

Avviso bonario: seconda stoccata della Cassazione a favore del Fisco

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 20 ottobre 2009

la funzione dell'avviso bonario, nelle intenzioni del legislatore, era quella di anticipare la riscossione spontanea dei tributi precartellizzati, attraverso una consistente riduzione del carico sanzionatorio

Il termine *avviso bonario* è stato utilizzato per la prima volta dall'Amministrazione finanziaria in seno alla C.M. n. 132/E del 28.06.2000.

La funzione di tale atto, nelle intenzioni del legislatore, era quella di anticipare la riscossione spontanea dei tributi *precartellizzati*, attraverso una consistente riduzione del carico sanzionatorio.

Il cd. avviso bonario indica i motivi che hanno dato luogo alla rettifica delle ritenute, dei contributi, delle detrazioni, deduzioni e dei premi dichiarati, con l'indicazione della maggiore imposta o del minor credito emersi dal controllo, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e delle somme dovute a titolo di interessi.

Il contribuente, quindi, è invitato ad effettuare il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, consentendogli di usufruire del beneficio della riduzione ai due terzi della sanzione, come previsto dall'art. 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

Il cd. avviso bonario consente, pertanto, di realizzare la partecipazione del contribuente al controllo formale della sua dichiarazione, anticipando - di fatto - il successivo dettato dello Statuto del contribuente - art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 - per effetto del quale *"prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle 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 chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma"*.

In effetti, come rilevato dalla circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, *“l’incombenza per l’Amministrazione finanziaria di comunicare agli interessati, prima dell’iscrizione a ruolo, l’esito della liquidazione effettuata a seguito dei controlli automatici delle dichiarazioni era già prevista dall’art. 36-bis, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel settore delle imposte dirette, e dall’art. 54-bis, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di Iva”*.

Stesso discorso vale per la comunicazione dell’esito della liquidazione eseguita a seguito del controllo formale, in materia di imposte dirette, già prevista dall’art. 36-ter, comma 4, del citato D.P.R. n. 600 del 1973.

Peraltro, osserva la citata circolare n. 77/2001, *“dall’esame dell’art. 6, comma 5, dello Statuto, sono desumibili i seguenti elementi di novità:*

- *l’ulteriore incombenza per l’Amministrazione finanziaria, qualora venga ravvisata la sussistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, in ogni caso non inferiore a trenta giorni;*
- *la specificazione delle modalità, comunque non tassative, con le quali avviene la comunicazione (a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici);*
- *il chiarimento che l’obbligo della comunicazione non sussiste nell’ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Così, per esempio, non occorre alcuna preventiva comunicazione, a parte gli ovvi casi di iscrizione a ruolo conseguente alla notifica di atti impositivi, anche nell’ipotesi prevista dall’art. 32 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 di riscossione spontanea a mezzo ruolo (iscrizione a ruolo non derivante da inadempimento; somma da iscrivere a ruolo ripartita dal contribuente);*
- *l’espressa previsione della nullità dell’iscrizione a ruolo eseguita senza il rispetto delle regole procedurali anzidette”*.

L’interpretazione che parte della giurisprudenza e della dottrina ha fatto del preciso dettato normativo - tesa ad annullare indiscriminatamente tutti i ruoli non preceduti dall’invito al pagamento -, non ci ha mai convinto poiché non tiene distinto il procedimento di controllo dal procedimento di riscossione: l’ufficio invita il contribuente a verificare la liquidazione e dopo - solo dopo - provvede, anche sulla base delle indicazioni di parte, alla iscrizione a ruolo, ed è qui che entra in scena l’art. 6, comma 5, della L. n. 212/2000.

Per esempio, se la liquidazione effettuata dall’ufficio presenta *“omessi versamenti d’acconto e saldo”*, e il contribuente, invitato dall’ufficio produce solo il versamento d’acconto, la nuova liquidazione conterrà il versamento d’acconto non conteggiato, e l’ufficio provvederà a iscrivere a ruolo il saldo non versato.

E' ovvio che - in un caso del genere e questi sono quelli in massima parte portati all'attenzione dei giudici - non ci sembra che sussistano "*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*" - che impongano all'ufficio di *sentire* nuovamente il contribuente, nella successiva fase dell'iscrizione a ruolo.

E' strumentale l'obiezione di chi sostiene l'*incertezza* nei casi, per esempio, di imposte dichiarate e non versate: non può sussistere incertezza quando è stato lo stesso contribuente a procedere alla liquidazione della propria dichiarazione e acartella pagamento, non versare quanto da lui stesso calcolato **(1)**.

Peraltro, il preciso dettato normativo è stato già correttamente interpretato da altre Commissioni tributarie (Cfr. Comm. Trib. Prov. di Siracusa, Sez.II, sentenza n. 34 dell'11 febbraio 2006; Comm. Trib. Reg. di Palermo, Sez. Stacc. di Siracusa, sez. 7, sent.n. 57 del 16 marzo 2006, dep. il 19 aprile 2006 e sez. 16, sent. n. 60 dell'11 aprile 2007, dep. il 9 maggio 2007), le quali non hanno mancato di rilevare che nei casi sopra indicati non si può sostenere la sussistenza dell'incertezza; anzi, al contrario, è certa la dichiarazione.

Pertanto, la nullità prevista per la violazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente è disposta - lo ripetiamo, a scanso di equivoci -, esclusivamente per le ipotesi di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione, perchè l'incertezza potrebbe riguardare aspetti non rilevanti e quindi non *giocare*, anche ai fini della nullità.

Né è sostenibile l'*intreccio* fra procedimento di controllo e procedimento di riscossione per cui il mancato invio della comunicazione renderebbe nulla la successiva iscrizione a ruolo.

Ritornando all'esempio sopra esposto, nell'ipotesi di imposte dichiarate e non versate, non è neanche sostenibile affermare che il mancato invio della comunicazione di cui all'art. 36-*bis*, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, possa portare alla nullità nei casi in cui l'ufficio iscriva a ruolo, senza aver invitato preliminarmente il contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000, dal momento che non vi è incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione.

La stoccata della Cassazione a favore del Fisco

Con sentenza n. 7160 del 25 marzo 2009 (ud. del 12 febbraio 2009) la Corte di Cassazione si è occupata dell'iscrizione al ruolo anche senza invito, prevista dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/72.

Per la Corte di Cassazione, l'unico motivo di ricorso con cui l'Amministrazione censura la decisione di secondo grado per avere la Commissione tributaria regionale ritenuta illegittima la cartella di pagamento in quanto non preceduta dall'invito al pagamento benché la soprattassa

fosse stata applicata nella misura fissa prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, è manifestamente fondato, avendo già la Corte affermato il principio secondo cui *“In tema di i.v.a., la potestà dell’Amministrazione finanziaria di iscrivere direttamente nei ruoli l’imposta non versata dal contribuente così come risultante dalla dichiarazione annuale dei redditi non trova ostacolo nella mancata emissione e/o notificazione dell’invito al versamento delle somme dovute di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, comma 6, (invito cui l’ufficio risulta tenuto ex lege al fine di consentire al contribuente il versamento di quanto addebitatogli entro trenta giorni dal ricevimento dell’avviso, con applicazione della soprattassa - oggi sanzione amministrativa ex D.Lgs. n. 471 del 1997 - pari al 60% della somma non versata), atteso che l’unica funzione dell’avviso predetto è quella di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione, fermo restandone l’obbligo di corresponsione integrale del tributo (e degli interessi sul medesimo, medio tempore maturati). Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 907; conforme: Cassazione civile, sez. trib., 9 agosto 2006, n. 18022”*.

La seconda stoccata della Cassazione

Con sentenza n. 20633 del 25 settembre 2009 (ud. del 30 giugno 2009) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della stessa questione.

Con il primo ed unico motivo del ricorso, l’Agenzia ha lamentato *“violazione e/o falsa applicazione dell’art. 60, sesto comma, del DPR n. 633/72, aggiunto dall’art. 10, comma secondo, del D.L. 323/96, con riferimento all’art. 360, n. 3 c.p.c.”*, atteso che sarebbe errata la tesi dei secondi giudici, secondo cui, in base alla disciplina prevista dall’art. 60, comma sesto, DPR 633/72, la cartella di pagamento dovrebbe essere preceduta dall’emissione e dalla notificazione di un invito di pagamento del tributo. Dal tenore di tale disposizione, si evincerebbe chiaramente come l’unica funzione dell’invito a pagare, in essa menzionato, sia quella di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell’omissione di versamento del tributo dovuto, fermo ed incondizionato restando l’obbligo di corresponsione integrale di tale tributo o degli interessi sul medesimo maturati. Pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale, nel caso di specie, la dedotta mancata previa emissione e notificazione dell’invito a pagare sarebbero state del tutto ininfluenti sulla legittimità dell’atto impugnato e, quindi, sul potere dell’Amministrazione finanziaria di iscrivere direttamente a ruolo l’IVA esposta nella dichiarazione e dovuta dal contribuente e, però, non versata, con i relativi interessi.

Per la Corte, il motivo è fondato ed ai fini del suo accoglimento *“è sufficiente il richiamo alla costante giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non vi è ragione qui di discostarsi, secondo cui, in tema di IVA ed in ipotesi di mancato versamento di imposta dichiarata dallo stesso contribuente, sanzionato dalla legge con l’applicazione di una pena pecuniaria pari al cento per cento dell’importo non versato, la previsione del preventivo invito al pagamento, contenuta nell’art. 60, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (comma introdotto*

dall'art. 10 del d.l. n. 323 del 1996, convertito nella legge n. 425 del 1996), quale adempimento necessario e prodromico all'iscrizione a ruolo dell'imposta (che aveva quale unica funzione quella di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione di versamento), è da ritenersi implicitamente caducata, e comunque priva di conseguenze nel caso di sua inosservanza, per effetto dell'art. 13, primo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che riducendo la sanzione inizialmente prevista dall'art. 44 del citato d.P.R. n. 633 del 1972 (dal cento per cento al trenta per cento dell'importo non versato), ha fatto venir meno ogni interesse del contribuente ad un inadempimento dal quale nessun vantaggio egli potrebbe più trarre (ex multis, cass. 7160/09; Cass. 8859/06)".

Brevi riflessioni

La seconda stoccata della Cassazione a favore del Fisco in ordine all'art. 60 del D.P.R.n.633/72 può essere utilizzata anche nelle controversie che investono il cd. avviso bonario.

Fermo restando che l'obbligo dell'invito sussiste solo qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'unica funzione dell'avviso predetto è quella di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione, fermo restandone l'obbligo di corresponsione integrale del tributo (e degli interessi sul medesimo, medio tempore maturati).

Il mancato ricevimento dell'avviso bonario *"comporta ugualmente il riconoscimento della riduzione delle sanzioni, ma non comporta la inammissibilità della cartella di pagamento per tributo ed interessi"*.

Infatti, anche nell'ipotesi in cui tale comunicazione sia dovuta (come detto, solo nei casi di evidenti incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione), gli effetti dell'illegittimità derivante dalla mancata comunicazione di irregolarità, riguardano comunque soltanto la determinazione della sanzione e non anche le imposte liquidate ma non versate **(2)**.

Gianfranco Antico

20 Ottobre 2009

NOTE

(1) Cfr. ANTICO, *Brevi note sulle conseguenze della omessa comunicazione di irregolarità ex art.*

6, comma 5, della Legge n. 212 del 2000 nella liquidazione della dichiarazione, in “Finanza&Fisco”, n.33/2007; CESAREO, *Ambito applicativo della richiesta di chiarimenti ex art. 6, comma 5, L. n. 212/2000 e sua incidenza sull’art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973*, in “Finanza&Fisco”, n. 37/2008, pag. 3223, il quale rileva il differente campo di applicazione dell’art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e dell’art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente: “ *l’art. 36-bis si riferisce esclusivamente all’ipotesi della liquidazione di imposta risultante, per l’ufficio, in modo certo, a seguito della verifica operata sul contenuto della dichiarazione prodotta dal contribuente, mentre l’art. 6, comma 5, dello Statuto si riferisce alla differente ipotesi dell’esistenza di incertezze insorte nella di liquidazione e apertamente dichiarate dall’ufficio*”, e di conseguenza ritiene estranea la disposizione di cui all’art. 36-bis alla previsione statutaria.

(2) Cfr. Comm.Trib. Reg. Sicilia, Sez. XVIII, sentenza n. 96 del 20 marzo 2002.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l