

---

## Per la Cassazione l'avviso bonario è ricorribile

---

di [Francesco Buetto](#)

**Publicato il 23 Maggio 2012**

Analisi delle motivazioni che hanno spinto la Cassazione a cambiare la linea giurisprudenziale finora adottata ed a considerare l'avviso bonario atto autonomamente impugnabile di fronte ai giudici tributari.

Con sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 (ud. 23 febbraio 2012) la Corte di Cassazione – ribaltando un precedente orientamento ormai consolidato - ha ritenuto l'avviso bonario atto impugnabile autonomamente.

### I PASSAGGI SIGNIFICATIVI DELLA SENTENZA

La Corte prende le mosse dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, secondo cui l'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario

*“non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa Tributaria (Cass. 8.10.2007, n. 21045). Va, al riguardo, operata una precisazione nel senso che l'elencazione degli 'atti impugnabili', contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione Tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è 'naturaliter' preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato”.*

La Corte, quindi, richiama il pensiero espresso dalle SS.UU., con sentenza n. 16676/2005, secondo cui

*“l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta ... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)”.*

La Corte, pertanto, riconosce

*“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388)”.*

Occorre, quindi,

*“riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19”.*

Infatti, costituisce, principio affermato che con la L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, c. 2, (secondo cui "appartengono alla giurisdizione Tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione Tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, è stato modificato il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario.

Pertanto,

*“nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purchè espressione di una compiuta pretesa Tributaria”.*

La mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost., perchè

*“il carattere esclusivo della giurisdizione Tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Cass., SS.UU., 27. 3.2007, n. 7388; Cass. SS.UU. ord. n. 13793/2004)”.*

Pertanto,

*“anche la comunicazione di irregolarità, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, che ha tali caratteristiche, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile”.*

Tuttavia, la Corte prende atto che, nelle more del giudizio, è stata emessa cartella di pagamento con riferimento alla medesima pretesa di cui alla comunicazione di irregolarità, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, c. 3, annullata dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali chiamate a pronunciarsi al riguardo, con sentenze confermate dalla Corte nelle cause riunite n. R.G. 10 19729 (8) R.G. 11 4458 (9) R.G. 11 4922 (10) R.G. 11 17861 (11), oggetto di questo giudizio.



Le citate cartelle sostituiscono la precedente comunicazione d'irregolarità e va, quindi, dichiarata la carenza d'interesse delle parti relativamente al primo atto di natura impositivo impugnato (comunicazione d'irregolarità), essendosi, peraltro, formato il giudicato, con la presente sentenza, in ordine alla medesima pretesa tributaria avanzata dalla Amministrazione finanziaria con le cartelle di pagamento impuginate, in sostituzione della comunicazione d'irregolarità.

L'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguenza carenza d'interesse delle parti nel giudizio avente ad oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse ad una decisione relativa a un atto - comunicazione d'irregolarità - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente.

## **Impugnabilità dell'avviso bonario - Brevi note**

Il pronunciamento che si annota si pone in palese contrasto con il pensiero delle sezioni unite della Corte di Cassazione, che con sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, avevano affermato che le predette comunicazioni di irregolarità non sono immediatamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto

*“costituiscono ... un ‘invito’ a fornire ‘eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi’. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l’intervento del giudice)”.*

Ai fini dell’accesso alla tutela giurisdizionale innanzi ai giudici tributari è, invece, essenziale che il tenore dell’atto manifesti – ciò che non si verifica con i c.d. “avvisi bonari” – una

*“pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorchè accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori ...”.*

In conformità al richiamato orientamento delle sezioni unite, nella sentenza 9 dicembre 2009, n. 25699 – confermata con sentenza 15 giugno 2010, n. 14373 - la Corte di cassazione ha ritenuto che

*“sono qualificabili come avvisi di accertamento o liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ..., tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento ... bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto”.*

I richiamati orientamenti della Suprema Corte – che confermano che le comunicazioni al contribuente (c.d. “avvisi bonari”) recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, c. 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, c. 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili – avevano portato l’Agenzia delle Entrate a formalizzare in tal senso la propria posizione – atto non impugnabile - nella risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010 .

Tali comunicazioni, si sostanziano, infatti, in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e non sono, dunque, espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario.

Ed è proprio questo ciò che non convince nella pronuncia che si annota: non c'è ancora nessuna manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa Tributaria, con il rischio concreto, come visto, che successivamente all'invito, il contribuente impugni pure la cartella.

23 maggio 2012

Francesco Buetto