

L'impugnabilità degli avvisi bonari: interpretazioni discordanti tra giurisprudenza e prassi

di Giuseppe Pagani

1. Premessa

Le dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti danno luogo ad attività di controllo, di carattere automatizzato o formale, che attivano un iter procedurale, del quale i cosiddetti “avvisi bonari” costituiscono parte integrante .

Il presente contributo si occuperà di questi ultimi, con specifico riferimento alla loro rilevanza in chiave impositiva, ed alle conseguenti opportunità di impugnazione in sede contenziosa .

Gli avvisi bonari sono direttamente connessi e strumentali alle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti attività aventi le sole funzioni di riscontrare i dati esposti dagli stessi, e la loro rispondenza con la documentazione a supporto, e con i versamenti eseguiti. La tradizionale funzione di comunicazione loro attribuita, priva di diretta rilevanza impositiva, è stata recentemente messa in discussione, e, almeno apparentemente, sconfessata da una recentissima pronuncia della Corte di Cassazione¹. Con tale interpretazione, i Giudici di legittimità hanno riaperto un dibattito che pareva essersi quietato, tornando ad allertare i contribuenti sulla potenziale pericolosità degli avvisi stessi.

2. I riferimenti normativi.

Il riferimento normativo specifico è fornito da due disposizioni, connesse alle attività di controllo automatizzato²:

H articolo 36-bis, 3° comma , del d.p.r. n°600/'73;

H articolo 54-bis, 3° comma, del d.p.r. n°633/'72.

¹ Cassazione, sentenza n°7344 dell'11 maggio 2012

² Con l'espressione “controllo automatico”, si intendono le attività, eseguite tramite procedure informatiche automatizzate, mediante le quali l'amministrazione finanziaria verifica il contenuto delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, correlandone le risultanze debitorie o creditorie da queste risultanti, ai versamenti eseguiti.

Trattandosi di norme del tutto “speculari”, con la sola distinzione che la seconda concerne l'ambito iva, anziché quello delle imposte dirette, si richiamerà soltanto la prima, che si esprime come di seguito illustrato: **“Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso, rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ..., 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...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”**.

Con riferimento, invece, all'attività di controllo formale³, il riferimento normativo è costituito dal **3° comma dell'articolo 36-ter, d.p.r. n°600/'73**: non si ritiene di doversi soffermarsi su tale disposizione, dal momento che la stessa richiama i tempi e le finalità già delineate dalla norma riprodotta poc'anzi, sia pure con riferimento alla diversa attività di controllo espletata.

3. Rapporti tra avviso bonario e cartella di pagamento .

Quali sono le funzioni della comunicazione di irregolarità ? Evidentemente quelle di offrire al contribuente un'opportunità di confronto con gli uffici preposti, al fine:

- Í di poter chiarire i rilievi evidenziati nella comunicazione, qualora si ritenga siano infondati o errati ;
- Í ovvero di poter definire la pretesa erariale evidenziata nell'avviso, usufruendo di un trattamento sanzionatorio “di favore”. Quanto evidenziato, ovviamente, laddove si riscontri, al contrario, la correttezza di quanto forma oggetto dell'avviso medesimo.

³ Con la locuzione “controllo formale” si intende riferirsi alle attività di controllo volte essenzialmente ad accertare la spettanza di deduzioni e detrazioni, e l'esistenza di una regolare e comprovante documentazione di supporto alle stesse.

In tal senso, onde meglio comprendere le finalità sottese all'invio delle comunicazioni in esame, va evidenziato che l'articolo 6, 5° comma, della legge 27 luglio 2000 n°212, prevede espressamente **l'obbligo per l'amministrazione, ove esistano incertezze "... su aspetti rilevanti della dichiarazione..."**, di **invitare il contribuente "... a fornire i chiarimenti necessari..."**, prima di **procedere "...alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni"**. Appare pertanto avvalorata anche da tale disposizione la funzione delle comunicazioni di irregolarità, volte a prevenire conseguenze, ben più pesanti in termini sanzionatori, derivanti dalla successiva, eventuale, iscrizione a ruolo.

Venendo a trattare di quest'ultima, **la riscossione delle somme dovute, a seguito di controlli automatici, è disciplinata dall'articolo 2 del decreto legislativo n°462/1997.**

La disposizione citata si esprime affermando quanto segue: **"Le somme che, a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n.633, risultano dovute a titolo di imposta, ritenute,..., nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo"**.

La norma prosegue quindi, ponendo in risalto le funzioni della comunicazione inviata al contribuente, con specifico riguardo all'attività di riscossione: **"L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente... In tal caso l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute, è ridotto ad un terzo..."**.

Il seguente articolo 3 dello stesso decreto legislativo n° 462/1997 estende sostanzialmente le medesime previsioni alle fattispecie derivanti dall'attività di controllo formale ex articolo 36-ter del d.p.r. n°600/'73, prevedendo tuttavia l'applicazione di sanzioni ridotte in misura non inferiore ai due terzi, pari al doppio di quanto previsto nelle casistiche disciplinate dall'articolo 2, poc'anzi illustrato.

E' pertanto evidente come, in materia di somme dovute a seguito di controlli automatici o formali, la mera rilevazione dell'irregolarità divenga titolo sufficiente per l'attivazione delle attività di riscossione coattiva . In sostanza, quindi, **una volta raggiunto da una comunicazione di irregolarità, il contribuente dovrà attivarsi presso gli uffici competenti, per dimostrare l'infondatezza di quanto in essa contenuto e, ove non vi riesca in tutto o in parte, provvedere al pagamento di quanto risulti dovuto entro il termine, ordinariamente statuito in 30 giorni dalla data in cui ha ricevuto la comunicazione**⁴.

Qualora non provveda al pagamento di quanto richiesto nei predetti termini, l'ufficio iscriverà a ruolo le somme relative e il contribuente verrà raggiunto dalla cartella di pagamento, che “materializza” il ruolo, rendendolo noto al destinatario.

Il contribuente, tradizionalmente, non si è mai posto il problema di impugnare la comunicazione di irregolarità, decidendo eventualmente di intervenire in tal senso, soltanto al momento della successiva notifica della cartella. Attualmente però, stante il parere offerto dalla Cassazione con la sentenza n°7344 dell'11 maggio 2012, pare necessaria una meditata rivisitazione della problematica, per chiarire il da farsi. Occorre, in sostanza, ripercorrere le varie tesi che, nel corso del tempo, si sono venute contrapponendo, nel tentativo di pervenire ad una sintesi fruibile per chi deve prendere decisioni in tempi piuttosto stretti.

⁴ Quanto evidenziato resta valido, facendo salva l'ipotesi in cui il contribuente abbia incaricato di ricevere le comunicazioni in questione l'intermediario che si occupi dell'invio della propria dichiarazione. In tale ultima ipotesi, infatti, l'articolo 2-bis, 3° comma, d.l. 203/2005, convertito nella legge n°248/2005, stabilisce che il termine di 30 giorni di cui all'articolo 2, comma 2°, d. lgs. N°462/'97, decorre dal 60° giorno seguente a quello di trasmissione telematica della comunicazione all'intermediario. Il termine complessivo concesso al contribuente per regolarizzare la propria posizione è quello di 90 giorni dalla trasmissione della comunicazione all'intermediario preposto.

4. Atti impugnabili ed approccio tradizionale agli avvisi bonari.

Gli atti che possono essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario sono normativamente definiti ad opera dell'**articolo 19 del decreto legislativo n°546/'92**, che specifica quanto segue: “Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili...;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali...;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie”.

Come si può agevolmente desumere, le comunicazioni di irregolarità (o avvisi bonari che dir si voglia), derivanti dal controllo automatico, o da quello di carattere formale, non rientrano negli atti contro i quali è riconosciuta la possibilità di proporre ricorso.

Quanto sopra è stato oggetto di conferme quasi unanimi da parte della giurisprudenza di legittimità: la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sentenza n°1791 del 28 gennaio 2005, asseriva che **l'elenco degli atti impugnabili di cui all'articolo 19 appena illustrato, deve considerarsi tassativo, escludendo conseguentemente la possibilità di impugnare gli avvisi bonari, tanto più laddove su questi risultasse apposta la dicitura in base alla quale “avverso il presente avviso non è ammesso ricorso giurisdizionale, che potrà essere proposto contro la successiva cartella”.**

La stessa Cassazione, con sentenza n°21045 dell'8 ottobre 2007, ha affermato che, anche volendo attribuire una valenza non assoluta all'elenco degli atti descritto nell'articolo 19, è comunque necessario che tali atti esprimano la manifestazione di una ben definita pretesa tributaria, caratteristica che non parrebbe distinguere gli avvisi bonari.

La Suprema Corte⁵ ha ulteriormente affermato che i citati avvisi sono espressione di un invito rivolto al contribuente a portare chiarimenti o dati, valutati in maniera errata, o non considerati del tutto dagli uffici, in sede di liquidazione dei tributi, o di controllo formale.

Le comunicazioni di irregolarità, secondo tali interpretazioni, rappresentano una pretesa ancora in corso di formazione, e, i quanto tale, non suscettibile di essere formalizzata in un vero e proprio atto impositivo; atto che sarebbe, questo sì, impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie .

5. Evoluzione della giurisprudenza di legittimità: impugnabilità degli avvisi bonari possibile o addirittura obbligatoria?

L'orientamento dei Giudici di legittimità, in merito alla impugnabilità o meno degli avvisi bonari, da ultimo espresso con la sentenza del maggio scorso, è in realtà “frutto” di un percorso interpretativo dipanatosi nel corso degli ultimi tre anni circa. Si fa riferimento, in particolare, alla sentenza n°25699 del 9 dicembre 2009⁶, emessa dalla Cassazione, laddove veniva affermato che “... **sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, art. 19,...**, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento,...., bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto”.

⁵ Cassazione, sezioni unite, 24 luglio 2007, n°16293 ed ancora in tal senso, 26 luglio 2007, n°16428.

⁶ Nello stesso senso, Cassazione, sentenza n°14373 del 15 giugno 2010.

La sentenza proseguiva quindi affermando che **“Ne consegue che il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto, risulta essere inammissibile ai sensi del citato art.19”**.

E' però soltanto con la più volte richiamata **sentenza n°7344 dell'11 maggio 2012 che viene affermata esplicitamente ed inequivocabilmente l'impugnabilità degli avvisi bonari⁷, trattandosi di comunicazioni che portano a conoscenza del destinatario una pretesa impositiva “compiuta”**. Quanto precede, **“... dovendosi ritenere possibile un'interpretazione non solo estensiva ed anche analogica, della categoria degli atti impugnabili previsti dal D.Lgs. n.546 del 1992, art. 19”**.

In quest'ultima sentenza, tuttavia, la Corte si è preoccupata di prevenire conclusioni suscettibili di generare apprensione ed errate conclusioni nei contribuenti, del tipo di quella evidenziata dalla pronuncia esaminata in precedenza, che pareva evidenziare l'obbligo di impugnazione dell'atto presupposto (avviso bonario), onde evitare la definitività della pretesa tributaria rappresentata in seno a quello conseguente (cartella di pagamento).

La Cassazione si è preoccupata di chiarire che **l'iscrizione a ruolo seguente l'avviso bonario, e quindi “... l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguente carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo potere sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto (comunicazione di irregolarità) sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente.”**

7 “...Anche la comunicazione di irregolarità, d.p.r. n°600 del 1973, ex art. 36-bis, comma 3,..., è immediatamente impugnabile”.

Quest'ultima, in base a tale interpretazione, **non costituirebbe più, almeno da un punto di vista giuridico formale, una mera conseguenza della mancata definizione della pretesa erariale evidenziata con la comunicazione di irregolarità. Piuttosto, apparirebbe come un atto “nuovo”, con una propria autonomia, e tale da poter essere autonomamente impugnato, in via del tutto indipendente dalle sorti che hanno interessato l'avviso bonario che lo ha preceduto.** Si comprenderà come tale specificazione, apparentemente formale, assuma invece un rilievo fondamentale! In sua assenza, infatti, non si sarebbe potuto concludere, se non nel senso di ritenere inammissibile l'impugnazione nel merito⁸ della cartella (atto conseguente), non essendosi proceduto all'impugnazione dell'avviso bonario precedente (atto originario).

Autorevole dottrina ha “sposato” l'orientamento illustrato dalla sentenza n°7344, fugando gli eccessivi allarmismi diffusi tra gli operatori, **nella convinzione che la Cassazione abbia inteso offrire ai contribuenti la duplice possibilità di difesa : preventivamente, ed eventualmente, dall'avviso bonario, successivamente, ed indipendentemente dal primo, dalla successiva cartella di pagamento.**

Ciò in quanto, “... l'avviso bonario rappresenta una perplessità dell'ufficio fiscale, e proprio in quanto bonario è ... un invito al contraddittorio. Cioè manifesta un'ipotesi che l'autorità pubblica chiede al contribuente di verificare. Ed è del tutto normale consentire il ricorso immediato se il contribuente capisce l'inutilità del dialogo amministrativo, ad esempio perchè prevede che l'amministrazione, visto il quadro legislativo e circolari amministrative, non recederà mai dalla propria pretesa. Se invece il contribuente capisce che c'è sotto un equivoco nei sistemi informativi e nei flussi di dati, è del tutto inutile obbligarlo a presentare ricorso⁹.”

6. La posizione della prassi : il pensiero dell'Agenzia delle Entrate.

⁸ In tal senso, la cartella si sarebbe potuta impugnare unicamente in presenza di “vizi propri”.

⁹ Raffaello Lupi, “Torna l'impugnazione facoltativa degli avvisi bonari”, 15 maggio 2012, in www.fondazionestudistributari.com.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate è rimasta sostanzialmente univoca, malgrado il susseguirsi di pronunce non sempre concordi, ad opera della giurisprudenza di legittimità, come si è avuto modo di illustrare in precedenza.

Con la circolare n°110/E del 22 ottobre 2010, è stato affermato che **le comunicazioni emesse a fronte di controlli automatici eseguiti sulle dichiarazioni dei redditi non costituiscono atti suscettibili di impugnazione in contenzioso : piuttosto, sono soltanto semplici inviti al contraddittorio, utili a fornire chiarimenti, nell'intento di prevenire fastidiosi ed onerosi “strascichi” per entrambe la parti interessate.**

Anche a seguito della sentenza n°7344 del maggio scorso, nella quale i Giudici di legittimità si sono espressi chiaramente ed inequivocabilmente espressi a favore dell'impugnabilità degli avvisi bonari, l'Agenzia, con comunicato stampa del 23 maggio 2012, “... **conferma la propria adesione all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità ... secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari.... 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**”. L'Agenzia conclude quindi, fornendo un indirizzo ai propri uffici periferici, che può essere utile indicazione per orientare le scelte dei contribuenti, laddove afferma che **“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”**.

7. Problematiche operative per l'impugnazione: i termini

Evidentemente, abbracciando la tesi favorevole all'impugnabilità degli avvisi bonari, restano tuttavia diverse problematiche di non poco conto da fronteggiare, per il contribuente che intenda affrontare da subito il contenzioso.

La più evidente è quella che gli avvisi in parola non contengono i requisiti tipici degli atti impositivi, e principalmente, **in essi non risulta indicato alcun termine per poter utilmente procedere all'impugnazione**.

Dovendo comunque procedere, stante il perdurare del contrasto tra giurisprudenza di legittimità e prassi ministeriale, si ritiene di poter individuare le seguenti possibili “soluzioni” operative:

- Í **se la comunicazione di irregolarità viene inviata a mezzo posta ordinaria**, manca la certezza della data di notifica, e, conseguentemente, la possibilità di individuare con precisione i termini per l'impugnazione. In questi casi, **si potrebbe prendere a riferimento la data di predisposizione dell'avviso, annotata sullo stesso, che è di solito ampiamente anteriore a quella di ricevimento. Da tale data si procederà quindi, calcolando i 60 giorni utili a presentare l'impugnativa.**

Quanto precede implica un'indubbia “compressione” dei tempi concessi al contribuente per impostare la propria difesa, ma in assenza di interventi legislativirisolutivi in merito, non si vedono ulteriori opportunità.

- Í **Se l'avviso perviene al contribuente a mezzo raccomandata, il termine decorrerà da quello di avvenuta ricezione della stessa, attestata dall'avviso di ricevimento**: in altre parole, se in data odierna il postino deposita l'avviso di ricevimento nella cassetta postale del destinatario e questi si reca a ritirare la raccomandata solo venti giorni dopo, l'ordinario termine di sessanta giorni decorrerà dalla data riportata sull'avviso di ricevimento stesso, e non da quella (successiva) di ritiro effettivo.
- Í **Se l'avviso è inviato all'intermediario che si occupa della presentazione della dichiarazione dei redditi su incarico del**

contribuente, il termine subisce una consistente dilazione, favorevole al contribuente stesso.

In tale ultima ipotesi, infatti, l'articolo 2-bis, 3° comma, d.l. 203/2005, convertito nella legge n°248/2005, stabilisce che il termine di 30 giorni di cui all'articolo 2, comma 2°, d. lgs. N°462/'97, decorre dal 60° giorno seguente a quello di trasmissione telematica della comunicazione all'intermediario. Il termine complessivo concesso al contribuente per ricorrere sarà quindi quello di 90 giorni dalla trasmissione della comunicazione all'intermediario preposto.

Non va dimenticato, in questa sede, che, dal momento che gli avvisi bonari di solito non concernono importi elevatissimi, ove le maggiori imposte richieste non superino l'importo di euro ventimila, occorrerà predisporre preventivamente al ricorso, l'istanza di reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo n°546/'92.

8. Ricorso contro l'avviso giudicato inammissibile : che fare?

L'ipotesi presa in esame è quella secondo la quale un contribuente presenti ricorso avverso un avviso bonario, ma quest'ultimo venga giudicato inammissibile ad opera dei giudici tributari competenti, stante tra l'altro l'opposizione in tal senso presentata dall'Agenzia delle Entrate, in qualità di parte resistente.

In tale situazione non pare pregiudicata la successiva impugnativa della cartella di pagamento ad opera dello stesso contribuente, e quanto precede secondo un duplice ordine di considerazioni:

- ✦ **non può assimilarsi la posizione in esame con quella di chi abbia infruttuosamente impugnato un avviso di accertamento, e si veda poi raggiunto da una successiva cartella di pagamento, contenente quanto formava oggetto dell'atto impositivo**, oltre agli oneri accessori, tipici della fase di riscossione. Se così fosse, infatti, non sarebbe possibile ricorrere contro la cartella, se non per vizi propri della medesima. **Una tale considerazione in virtù, essenzialmente, della natura “double-face” attualmente attribuita agli avvisi bonari: da un lato assimilabili agli atti impositivi, ove si intenda impugnarli;**

dall'altro privi di rilevanza determinante, nei confronti della successiva cartella di pagamento, al punto di affermare che la loro eventuale mancanza non è causa di nullità della stessa, come da ultimo affermato dalla stessa Cassazione con sentenza n°7329/2012.

Í La stessa sentenza n°7344 dell'11 maggio 2012, peraltro, rassicura i contribuenti affermando che “... **l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova, rispetto a quella originaria, che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio...**”.

In assenza di un vero e proprio atto impositivo che abbia preceduto la cartella di pagamento, pertanto, quest'ultima potrà essere impugnata dal contribuente, anche laddove, nel frattempo, sia maturata dichiarazione di inammissibilità del ricorso presentato avverso l'avviso bonario. Certo il contribuente non potrà rimanere inerte nei confronti della cartella, lasciando scadere i termini per la sua impugnazione, in attesa della pronuncia sull'impugnazione dell'avviso bonario : in tal caso, sarebbe davvero preclusa per lui ogni ulteriore difesa!

Dal momento che quanto evidenziato nella cartella rappresenta una “pretesa tributaria nuova”, la stessa potrà essere impugnata nel merito, ed indipendentemente dalla sorte del ricorso che ha avuto ad oggetto l'avviso bonario precedente.

9. Conclusioni

Sebbene la recentissima sentenza n°7344 non possa ad oggi considerarsi ancora la soluzione univocamente percorribile, le sue conclusioni devono essere attentamente valutate dagli operatori. **I Giudici di legittimità non hanno affermato l'esistenza di un obbligo, bensì una mera facoltà di impugnazione, a maggior tutela delle garanzie di difesa dei contribuenti.**

Ove raggiunti da un avviso bonario, non vi è dubbio che, anzi tutto, occorra attivarsi presso gli uffici impositori, per tentare di chiarire eventuali equivoci e definire il

tutto tempestivamente . Soltanto ove appaia del tutto improba una soluzione “bonaria” della questione, andrà valutata l'ipotesi di ricorrere contro l'avviso bonario ...

Ove si scelga di impugnare un solo atto, sarà preferibile, evidentemente, ricorrere contro la cartella, anche in considerazione che appare remota l'ipotesi in cui tale impugnazione possa essere giudicata inammissibile per mancata impugnazione di atto presupposto¹⁰. La stessa Agenzia delle Entrate ha infatti impartito istruzioni ai propri uffici di non sollevare eccezioni di inammissibilità in questo senso : persino laddove tali indicazioni fossero disattese in fase contenziosa, sarebbe davvero ardita una soluzione interpretativa così penalizzante per il contribuente. **In alternativa, prudenzialmente, si potrebbe auspicare una difesa consistente nella duplice impugnazione dell'avviso bonario prima, e della cartella poi, almeno con riguardo a pretese di un certo rilievo, che giustificherebbero il duplicarsi degli oneri connessi all'attività contenziosa (contributo unificato, spese di parte).** Nel contesto delineato, non può tacersi il rischio paventato da autorevole dottrina¹¹, secondo cui, proseguendo nell'invio di avvisi bonari, nella forma sino ad oggi conosciuta, i contribuenti si vedranno costretti ad impugnarli, sia pure prudenzialmente, ogni qual volta non riescano a “intravedere” una soluzione definibile in contraddittorio con gli uffici. **Si potrebbe, allora, modificare il contenuto di tali avvisi, “... limitandosi a richiedere al contribuente la verifica dei versamenti, nel caso di liquidazioni ex articolo 36-bis, ovvero richiedere documenti in ipotesi di controllo formale ex articolo 36-ter del d.p.r. n°600/'73, eliminando così dagli avvisi la pretesa “impositiva compiuta” che, secondo la Cassazione, comporta l'impugnabilità immediata dell'atto”.**

¹⁰ In merito si era espressa la Cassazione con sentenza n°21045 dell'8 ottobre 2007, osservando che “la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'articolo 19 del decreto legislativo n°546/'92, non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art.19”.

¹¹ Antonio Iorio, “L'Agenzia deve cambiare il contenuto degli atti”, in “il Sole 24 Ore” del 15.05.'12



Da ultimo, va precisato che, **ritenendo ammissibile il ricorso contro avvisi bonari presentati a seguito di controllo automatico ex articolo 36-bis del d.p.r. n°600/'73, non si vede come possa negarsi la medesima tutela, con riferimento agli avvisi emessi a seguito delle attività di controllo formale, di cui all'articolo 36-ter dello stesso decreto sull'accertamento.** Quanto sopra in considerazione del fatto che, in tali fattispecie, gli uffici abbinano alla mera attività di controllo cartolare, una, sia pur minima, attività istruttoria, a supporto delle comunicazioni inviate.

18 febbraio 2013
Giuseppe Pagani