

---

## Impugnazione dell'avviso bonario

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 30 Maggio 2012**

la recente sentenza di Cassazione ha aperto una querelle sulla possibilità per il contribuente di impugnare direttamente l'avviso bonario che riporta pretese fiscali

E' destinata a far discutere la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 con la quale la Corte di Cassazione sancisce l'autonoma impugnabilità degli avvisi bonari, trattandosi di atti che portano a conoscenza del contribuente "una pretesa impositiva compiuta". Nonostante l'indicazione analitica degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, gli Ermellini (confortati da ormai consolidata giurisprudenza<sup>1</sup>) ritengono che il contribuente possa impugnare anche provvedimenti diversi da quelli elencati, purché siano espressione – appunto - di una compiuta pretesa tributaria, non condizionata. Chiarisce, dunque, il giudice di legittimità che occorre consentire la ricorribilità di detti provvedimenti avanti la Commissione Tributaria "ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti dell'amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile un'interpretazione non solo estensiva, ma anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992".

La Corte rammenta che ad analoghe conclusioni erano pervenute le SS.UU. con sentenza n. 16676/2005, nella quale era stato osservato come "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 l'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.)".

Una diversa conclusione, secondo i giudici di legittimità, comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost. perché "il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non consente che gli atti non impugnabili in tale sede siano

*devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione<sup>2</sup>”.*

L’inserimento del c.d. avviso bonario (o comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 e art. 54 del DPR n. 633/1972) fra gli atti meritevoli di tutela giurisdizionale è conseguenza, a giudizio della Corte, del fatto che esso porta a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa impositiva *“senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è 'naturaliter' preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19 citato”*.

Non può sfuggire come il pronunciamento in commento si discosti palesemente dalle - peraltro recenti - istruzioni di prassi diramate dall’Agenzia delle Entrate con la ris. n. 110 del 22 ottobre 2010, riguardante proprio la ritenuta non impugnabilità di tali comunicazioni. In essa le Entrate fanno esplicito richiamo alle sentenze della Corte di Cassazione n. 16293/2007 e 16428/2007, emesse entrambe a Sezioni Unite, le quali hanno chiarito che le predette comunicazioni (c.d. avvisi bonari) 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)”*. Secondo l’amministrazione finanziaria, pertanto, ai fini dell’accesso alla tutela giurisdizionale innanzi ai giudici tributari è essenziale che il tenore dell’atto manifesti (e, sempre secondo l’amministrazione, 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. L’Agenzia ritiene, dunque, che gli avvisi bonari si sostanzino *“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”*. Un ulteriore elemento a favore di tale tesi – sempre secondo l’amministrazione che, pur tuttavia, nel 2010 cita a sostegno della propria tesi la sentenza Cass. n. 1791 del 28 gennaio 2005 (!) – va individuato nella circostanza che la comunicazione di irregolarità non è formalmente ricompresa nel novero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, di cui all’art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ma tale argomentazione (nonché il pronunciamento del giudice di legittimità sul quale essa si fonda) deve intendersi ampiamente superata dall’ampliamento della giurisdizione tributaria di cui all’art. 3-bis del D.L. 203/2005<sup>3</sup> che ha portato ad una rilettura complessiva del concetto di atti autonomamente impugnabili, includendo nel novero degli stessi anche provvedimenti

che, da un punto di vista formale, sembrerebbero non essere inclusi nell'elencazione del citato art. 19.

Tale tesi è stata oggi ulteriormente ribadita dalle Entrate in un comunicato stampa<sup>4</sup> nel quale, prendendo atto del recente opposto mutamento di indirizzo del giudice di legittimità in tema di impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità, l'Agenzia conferma la propria adesione all'orientamento prevalente della Cassazione (citando le sentenze, rese a Sezioni Unite, n.16293/2007 e n.16428/2007), secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari, con i quali si invitano i contribuenti a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di liquidazione delle dichiarazioni.

Precisa, quindi, l'amministrazione finanziaria che *“l’emanazione della sentenza della Corte di Cassazione n.7344/2012, peraltro emessa in relazione a controversia riguardante anche il ruolo che solo incidentalmente si è occupata dell’impugnabilità degli avvisi bonari, di per sé non giustificerebbe, infatti, un’eventuale modifica dell’orientamento fin qui costantemente tenuto dall’Agenzia. Gli Uffici, pertanto, continueranno a sostenere l’inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari. La tutela giudiziale delle ragioni del contribuente potrà comunque essere esercitata in sede di impugnazione del ruolo: solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l’effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente. Coerentemente con questo orientamento, gli Uffici dell’Agenzia si asterranno dal chiedere l’inammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell’avviso bonario”*.

Come se non bastasse, ad aumentare la confusione contribuisce pure la sentenza Cass. n. 8137 del 23 maggio 2012 (cioè depositata solo pochi giorni dopo quella in commento), con la quale la Corte ritiene legittima la cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione (avviso bonario, appunto) perché tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi dall'ambito dell'esercizio del diritto alla difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento<sup>5</sup>.

In conclusione, è lecito domandarsi come possa uno stesso provvedimento (comunicazione o avviso bonario) essere considerato atto autonomamente impugnabile nel caso in cui il contribuente decida di opporlo, oppure del tutto irrilevante, sia in termini di emissione che di notifica al contribuente, di modo che la sua mancanza non connota di nullità l'atto successivo (cartella di pagamento), ma ne permette la regolare impugnazione. Tutto ciò non giova sicuramente alla certezza del diritto e non può non creare incertezze sia sui contribuenti che su tutti coloro che, a vario titolo, si occupano di tributario, in un ramo del diritto – quale quello tributario, appunto - che ormai da troppo tempo non riesce a trovare un definitivo assestamento.

30 maggio 2012

Valeria Fusconi

1 Cass. n. 21045/2007, Cass. SS.UU. n. 16676/2005, Cass. SS.UU. n. 7388/2007, tutte concordi nell'affermare che, nonostante l'elencazione "tassativa" degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, il contribuente può impugnare atti diversi da quelli indicati in detto elenco, purchè siano espressione di una compiuta pretesa tributaria, non condizionata.

2 Cass. SS.UU. n. 7388/2007 e Cass. SS.UU. n. 13793/2004.

3Come è noto, la giurisdizione tributaria si determina avendo riguardo ad un triplice ordine di criteri, ovvero: quello della materia (c.d. limite esterno, disciplinato dall'art. 2 del D.Lgs. 546/92), quello delle parti (c.d. limite interno soggettivo, di cui all'art. 10, D.Lgs. 546/92), quello degli atti impugnabili (c.d. limite interno oggettivo, ex art. 19, D.Lgs. 546/92).

Mentre, però, il primo di questi criteri - quello relativo alla materia - è stato modificato più volte, con ampliamenti significativi del suo contenuto rispetto a quello originario (cfr. art. 12, c. 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 – legge finanziaria 2002, ulteriormente modificato dall'art. 3-bis, c. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203), lo stesso non è accaduto con gli altri due criteri, i cui articoli di riferimento sono rimasti pressoché immutati, ove si escluda la recente modifica dell'art. 19, avente comunque portata limitata (l'art. 35, c. 26-*quinquies*, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in Legge 4 agosto 2006, n. 248, ha, infatti, ampliato l'elenco di cui all'art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/92, due ulteriori tipologie di atti: l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni).

4 Comunicato stampa del 23 maggio 2012, in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it).

5 La giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cass., ord. n. 12997/2011) rimarca l'inesistenza del principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione dell'ipotesi fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo (art. 6 della Legge n. 212/2000) sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione che possono derivare sia dal contenuto intrinseco dell'atto del contribuente, sia dal confronto tra l'atto in questione ed i diversi dati di cui l'ufficio finanziario abbia la disponibilità. Nello stesso senso, cfr. Cass. n. 27535/2011.