
L'avviso bonario deve essere inviato solo qualora sussistano incertezze

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 12 Ottobre 2015

quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero quando dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 9740 del 13 maggio 2015**, ha ribadito che, ai sensi dell'art. 36-bis, c. 3, d.p.r. n. 600/1973, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Visto anche quanto disposto dall'art. 6, c. 5, L. n. 212/2000, 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 quindi invitare il contribuente a fornire i chiarimenti** necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Come affermato dalla stessa Corte, però, *"l'art. 6, comma 5, L. n. 212/2000 non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo"* (cfr Cass. 25 maggio 2012, n. 8342; 31 marzo 2011, n. 7536 e 14 gennaio 2011, n. 795).

L'articolo 6 dello Statuto del contribuente, dispone in particolare 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".

E se dunque non vi è alcun dubbio sulla debenza delle maggiori imposte, o il contribuente ha semplicemente versato minori imposte rispetto a quanto dovuto e dichiarato, dalla lettura della norma emerge chiaramente che in tali ipotesi il comportamento dell'Ufficio, anche laddove la suddetta comunicazione non sia stata inviata, è del tutto legittimo.

In conclusione.

Il controllo formale della dichiarazione consente quindi all'Amministrazione Finanziaria di escludere, in tutto o in parte, errate ritenute di acconto portate a scomputo e detrazioni o deduzioni di imposta non spettanti e di correggere errori materiali o di calcolo commessi nelle dichiarazioni.

Ai sensi dell'art. 6, c. 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212, come visto, però, 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 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.

Laddove l'Amministrazione non adempia a tale onere, i provvedimenti emessi sono nulli.

Tale nullità deriva però **solo nelle ipotesi previste dalla norma.**

In quei casi, cioè, **in cui vi sia una qualche incertezza** in ordine ad un eventuale errore materiale o di calcolo e in cui dunque sia necessario instaurare il contraddittorio con il contribuente al fine di avere conferma o meno dell'errore "apparente".

Ma laddove tale errore "apparente" **non ci sia**, non si può pretendere che l'Amministrazione convochi il contribuente. O, ancor più, che da tale mancata convocazione discenda la nullità dell'intera cartella.

La norma infatti, come visto, non dice che in tutti i casi in cui vi sia una differenza tra quanto risulta dalla dichiarazione e la liquidazione dell'Ufficio si debba invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari, ma, sottolinea soltanto che vi si debba procedere "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

L'impossibilità di una sanzione di nullità dell'intera cartella a causa della mancata comunicazione di irregolarità deriva inoltre da un altro incontestabile dato normativo.

Nell'ipotesi di omessa preventiva comunicazione di cui al comma 3 dell'articolo 36-bis del DPR 600/73 (ed al corrispondente comma 4 dell'articolo 36-ter del medesimo decreto) e al comma 3 dell'articolo 54 bis del DPR 633/72, norme sostanziali di disciplina della fattispecie, alla previsione dell'adempimento non si accompagna, in caso appunto di omissione, la sanzione della nullità degli atti conseguenti.

L'articolo 36 bis citato dispone infatti che "Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, 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”.

E' quindi chiaro che non può essere applicata una sanzione di nullità non espressamente prevista dalla specifica norma di riferimento.

Del resto, come già detto, è chiaro che, **quando non sussistano incertezze** in ordine alla debenza delle imposte non pagate (si pensi per tutti al caso degli omessi versamenti), non si applica l'articolo citato dello Statuto del Contribuente, dato che difetta lo stesso requisito richiesto dalla previsione normativa per procedere a tale onere procedurale.

In aggiunta a quanto fin qui evidenziato, giova ancora sottolineare come qualora la **cartella di pagamento non sia stata preceduta dal previsto avviso bonario**, essa ne svolge comunque la medesima funzione.

Con essa infatti il contribuente viene informato, nelle note della stessa cartella, delle irregolarità emerse in sede di liquidazione della dichiarazione presentata e dalla data della sua notifica il contribuente ha in ogni caso 30 giorni per fornire i chiarimenti necessari e produrre i documenti mancanti.

Qualora da ciò non ne consegua la possibilità di una regolarizzazione, che nel caso di specie assumerebbe la modalità tecnica dello sgravio anziché quella di regolarizzazione dell'avviso bonario (ma non vi è alcuna differenza di effetti per il contribuente), il contribuente ha comunque la possibilità di effettuare il pagamento di quanto dovuto nel termine di trenta giorni usufruendo della riduzione ad 1/3 della sanzione dovuta (trattandosi dell'unico vantaggio connesso al pagamento su avviso bonario anziché su cartella).

Il diritto di difesa, a presidio del quale è chiaramente preposto anche l'art. 6 dello Statuto del Contribuente, non subisce quindi alcuna violazione, e il beneficio normalmente connesso all'avviso bonario, ovvero il pagamento agevolato delle sanzioni, viene reso comunque usufruibile dal contribuente.

12 ottobre 2015

Giovambattista Palumbo