FISCO

Non sono impugnabili gli "avvisi bonari"

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che essi non contengono pretese tributarie definite

/ Alfio CISSELLO

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione** n. **110** di ieri, ha affermato un principio chiaro e condivisibile: gli **avvisi bonari** emanati a seguito delle liquidazioni delle dichiarazioni *ex artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72* **non** sono **impugnabili**, posto che non contengono una pretesa fiscale definita.

Dal punto di vista procedimentale, l'iscrizione a **ruolo** delle somme (e, quindi, la cartella di pagamento) deve essere preceduta dai menzionati avvisi, strumentali, in sostanza, a rendere edotto il contribuente degli esiti della liquidazione. A questo punto, si instaura (anche tramite canali telematici) il **contraddittorio** tra contribuente e Ufficio, che può terminare con un'**archiviazione** della comunicazione, senza necessità dell'iscrizione a ruolo. Inoltre, se l'esito della liquidazione non viene contestato, il contribuente, qualora versi le somme entro **30 giorni** dalla ricezione della comunicazione, può evitare l'iscrizione a ruolo fruendo della **riduzione** ad **un terzo** delle **sanzioni** (art. 2 del DLgs. 462/97).

A sostegno della non impugnabilità delle "comunicazioni bonarie", vengono richiamate alcune sentenze della Corte di Cassazione che, ammettendo l'autonoma impugnabilità di "avvisi bonari" o "avvisi di pagamento", in cause perlopiù inerenti alla **fiscalità locale** (ove il sistema di riscossione è diverso rispetto alle imposte sui redditi e all'IVA), hanno, nel contempo, confermato la tesi sostenuta nella risoluzione. Per esempio, l'Agenzia cita Cass. 9 dicembre 2009 n. 25699, ove è stato affermato che sono impugnabili, sebbene non rientranti nell'elenco di cui all'art. 19 del DLgs. 546/92, tutti i provvedimenti con cui "l'Amministrazione comunica al contribuente una **pretesa** tributaria ormai **definita**, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento".

Il dato più persuasivo proviene, come rileva la risoluzione,

da altre sentenze (Cass. 24 luglio 2007 n. 16293; Cass. 26 luglio 2007 n. 16428), ove, incidentalmente, è stato sostenuto che le comunicazioni *ex artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72*, costituendo un invito a fornire dati o elementi non considerati dagli uffici, "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)".

Qualche dubbio rimane per il controllo *ex art. 36-ter*

Del resto, il contribuente potrà far valere le sue doglianze in sede di ricorso contro la **cartella** che, in presenza di determinati presupposti, è tra l'altro nulla se non preceduta dalle comunicazioni in oggetto, a meno che non si tratti di liquidazioni scaturite da semplici omessi versamenti (Cass. 23 luglio 2010 n. 17396).

L'Agenzia conclude sostenendo che gli "avvisi bonari" sono "un mero **invito** al contribuente a **fornire**, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione", e che, ove il contribuente impugnasse tali avvisi, le Direzioni provinciali solleveranno l'eccezione di **inammissibilità del ricorso** per difetto di atto impugnabile. Rimane un quesito che potrebbe sollevare un leggero dubbio, relativamente all'impugnabilità delle "comunicazioni bonarie" inviate a seguito di controlli formali *ex art. 36-ter del DPR 600/73*, ove, invero, la situazione è un po' diversa, siccome il contribuente deve giustificare alcune voci della dichiarazione (mediante, ad esempio, il possesso delle certificazioni strumentali all'avvenuto scomputo delle ritenute). Su questo caso, la scarsa giurisprudenza che si è pronunciata ha optato per la **non impugnabilità** (C.T. Reg. Roma 24 giugno 2009 n. 326).