

Cassazione: l'avviso bonario dell'Agenzia delle Entrate è impugnabile

31 Maggio 2016

Commercialista Telematico

Abstract

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 3315 del 19 febbraio 2016, ha confermato l'orientamento secondo il quale **risulta legittimo proporre opposizione avverso un avviso bonario emesso dall'Agenzia delle Entrate che chieda il pagamento di un tributo**. Tuttavia, la Corte ha anche precisato che la mancata opposizione di tale atto non comporta la "cristallizzazione del credito erariale", con la conseguenza che il contribuente potrà proporre opposizione avverso l'eventuale successiva cartella esattoriale relativa alla medesima pretesa tributaria. Di seguito vediamo con più chiarezza il fulcro del provvedimento e una ricostruzione degli orientamenti.

Testo dell'articolo

Con l'ordinanza n. 3315 del 19 febbraio 2016 la Corte di Cassazione ha confermato l'impugnabilità dell'**avviso bonario**. I supremi giudici, preliminarmente, preso atto che la stessa Corte, con la sentenza n. 25297/2014, ha precisato che in tema di **contenzioso tributario**, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n.564/96, "*ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa*", ha ritenuto come naturale conseguenza "*che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 del 1973, relativa all'indebita deduzione di somme versate a titolo di mantenimento del coniuge*".

Per la Corte, "*si tratta di orientamento che si iscrive in un consolidato indirizzo, secondo il quale con specifico riferimento al caso qui all'esame, devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l'Amministrazione chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e non essendo, perciò, in grado di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili – Cass. n. 10987/2011. Sulla base di tali precedenti-v. anche, di recente, Cass. n. 15957/2015 e 15029/2015 - la sentenza impugnata che ha escluso l'impugnabilità dell'avviso bonario ex art.36-bis DPR n.600/73 – contenente in modo espresso l'indicazione della tardività del versamento a saldo IRAP e l'importo della sanzione dovuta - è viziata e merita di essere cassata, assorbendo l'accoglimento del primo motivo l'esame delle questioni poste nel secondo motivo che dovranno essere vagliate dal giudice del rinvio nell'ambito delle prerogative allo stesso riservato rispetto alla cognizione del merito del ricorso non esaminato dal giudice di merito per effetto della ritenuta inammissibilità del ricorso introduttivo*

”.

Breve nota

La questione affrontata oggi dalla Corte di Cassazione non è certamente nuova, e risiede nella impugnabilità o meno dell'atto che spesso precede la notifica della **cartella**. In linea di massima, nell'ambito dei **tributi erariali**, l'avviso bonario.

Come è noto, con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 (ud. 23 febbraio 2012), la Corte di Cassazione, ribaltando un precedente orientamento ormai consolidato, aveva ritenuto **l'avviso bonario atto impugnabile autonomamente**.

Infatti, la stessa Corte di Cassazione, a sezioni unite, con le sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, aveva affermato che le predette comunicazioni di irregolarità non sono immediatamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto “*costituiscono ... un 'invito' a fornire 'eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi'*. *Quindi 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)*”.

Ricordiamo che i richiamati orientamenti della Suprema Corte, che confermano che *le comunicazioni al contribuente (c.d. “avvisi bonari”)* recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, c. 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, c. 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili, avevano portato l'Agenzia delle Entrate a formalizzare in tal senso la propria posizione (atto non impugnabile) nella risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010.

Tali comunicazioni, si sostanziano, infatti, in un mero **invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione** e non contengono una pretesa impositiva definitiva che si genera solo con la cartella di pagamento.

Rileviamo, comunque, che con l'ordinanza n. 25297 del 28 novembre 2014 (ud. 6 novembre 2014), peraltro richiamata nella sentenza che si annota, la Corte Cassazione ha avuto modo di riaffermare “*che anche la comunicazione di irregolarità D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, comma 3, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario - cfr. Cass. n. 7344/12; Cass. n. 17010 del 05/10/2012*”.

E la Corte di Cassazione, con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 2616, ha ritenuto ancora impugnabile l'atto che precede la notifica della cartella. La Corte conferma il principio secondo cui “*in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione 'avviso di liquidazione' o 'avviso di pagamento'*” (cfr. Cass. civ. sez. unite 24 luglio 2007, n. 16293, e Cass. civ. sez. V 15 maggio 2008, n. 12194; Cass. civ. sez. V 15 giugno 2010, n. 14373).

Nel caso di specie, osserva la Suprema Corte, “*gli atti prodromici all’emissione della cartella di pagamento impugnata dalla contribuente, denominati atti d’intimazione di pagamento, hanno certamente natura di avvisi di liquidazione del tributo, essendo inerenti all’imposta sui concorsi pronostici e sulle scommesse che, operando con gli automatismi del totalizzatore, comportano soltanto il riversamento di un’imposta già predefinita nell’ammontare complessivo del costo di ogni scommessa (cfr. Cass. civ. sez. V 22 febbraio 2012, n. 2598)*”.

Resta fermo, quale estensione della **tutela del contribuente**, che “*la mancata impugnazione da parte di quest’ultimo di un atto non espressamente indicato dall’art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e quindi la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici espressamente previsti dall’art. 19, atteggiandosi dunque, l’impugnativa ad opera del contribuente di un atto non espressamente contemplato dall’art. 19 ma idoneo ad esprimere compiutamente la pretesa impositiva come facoltà e non come onere (cfr. Cass. civ. sez. V 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass. civ. sez. V 27 luglio 2011, n. 16100; Cass. civ. sez. unite 11 maggio 2009, n. 10672)*”.

In pratica, sul punto, **nonostante l’intervento della Corte di Cassazione a SS.UU., non è stato posto un punto fermo, nell’interesse sia dei contribuenti che dell’Amministrazione finanziaria.**

Per visualizzare l'articolo sul Commercialista telematico, clicca [qui](#).

Di Luca Bianchi e Marco Giorgetti

Abstract

La Corte di Cassazione, con l’Ordinanza n. 3315 del 19 febbraio 2016, ha confermato l’orientamento secondo il quale **risulta legittimo proporre opposizione avverso un avviso bonario emesso dall’Agenzia delle Entrate che chieda il pagamento di un tributo**. Tuttavia, la Corte ha anche precisato che la mancata opposizione di tale atto non comporta la “cristallizzazione del credito erariale”, con la conseguenza che il contribuente potrà proporre opposizione avverso l’eventuale successiva cartella esattoriale relativa alla medesima pretesa tributaria. Di seguito vediamo con più chiarezza il fulcro del provvedimento e una ricostruzione degli orientamenti.

Testo dell’articolo

Con l’ordinanza n. 3315 del 19 febbraio 2016 la Corte di Cassazione ha confermato l’impugnabilità dell’**avviso bonario**. I supremi giudici, preliminarmente, preso atto che la stessa Corte, con la sentenza n. 25297/2014, ha precisato che in tema di **contenzioso tributario**, l’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del d.lgs. n.564/96, “*ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ogni atto adottato dall’ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa*”, ha ritenuto come naturale conseguenza “*che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 del 1973, relativa all’indebita deduzione di somme versate a titolo di mantenimento del coniuge*”.

Per la Corte, “*si tratta di orientamento che si iscrive in un consolidato indirizzo, secondo il quale con specifico riferimento al caso qui all’esame, devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l’Amministrazione chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e non essendo, perciò, in grado di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l’interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili – Cass. n. 10987/2011.*

Sulla base di tali precedenti-v. anche, di recente, Cass. n. 15957/2015 e 15029/2015 - la sentenza impugnata che ha escluso l'impugnabilità dell'avviso bonario ex art.36-bis DPR n.600/73 – contenente in modo espresso l'indicazione della tardività del versamento a saldo IRAP e l'importo della sanzione dovuta - è viziata e merita di essere cassata, assorbendo l'accoglimento del primo motivo l'esame delle questioni poste nel secondo motivo che dovranno essere vagliate dal giudice del rinvio nell'ambito delle prerogative allo stesso riservato rispetto alla cognizione del merito del ricorso non esaminato dal giudice di merito per effetto della ritenuta inammissibilità del ricorso introduttivo”.

Breve nota

La questione affrontata oggi dalla Corte di Cassazione non è certamente nuova, e risiede nella impugnabilità o meno dell'atto che spesso precede la notifica della **cartella**. In linea di massima, nell'ambito dei **tributi erariali**, l'avviso bonario.

Come è noto, con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 (ud. 23 febbraio 2012), la Corte di Cassazione, ribaltando un precedente orientamento ormai consolidato, aveva ritenuto **l'avviso bonario atto impugnabile autonomamente**.

Infatti, la stessa Corte di Cassazione, a sezioni unite, con le sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, aveva affermato che le predette comunicazioni di irregolarità non sono immediatamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto “*costituiscono ... un 'invito' a fornire 'eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi'. Quindi 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)*”.

Ricordiamo che i richiamati orientamenti della Suprema Corte, che confermano che *le comunicazioni al contribuente* (c.d. “*avvisi bonari*”) recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, c. 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, c. 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili, avevano portato l'Agenzia delle Entrate a formalizzare in tal senso la propria posizione (atto non impugnabile) nella risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010.

Tali comunicazioni, si sostanziano, infatti, in un mero **invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione** e non contengono una pretesa impositiva definitiva che si genera solo con la cartella di pagamento.

Rileviamo, comunque, che con l'ordinanza n. 25297 del 28 novembre 2014 (ud. 6 novembre 2014), peraltro richiamata nella sentenza che si annota, la Corte Cassazione ha avuto modo di riaffermare “*che anche la comunicazione di irregolarità D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, comma 3, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario - cfr. Cass. n. 7344/12; Cass. n. 17010 del 05/10/2012*”.

E la Corte di Cassazione, con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 2616, ha ritenuto ancora impugnabile l'atto che precede la notifica della cartella. La Corte conferma il principio secondo cui *“in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione ‘avviso di liquidazione’ o ‘avviso di pagamento’”* (cfr. Cass. civ. sez. unite 24 luglio 2007, n. 16293, e Cass. civ. sez. V 15 maggio 2008, n. 12194; Cass. civ. sez. V 15 giugno 2010, n. 14373).

Nel caso di specie, osserva la Suprema Corte, *“gli atti prodromici all'emissione della cartella di pagamento impugnata dalla contribuente, denominati atti d'intimazione di pagamento, hanno certamente natura di avvisi di liquidazione del tributo, essendo inerenti all'imposta sui concorsi pronostici e sulle scommesse che, operando con gli automatismi del totalizzatore, comportano soltanto il riversamento di un'imposta già predefinita nell'ammontare complessivo del costo di ogni scommessa (cfr. Cass. civ. sez. V 22 febbraio 2012, n. 2598)”*.

Resta fermo, quale estensione della **tutela del contribuente**, che *“la mancata impugnazione da parte di quest'ultimo di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e quindi la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici espressamente previsti dall'art. 19, atteggiandosi dunque, l'impugnativa ad opera del contribuente di un atto non espressamente contemplato dall'art. 19 ma idoneo ad esprimere compiutamente la pretesa impositiva come facoltà e non come onere (cfr. Cass. civ. sez. V 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass. civ. sez. V 27 luglio 2011, n. 16100; Cass. civ. sez. unite 11 maggio 2009, n. 10672)”*.

In pratica, sul punto, **nonostante l'intervento della Corte di Cassazione a SS.UU., non è stato posto un punto fermo, nell'interesse sia dei contribuenti che dell'Amministrazione finanziaria.**

Per visualizzare l'articolo sul Commercialista telematico, clicca [qui](#).

Di Luca Bianchi e Marco Giorgetti

TAG: avvisi di accertamento, cartelle esattoriali, Contenzioso, New Economy, processo tributario, civile, Diritto commerciale, diritto tributario

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex art. 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore

non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.

*Filodiritto(Filodiritto.com) un marchio di **InFOROmatica S.r.l***