
L'assenza di incertezze rende superfluo l'avviso bonario

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 11 Aprile 2011

attenzione! non è necessaria la preventiva comunicazione d'irregolarità quando l'Erario si limita ad iscrivere a ruolo le imposte dichiarate ma poi non versate dal contribuente

È adeguatamente motivata la cartella di pagamento recante il mero richiamo alla dichiarazione presentata dal contribuente se la somma con essa richieste sono soltanto relative a quanto dichiarato ma non versato. Inoltre, in tal caso, non è neppure necessaria la preventiva emissione del cosiddetto "avviso bonario". Lo ha ribadito la Cassazione, con la sentenza del 18 febbraio 2011, numero 3948.

Prima di esaminare l'interessante pronunciamento è appena il caso di delineare brevemente il contesto normativo di riferimento.

La comunicazione d'irregolarità

Il controllo automatico delle dichiarazioni presentate dai contribuenti è effettuato ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973 e, ai fini Iva, dell'articolo 54-bis del DPR 633/1972. Tali disposizioni prevedono che l'Agenzia delle Entrate proceda, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. La procedura è improntata a:

- correggere gli errori materiali e di calcolo;
- correggere gli errori materiali commessi nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni dal reddito espresse in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Qualora dal controllo automatico emerga una situazione di normalità, l’Agenzia delle Entrate generalmente invia una comunicazione al contribuente, con la quale lo informa dell’esito positivo del controllo. In caso di risultato negativo, invece, l’Amministrazione Finanziaria è tenuta a notificare al soggetto una comunicazione d’irregolarità prima di procedere all’iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Tale obbligo si desume – per la fattispecie esaminata in questa sede – dallo stesso articolo 36-bis, comma 3, del DPR 600/1973, in base al quale “Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ... l’esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d’imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all’amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”.

Come facilmente comprensibile dall’esame del testo normativo sopra riportato, l’omessa comunicazione d’irregolarità da parte del Fisco, laddove prevista, non comporta comunque la nullità del successivo provvedimento, attesa l’assenza di una sanzione in tal senso.

Con l’approvazione dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000), però, il legislatore è intervenuto anche su tale contesto, stabilendo, all’articolo 6, comma 5, che “Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da 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 i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. ... Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”.

È proprio su quest’ultimo aspetto che si inserisce la pronuncia odierna, la quale contribuisce a definire meglio la disposizione normativa pocanzi illustrata, secondo il pensiero della Cassazione.

La sentenza numero 3948

Nel caso oggetto del pronunciamento in esame, il contribuente aveva ricevuto una cartella di pagamento con la quale gli veniva richiesto il versamento delle somme iscritte a ruolo relative all’Iva dichiarata ma non versata; a questi, tuttavia, non era stato precedentemente notificato il relativo avviso bonario previsto dalla normativa pocanzi illustrata.

Il contribuente proponeva ricorso ma otteneva pronunce a sé sfavorevoli in entrambi i giudizi di merito.

La causa giungeva, quindi, in Cassazione, dove i Supremi Giudici hanno respinto definitivamente le doglianze del contribuente. Più precisamente, in merito all’eccepito vizio di motivazione, gli Ermellini hanno osservato che l’obbligo dell’Amministrazione Finanziaria di indicare i presupposti di fatto e di diritto deve essere riscontrato non in astratto ma alla luce delle

finalità che tale obbligo è chiamato ad assolvere, ovvero porre il contribuente a conoscenza dall'*an* e del *quantum* della pretesa erariale, e delimitare le ragioni dell'Ufficio per l'eventuale fase contenziosa (cfr. Cass. 26485/2008, 27653/2005, 13094/2002).

Alla luce di ciò, nel caso di specie relativo al mancato versamento dell'Iva dichiarata, la Suprema Corte ha ritenuto sufficientemente motivata la cartella di pagamento, che richiamava la dichiarazione del contribuente, senza la necessità di indicare ulteriormente i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (cfr. Cass. 26671/2009).

Per quanto attiene, poi, alla seconda censura avanzata dal ricorrente, che si esaurisce sostanzialmente nell'eccezione relativa al mancato preventivo avviso bonario, i Giudici del Palazzaccio hanno osservato che tale obbligo di comunicazione non sussiste quando il risultato della dichiarazione liquidata dall'Ufficio coincide con quello del contribuente, non manifestandosi, in tale ipotesi, «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione», al ricorrere delle quali le succitate disposizioni prevedono l'emissione dell'avviso bonario preventivo.

Considerazioni conclusive

L'odierna pronuncia consolida ulteriormente l'orientamento giurisprudenziale di legittimità inaugurato dalla Cassazione nel 2010, con la sentenza numero 17396, e proseguito poi con la successiva pronuncia numero 22035 dello stesso anno, con cui è stato chiaramente stabilito che, in caso di semplice "recupero" delle somme dichiarate ma non versate (ovvero in assenza di qualsivoglia modifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria della dichiarazione presentata dal contribuente), è legittima la diretta iscrizione a ruolo delle somme dovute, senza la preventiva comunicazione d'irregolarità (sempreché, tuttavia, con la cartella sia concessa la facoltà al contribuente di usufruire della riduzione delle sanzioni ad un terzo, prevista nell'ipotesi di versamento a seguito di avviso bonario).

11 aprile 2011

Alessandro Borgoglio