
Avviso bonario sempre impugnabile

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 24 Ottobre 2015

anche l'avviso bonario emesso per controlli formali in base all'art. 36-ter è impugnabile dinanzi al giudice tributario alla stregua di un avviso di accertamento

L'avviso bonario di cui all'art. 36 ter dpr n. 600/73 è impugnabile dinanzi al giudice tributario alla stregua di un avviso di accertamento.

Il principio è contenuto nell'**ordinanza n.15957/2015** da cui emerge che l'avviso contiene una specifica pretesa tributaria per cui è impugnabile dinanzi alla CT anche se non è indicato nell'elenco di cui all'art. 19 d lgs n. 546/92. Al pari, quindi, della comunicazione con la quale l'ufficio finanziario differisce l'esecuzione del rimborso d'imposta anche l'avviso bonario è impugnabile dinanzi al giudice tributario (Cass. Sent. n. 13548/15).

Atti tributari impugnabili

L'art. 36 ter, comma 4, prevede che quando l'ufficio procede al controllo formale delle dichiarazioni invia una comunicazione al contribuente o al sostituto di imposta, specificando i motivi che hanno determinato eventuali rettifiche al reddito dichiarato. Il contribuente che riceve il cd. "*avviso bonario*" ha trenta giorni di tempo per presentare osservazioni o fornire elementi non considerati o valutati in modo errato dall'ufficio.

Per l'impugnabilità degli atti tributari occorre richiamarsi all'art. 2 D Lgs n. 546 del 1992 che ha esteso notevolmente le categorie degli atti che rientrano nella giurisdizione tributaria includendovi "*i tributi di ogni genere e specie*", ivi compreso il contributo al SSN. Con la nuova formulazione della norma, pertanto, l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del medesimo decreto non va ritenuto esaustivo ma da aggiornare in relazione ai pronunciamenti della giurisprudenza.

Il preavviso di fermo amministrativo concernente una pretesa creditoria di natura tributaria è impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente, destinatario del fermo; è un provvedimento a pieno titolo impugnabile dinanzi al giudice tributario, atteso che è stato incluso tra gli atti impugnabili nel processo tributario di cui all'art 19, lett). e-ter, del d. lgs. n. 546/1992, come modificato dal D.L n.16 del 02/02/2012.

Fatto

La contribuente ha impugnato la sentenza di appello, confermativa della sentenza di primo grado, che aveva dichiarato inammissibile l'impugnativa dell'avviso bonario.

La Suprema Corte, richiamando un orientamento consolidato della giurisprudenza (Cass, SU, n. 16293/2007), ha ritenuto che in tema di contenzioso tributario, si possono qualificare come avvisi di accertamento o di liquidazione, e quindi impugnabili ex art. 19 D lgs n. 546/92, tutti gli atti con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, sebbene tale comunicazione non termini con una formale intimazione di pagamento, ma con un invito bonario a versare quanto dovuto, a nulla rilevando l'assenza della dizione “*avviso di liquidazione*” o “*avviso di pagamento*”.

L'elenco degli atti impugnabili contenuto nel citato art. 19 ha effettivamente natura tassativa, ma ciò non preclude la facoltà di impugnare altri atti con i quali l'ufficio comunichi al contribuente una precisa pretesa tributaria, fornendo le ragioni di fatto e giuridiche, atteso che è possibile una interpretazione estensiva delle norme tributarie nel rispetto delle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento, e in considerazione dell'estensione della giurisdizione tributaria di cui alla legge 448/2001. E' impugnabile al pari dell'avviso bonario anche la comunicazione di irregolarità di cui al terzo comma dell'art. 36 bis Dpr n. 600/73 che assolve ad una funzione analoga alla comunicazione oggetto del contenzioso in esame (Cass nn. 25297/2014 e 7344/2012). Infatti l'ufficio finanziario, se dai controlli emerge un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione, lo comunica al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Alla luce di quanto precede, i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'avviso bonario di cui al quarto comma dell'art. 36 ter del Dpr n. 600/73, è autonomamente **impugnabile**.

La giurisprudenza di **merito** si è pronunciata sul tema in modo favorevole affermando da un lato la legittimità dell'impugnazione della comunicazione emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione di cui all'art.36-ter e la conseguente non tassatività dell'elenco degli atti contenuta nell'art. 19 in cui vi rientrano tutti quegli atti portatori di una sostanziale pretesa tributaria (CTP Bergamo n. 105/2013; CTP Taranto n. 112/2011). In senso difforme è stato sottolineato che l'avviso bonario non è un atto autonomamente impugnabile in quanto la pretesa tributaria non ha carattere di definitività in quanto nella stessa è rivolto un invito al contribuente a segnalare eventuali elementi considerati omessi o errati onde consentire all'ufficio di rivedere il proprio prima dell'accertamento (CTR Sicilia n. 183/2013; CTP Milano n. 32/2011, la comunicazione di disconoscimento della deducibilità di oneri ex art 36-ter dpr n. 600/72 non è impugnabile autonomamente).

La giurisprudenza di **legittimità** ritiene che analoga natura può essere attribuita alla comunicazione con cui l'Amministrazione differisca concretamente l'esecuzione del rimborso, atteso che anche in questo modo trova esercizio il potere di dell'Amministrazione di incisione nella sfera patrimoniale del contribuente. Un tale esercizio della potestà impositiva non può costituire una valida ragione per non riconoscere all'atto la qualità di atto impugnabile per vizi propri, vizi tra i quali la giurisprudenza ha incluso il difetto necessario della dimostrazione delle ragioni ostative al rimborso (cfr. Cass nn. 19755/2013 e 23601/2011).

24 ottobre 2015

Enzo Di Giacomo