
Mancato invio dell'avviso bonario

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 24 Agosto 2009

laddove non sussistano dubbi od incertezze nella determinazione delle imposte così come liquidate sulla base della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta all'invio della comunicazione di irregolarità, finalizzata a consentire al contribuente di fornire i chiarimenti necessari a dissipare le perplessità derivanti dalle notizie e dati esposti...

Con sentenza n. 150 del 23 giugno 2009 (ud. Del 26 maggio 2009) la Commissione Tributaria regionale di Roma – Sez. XXIX – ha affrontato, ancora una volta, la problematica legata al mancato invio dell'avviso bonario. Laddove non sussistano dubbi od incertezze nella determinazione delle imposte così come liquidate sulla base della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta all'invio della comunicazione di irregolarità, finalizzata a consentire al contribuente di fornire i chiarimenti necessari a dissipare le perplessità derivanti dalle notizie e dati esposti. E' questa la massima della sentenza che andiamo ad esaminare.

La sentenza

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Roma 8 ha impugnato la sentenza n. 119/35/2008 del 07/04/2008 depositata il 18/07/2008 con la quale veniva accolto il ricorso della S.r.l. (Liquidazione) avverso una cartella di pagamento emessa dall'Ufficio di Roma 8 per la somma di € 359.408,81, a titolo di omessi od insufficienti versamenti IVA, IRPEG, IRAP derivanti dal controllo automatizzato della dichiarazione di redditi UNI2004, anno di imposta 2003. I Primi Giudici hanno ritenuto che l'iscrizione al ruolo di un tributo a seguito di liquidazione ordinaria ai sensi dell'art. 36-bis DPR 600/73 e (per IVA), dall'art. 54-bis DPR 633/72, deve esser preceduto da una comunicazione di irregolarità al contribuente (cosiddetto "avviso bonario"). I Primi Giudici, nel motivare la propria decisione, hanno ritenuto che: "*l'Ufficio non ha trasmesso alcun atto prodromico all'impugnata cartella e non ha quindi consentito alla Srl contribuente di fornire i necessari chiarimenti così come disposto dall'art. 36-bis, terzo comma, DPR 600/1973*".

Impugna ora questa decisione l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma 8 sulla base dei seguenti motivi:

1. Violazione dell'art. 7, D.Lgs. 546/1992 e vizio di motivazione: il mancato invio della comunicazione di irregolarità non comporta alcuna illegittimità dell'iscrizione al ruolo, posto che il credito nasce da

un semplice calcolo aritmetico derivante dalle partite debitorie indicate dalla stessa contribuente nel suo modello di dichiarazione dei redditi per l'anno di competenza;

2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis DPR 600/1973 e dell'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000: secondo l'Ufficio, nessuna comunicazione di irregolarità è necessaria quando dai controlli automatici eseguiti sulla base dei risultati delle dichiarazioni, non sussistono dubbi od incertezze sul risultato del debito d'imposta. In altre parole, poiché nel caso di specie non si rilevava alcuna incertezza circa gli aspetti sostanziali della dichiarazione presentata, essendo emersi dal controllo formale gli omessi versamenti di imposte liquidate e dichiarate dalla parte stessa, nessuna preventiva comunicazione era dovuta ai fini della iscrizione a ruolo.

Si è costituita la Srl contro deducendo, al contrario, la indispensabilità della notificazione della irregolarità rilevata anche quando il controllo automatizzato abbia escluso dal punto di vista formale qualsiasi inesattezza nei dati e negli elementi dichiarativi comunicati dal contribuente. La Società appellata eccepisce anche la nullità della cartella per omessa indicazione del responsabile del procedimento. Per i giudici romani, l'appello dell'Ufficio appare fondato e pertanto meritevole di accoglimento. Innanzitutto osservano i giudici che in ordine all'omessa indicazione nella cartella del responsabile del procedimento, la Legge Finanziaria 2008 ha previsto che tale omessa indicazione è motivo di nullità della cartella esattoriale solo per i ruoli consegnati e resi esecutivi a partire dal 01/06/2008. E nel caso specifico, il ruolo è stato reso esecutivo in data 29/12/2006. Per quanto riguarda la necessità di una preventiva comunicazione di irregolarità in relazione al ruolo in esame, “*questa Commissione Tributaria-Regionale, a norma dell'art. 6 comma 5 della L. 212/2000 in relazione all'applicazione dell'art. 36-bis del DPR 600/1973, ritiene che nessuna comunicazione di irregolarità è necessaria quando dai controlli automatici eseguiti sulla base dei risultati delle dichiarazioni, non sussistono dubbio od incertezze sull'ammontare del debito d'imposta*”. Nel caso di specie, “*non rileva alcuna incertezza circa gli aspetti sostanziali emersi da un controllo formale della dichiarazione presentata, essendo gli omessi versamenti il risultato di indicazioni e dichiarazioni delle imposte liquidate dalla parte stessa, onde nessuna preventiva comunicazione era dovuta ai fini della iscrizione a ruolo*”. Ad *abundatiam*, viene rilevato che nel frontespizio della cartella esattoriale, è espressamente dichiarato che “*il contribuente, qualora non abbia ricevuto la comunicazione di irregolarità, può entro 30 gg dalla notifica della presente cartella, rappresentare il disguido all'Ufficio che ha effettuato l'iscrizione a ruolo. L'Ufficio, esperiti gli opportuni controlli, disporrà l'eventuale riduzione ad un terzo delle somme iscritte a titolo di sanzioni*”. La contraria opinione espressa dai Giudici di Primo grado è ragione sufficiente per la compensazione delle spese. **Riflessioni** La sentenza in rassegna spazza via in un colpo solo tutta una serie di errate interpretazioni, riconoscendo che solo laddove sussistano dubbi od incertezze nella determinazione delle imposte l'ufficio è tenuto all'invio della comunicazione di irregolarità. Il termine *avviso bonario* è stato utilizzato per la prima volta dall'Amministrazione finanziaria

in seno alla C.M. n. 132/E del 28.06.2000, diramata per eliminare talune incertezze interpretative e supportare l'azione degli uffici chiamati a gestire la delicata fase del rapporto con i contribuenti destinatari delle predette comunicazioni. rimborso, La funzione di tale atto, quindi, nelle intenzioni del legislatore era quella di anticipare la riscossione spontanea dei tributi *precartellizzati*, attraverso una consistente riduzione del carico sanzionatorio. Il cd. avviso bonario indica i motivi che hanno dato luogo alla rettifica delle ritenute, dei contributi, delle detrazioni, deduzioni e dei premi dichiarati, con l'indicazione della maggiore imposta o del minor credito emersi dal controllo, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e delle somme dovute a titolo di interessi. Il contribuente, quindi, è invitato ad effettuare il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, consentendogli di usufruire del beneficio della riduzione ai due terzi della sanzione, come previsto dall'art. 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

Il cd. avviso bonario permette, pertanto, di realizzare la partecipazione del contribuente al controllo formale della sua dichiarazione, anticipando - di fatto - il successivo dettato dello Statuto del contribuente - art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 - per effetto del quale l'Amministrazione finanziaria, "prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

L'interpretazione che parte della giurisprudenza e della dottrina ha fatto del preciso dettato normativo - tesa ad annullare indiscriminatamente tutti i ruoli non preceduti dall'invito al pagamento -, anche in assenza di *incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*, non ci ha mai convinto. E' strumentale l'obiezione di chi sostiene l'*incertezza* nei casi, per esempio, di imposte dichiarate e non versate: non può sussistere incertezza quando è stato lo stesso contribuente a procedere alla liquidazione della propria dichiarazione e a non versare quanto da lui stesso calcolato (1). Peraltro, il preciso dettato normativo è stato già correttamente interpretato da altre Commissioni tributarie (Cfr. Comm. Trib. Prov. di Siracusa, Sez.II, sentenza n. 34 dell'11 febbraio 2006; Comm. Trib. Reg. di Palermo, Sez. Stacc. di Siracusa, sez. 7, sent.n. 57 del 16 marzo 2006, dep. il 19 aprile 2006 e sez. 16, sent. n. 60 dell'11 aprile

2007, dep. il 9 maggio 2007), le quali non hanno mancato di rilevare che nei casi sopra indicati non si può sostenere la sussistenza dell'incertezza; anzi, al contrario, è certa la dichiarazione. Pertanto, la nullità prevista per la violazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente è disposta – lo ripetiamo, a scanso di equivoci -, esclusivamente per le ipotesi di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione, perché l'incertezza potrebbe riguardare aspetti non rilevanti e quindi non *giocare*, anche ai fini della nullità. L'unica funzione dell'avviso predetto è quella di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione, fermo restandone l'obbligo di corresponsione integrale del tributo (e degli interessi sul medesimo, medio tempore maturati). Il mancato ricevimento dell'avviso bonario può comportare solo il riconoscimento della riduzione delle sanzioni, ma non la inammissibilità della cartella di pagamento per tributo ed interessi. Infatti, anche nell'ipotesi in cui tale comunicazione sia dovuta (come detto, solo nei casi di evidenti incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione), gli effetti dell'illegittimità derivante dalla mancata comunicazione di irregolarità, riguardano comunque soltanto la determinazione della sanzione e non anche le imposte liquidate ma non versate (2).

Gianfranco Antico 24 Agosto 2009

NOTE

(1) Cfr. ANTICO, *Brevi note sulle conseguenze della omessa comunicazione di irregolarità ex art. 6, comma 5, della Legge n. 212 del 2000 nella liquidazione della dichiarazione*, in "Finanza&Fisco", n.33/2007; CESAREO, *Ambito applicativo della richiesta di chiarimenti ex art. 6, comma 5, L. n. 212/2000 e sua incidenza sull'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973*, in "Finanza&Fisco", n. 37/2008, pag. 3223, il quale rileva il differente campo di applicazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente: "l'art. 36-bis si riferisce esclusivamente all'ipotesi della liquidazione di imposta risultante, per l'ufficio, in modo certo, a seguito della verifica operata sul contenuto della dichiarazione prodotta dal contribuente, mentre l'art. 6, comma 5, dello Statuto si riferisce alla differente ipotesi dell'esistenza di incertezze insorte nella di liquidazione e apertamente dichiarate dall'ufficio", e di conseguenza ritiene estranea la disposizione di cui all'art. 36-bis alla previsione statutaria".

(2) Cfr. *Comm. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XVIII, sentenza n. 96 del 20 marzo 2002*.