

CONTENZIOSO***Improponibile l'accertamento negativo nel processo tributario***di **Fabio Campanella**

OneDay Master

Nuovo contenzioso tributario: il ricorso primo grado

Scopri di più

L'[art. 12, comma 4-bis, D.P.R. n. 602/1973](#), nell'attuale formulazione in vigore prevede che **l'estratto di ruolo non è impugnabile**, mentre nel caso di **invalida notifica della cartella di pagamento**, questa può essere impugnata unitamente al ruolo qualora dalla **predetta richiesta di pagamento possa derivare un pregiudizio al contribuente** in specifiche e isolate fattispecie identificate dalla norma. Il citato comma è stato oggetto di numerose recenti riformulazioni, visto che dopo essere stato inserito nell'articolato normativo dall'[art. 3-bis, D.L. n. 146/2021](#) (conv. Legge n. 215/2021), è **stato riformulato come attualmente in vigore** dall'[art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 110/2024](#).

La Corte di Cassazione, con l'[ord. n. 29002/2025 del 3 novembre 2025](#) è stata chiamata a decidere sull'ammissibilità di un'azione impugnatoria proposta **dinanzi alla Giurisdizione tributaria** che, mediante la contestazione del ruolo, fosse volta a **far dichiarare la prescrizione del credito erariale** mediante un'azione di accertamento negativo.

Il Supremo Collegio, escludendo la proponibilità di una siffatta azione, ha chiarito che **il precedente orientamento di legittimità**, adottato dalla [sent. n. 19704/2015](#) a Sezioni Unite del 2 ottobre 2015, è stato superato dalle **citato modifiche normative** all'[art. 12, D.P.R. n. 602/1973](#), sopra richiamate. Detto orientamento riconosceva **l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo** emesso dall'agente della riscossione in quanto, secondo le Sezioni Unite, l'impugnabilità di un **atto non notificato unitamente all'atto successivo notificato** e riconosciuto impugnabile dall'[art. 19, D.Lgs. n. 546/1992](#), non costituiva l'unica possibilità per **far valere l'invalidità della notifica** di un atto del quale il contribuente fosse comunque venuto **legittimamente a conoscenza**, visto che non poteva essere esclusa la possibilità di contestare anche subito l'invalidità stessa dell'atto in assenza di un'azione della riscossione già avviata che rendesse immediata la **necessità di tutela giudiziaria**, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale **era ritenuta comprimibile, ritardabile**, resa più difficile o gravosa solo ove ricorresse una stringente necessità di garanzia di diritti o interessi di pari rilievo, **rispetto ai quali si poneva un concreto problema di reciproca limitazione**.

In particolare, la Corte con la pronuncia in commento ha chiarito che «*le Sezioni Unite, del resto*

*chiamate a pronunciarsi sulla nuova disposizione, hanno evidenziato che il **principio della tutela immediata**, affermato dalla richiamata sentenza delle Sezioni Unite del 2015, è superato, come ineludibile e pronosticabile conseguenza dell'ampliamento delle tutele esperibili **a fronte dell'ingiusta prosecuzione della sequenza procedimentale che quella giurisprudenza considerava**; hanno, altresì, chiarito che il legislatore, con la modifica normativa, nel regolare specifici casi di azione «diretta», ha stabilito quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri, di per sé, bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi plasmi l'interesse ad agire; hanno, pertanto, ribadito che, proprio perché nei casi in cui si contestino il ruolo e/o la cartella o l'intimazione di pagamento non notificate o invalidamente notificate, conosciute perché risultanti dall'estratto di ruolo, l'esercizio della pretesa tributaria non emerge da alcun atto giuridicamente efficace, l'azione è da qualificare di accertamento negativo e, in quanto tale, essa, in considerazione della struttura impugnatoria del giudizio tributario, è improponibile».*

Le Sezioni Unite della Cassazione, in precedenza tornate sul tema con la [sent. n. 12459/2024](#), hanno evidenziato che, relativamente alla novella normativa del richiamato [art. 12](#) in tema di **riscossione coattiva mediante ruolo**, i limiti alla impugnabilità della cartella di pagamento che si assuma **invalidamente notificata e conosciuta solo attraverso la notificazione dell'estratto di ruolo** – come previsti dal sopra citato [comma 4-bis dell'art. 12](#) – **non comportano un difetto di tutela per il contribuente**, in considerazione del riconoscimento di una sua tutela più ampia nella fase esecutiva e tenuto conto che, come affermato dalla Corte Costituzionale nella [sent. n. 190/2023](#), i **rimedi a un eventuale vulnus** richiedono un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella **discrezionalità del Legislatore**.

Il Supremo Collegio ha pertanto chiarito che la **pretesa di invocare la sussistenza dell'interesse ad agire per far valere** la prescrizione del credito tributario successivamente alla notifica della cartella, pur in mancanza di un atto impugnabile, si risolve nella **richiesta di esercitare quell'azione di accertamento negativo** che è, tuttavia, **carente dei presupposti richiesti dal Legislatore** con la nuova formulazione della norma del citato [art. 12](#), che ha plasmato proprio **l'interesse ad agire nella fattispecie in esame**. I **casi di impugnazione** previsti dalla nuova disciplina – secondo i giudici di legittimità – **sono tassativi** e, pertanto, **insuscettibili di interpretazione** e applicazione analogica o anche semplicemente estensiva; del resto, il potere cautelare di cui è fornito il giudice tributario e quello ordinario, anche dell'esecuzione, **evita il rischio che si creino zone non coperte dalla tutela giurisdizionale stessa**, in quanto laddove la notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di **pagamento sia stata omessa o sia invalida**, vi è sempre un giudice che può pronunciarsi sulle doglianze avanzate dal contribuente che impugni l'atto successivo, pur se esecutivo, **o alternativo all'esecuzione**.

Alla luce della **richiamata linea interpretativa di legittimità**, quindi, in un caso analogo a quello in esame e **in assenza di un atto autonomamente impugnabile** dinanzi alla Giurisdizione tributaria normativamente individuato, appare prudente a parere di chi scrive, **valutare attentamente presso quale Giurisdizione rivolgere l'azione oppositiva** e prendere in considerazione la possibilità di introdurre in via prioritaria e principale le azioni di opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi, disciplinate dagli [artt. 615, 617 ss., c.p.c.](#), onde evitare una declaratoria di inammissibilità dell'azione **in sede tributaria per carenza dell'interesse ad agire**.

