore nell'assumere le obbligazioni; *b*) l'esposizione delle ragioni dell'incapacità del debitore di adempiere le obbligazioni assunte; *c*) l'indicazione della eventuale esistenza di atti in frode o di atti del debitore impugnati dai creditori; *d*) la valutazione sulla completezza e attendibilità della documentazione depositata a corredo della domanda, nonché sulla fattibilità del piano e sulla convenienza dello stesso rispetto all'alternativa della liquidazione controllata; *e*) l'indicazione presumibile dei costi della procedura». Inoltre, al comma 4, l'art. 76 CCII prevede che «[l]'OCC, entro sette giorni dall'avvenuto conferimento dell'incarico da parte del debitore, ne dà notizia all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche degli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale dell'istante, i quali entro quindici giorni debbono comunicare il debito tributario accertato e gli eventuali accertamenti pendenti».

Per la liquidazione controllata, l'art. 269 CCII dispone che «1. Il ricorso può essere presentato personalmente dal debitore, con l'assistenza dell'OCC. 2. Al ricorso deve essere allegata una relazione, redatta dall'OCC, che esponga una valutazione sulla completezza e l'attendibilità della documentazione depositata a corredo della domanda e che illustri la situazione economico-patrimoniale e finanziaria del debitore. La relazione indica le cause dell'indebitamento e la diligenza impiegata dal debitore nell'assumere le obbligazioni e contiene l'attestazione di cui all'articolo 268, comma 3, quarto periodo. 3. L'OCC, entro sette giorni dal conferimento dell'incarico da parte del debitore, ne dà notizia all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche degli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale dell'istante».

Il contribuente, pertanto, senza doversi esporre ai paventati rischi di presentazione di una domanda giudiziale «al buio», è pienamente legittimato a impugnare immediatamente il ruolo e la cartella di pagamento che assuma non essergli stata validamente notificata rappresentando al giudice di avere instaurato la fase stragiudiziale (che riveste anche una funzione consultiva per il debitore) dinanzi all'OCC e contestualmente dando prova della sua legittimazione all'impugnazione allegando la condizione di sovraindebitamento e l'incidenza pregiudizievole che avrebbe il "peso" del debito risultante dal ruolo e dalle cartelle di pagamento ai fini della regolare conclusione della procedura che intenda attivare.

In definitiva, non si verifica alcun pregiudizio per il contribuente e sussiste l'immediata impugnabilità auspicata dal rimettente.

Del resto, va considerato che, sul piano sistematico, anche per le altre situazioni legittimanti l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento, previste dalla disposizione censurata, il legislatore ha utilizzato formule particolarmente ampie, quali: «per la perdita di un beneficio» nei rapporti con la pubblica amministrazione (art. 12, comma 4-*bis*, lettera *c*); «in relazione» a operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati (art. 12, comma 4-*bis*, lettera *e*); «nell'ambito» della cessione dell'azienda (art. 12, comma 4-*bis*, lettera *f*).

Ciò a ragione, perché le diverse ipotesi espressamente contemplate sono caratterizzate da contesti e situazioni diverse: quel che rileva, piuttosto, è la prova dell'effettivo pregiudizio, il cui onere, in relazione alle diverse ipotesi contemplate, spetta al contribuente e la cui valutazione è rimessa al giudice dell'impugnazione.

31.– Dall'erroneità del presupposto interpretativo consegue il venire meno dei restanti dubbi di legittimità costituzionale prospettati, inscindibilmente legati all'asserita mancanza di legittimazione del ricorrente del giudizio *a quo* all'immediata impugnazione, che nella specie si è rivelata insussistente (sentenza n. 53 del 2018).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come aggiunto dall'art. 3-*bis* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, sostituito dall'art. 12, comma 1, del decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110 (Disposizioni in materia di riordino del sistema

nazionale della riscossione), successivamente abrogato dall'art. 241, comma 1, lettera *c*), del decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33 (Testo unico in materia di versamenti e di riscossione) e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 1° gennaio 2027, sollevate, in riferimento agli artt. 77, primo e secondo comma, e 117, primo comma, della Costituzione, dal Giudice di pace di Milano, sezione prima civile, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

2) *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973, come aggiunto dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, sostituito dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 110 del 2024, successivamente abrogato dall'art. 241, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 33 del 2025 e inserito all'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di versamenti e riscossione, allegato al medesimo decreto legislativo, con decorrenza, ai sensi dell'art. 243, dal 1° gennaio 2027, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 10, 11, 24, 97, secondo comma, 111, 113 e 117, primo comma, Cost., dal Giudice di pace di Milano, sezione prima civile, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 2026.

F.to:

Giovanni AMOROSO, Presidente

Luca ANTONINI, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 6 ottobre 2026

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

La versione anonimizzata è conforme, nel testo, all'originale

---

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.