
L'avviso bonario è impugnabile?

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 30 Marzo 2015

l'avviso bonario che precede la cartella e notifica al contribuente un debito conseguente ad un controllo formale della dichiarazione dei redditi è un atto autonomamente impugnabile? La Cassazione ha detto di sì!

La Corte di Cassazione, con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 2616, ha ritenuto impugnabile l'atto che precede la notifica della cartella.

La sentenza

La Corte conferma il principio secondo cui *“in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell’attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione ‘avviso di liquidazione’ o ‘avviso di pagamento’”* (cfr. Cass. civ. sez. unite 24 luglio 2007, n. 16293, e Cass. civ. sez. V 15 maggio 2008, n. 12194; Cass. civ. sez. V 15 giugno 2010, n. 14373).

Nel caso di specie, osserva la Suprema Corte, *“gli atti prodromici all’emissione della cartella di pagamento impugnata dalla contribuente, denominati atti d’intimazione di pagamento, hanno certamente natura di avvisi di liquidazione del tributo, essendo inerenti all’imposta sui concorsi pronostici e sulle scommesse che, operando con gli automatismi del totalizzatore, comportano soltanto il riversamento di un’imposta già predefinita nell’ammontare complessivo del costo di ogni scommessa (cfr. Cass. civ. sez. V 22 febbraio 2012, n. 2598)”*.

Resta fermo, quale estensione della tutela del contribuente, che *“la mancata impugnazione da parte di quest’ultimo di un atto non espressamente indicato dall’art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e quindi la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici espressamente previsti dall’art. 19”, atteggiandosi dunque, l’impugnativa ad opera del contribuente di un atto non espressamente contemplato dall’art. 19 ma idoneo ad esprimere compiutamente la pretesa impositiva come facoltà e non come onere (cfr. Cass. civ. sez. V 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass. civ. sez. V 27 luglio 2011, n. 16100; Cass. civ. sez. unite 11 maggio 2009, n. 10672)”*.

Breve nota

La questione affrontata dalla Corte di Cassazione, pur se investe atti fiscali relative a giochi e scommesse, non è certamente nuova.

Il nocciolo della questione risiede nella impugnabilità o meno dell'atto che spesso precede la notifica della cartella. In linea di massima, nell'ambito dei tributi erariali, l'**avviso bonario**.

Come è noto, con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 (ud 23 febbraio 2012), la Corte di Cassazione, ribaltando un precedente orientamento ormai consolidato, aveva ritenuto l'avviso bonario atto impugnabile autonomamente.

Infatti, la stessa Corte di Cassazione, a sezioni unite, con le sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, aveva 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)”*.

Ricordiamo che i richiamati orientamenti della Suprema Corte, che confermano che *le comunicazioni al contribuente* (c.d. *“avvisi bonari”*) recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 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 contengono una pretesa impositiva definitiva che si genera solo con la cartella di pagamento.

Da ultimo, tuttavia, rileviamo che con l'ordinanza n. 25297 del 28 novembre 2014 (ud. 6 novembre 2014) la Corte Cassazione ha avuto modo di riaffermare *“che in tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità 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 si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario. Ne consegue che anche la comunicazione di irregolarità D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario - cfr. Cass. n. 7344/12; Cass. n. 17010 del 05/10/2012“*.

In pratica, sul punto, nonostante l'intervento della Corte di Cassazione a SS.UU., non è stato ancora posto un punto fermo, nell'interesse sia dei contribuenti che dell'Amministrazione finanziaria.

30 marzo 2015

Roberto Pasquini