

## RISCOSSIONE

---

### ***Cartella senza avviso valida per le imposte ma non per le sanzioni***

di **Leonardo Pietrobon**

Quando dalla **liquidazione automatica** emerge una violazione per **omesso versamento** di imposte, le conclusioni a cui giunge la Corte di Cassazione in ordine **all'esigenza o meno della preventiva notifica del c.d avviso bonario**, in epoca antecedente alla notifica della cartella di pagamento, sono **tutt'altro** che **univoche**. Le recenti sentenze alle quali si fa riferimento sono rispettivamente:

- la **sentenza del 10.6.2015 n. 12023** che riprende quanto già affermato dalla stessa Corte di Cassazione il 26.1.2015 con la sentenza 1306, con la quale i supremi giudici affermano **l'irrelevanza della preventiva notifica di un avviso bonario** per considerare legittima una cartella di pagamento;
- la **sentenza del 13.7.2015 n. 14544**, con la quale i giudici della Corte di Cassazione hanno affermato che **è nulla la cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario** di cui all'art. 1 co. 412 della L. 311/2014, posto che in tal modo è violato il procedimento di liquidazione delle imposte relative ai redditi soggetti a tassazione separata;
- la recentissima **sentenza ancora della Corte di Cassazione del 25.9.2015 n. 19052**, secondo cui l'omessa comunicazione dell'invito al pagamento prima dell'iscrizione a ruolo, con la riduzione ad 1/3 delle sanzioni, **non determina la nullità** di tale iscrizione e degli atti successivi, ma una mera irregolarità, inidonea ad incidere sull'efficacia dell'atto.

L'attività di **controllo "automatizzato"** della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle entrate è **disciplinata dall'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e, in ambito Iva, dall'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633/72**, in base ai quali, in estrema sintesi, è stabilito che l'Agenzia delle entrate procede al controllo "automatizzato" delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**. Se dalla liquidazione automatica risulta un'imposta maggiore rispetto a quella dichiarata, l'Ufficio, prima di iscrivere a ruolo, invia al contribuente una comunicazione "bonaria", con la **possibilità di beneficiare di una sanzione ridotta** se il **versamento avviene entro 30 giorni**.

Da un punto di vista pratico, quindi, a conclusione dell'attività di liquidazione automatica, l'Ufficio invia al contribuente una comunicazione, evidenziando:

- la **correttezza dei dati dichiarati** (comunicazione di regolarità);
- l'eventuale **presenza di errori** (comunicazione di irregolarità, nella prassi denominata anche "avviso bonario" o "comunicazione bonaria").

In tema di irrilevanza delle comunicazioni di irregolarità appare utile segnalare anche la sentenza della **Corte di Cassazione 23.7.2010 n. 17396** secondo cui la comunicazione è prevista dalla normativa solo per i casi in cui il **controllo automatico della dichiarazione riveli** *“un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione”*, ossia un errore del contribuente. In ipotesi di omesso versamento, l'Ufficio non si trova di fronte ad *“un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione”*, e pertanto può limitarsi ad **“iscrivere a ruolo le somme che lo stesso contribuente aveva dichiarato ma non versato”**. Sarebbe perfettamente *“inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerga alcun errore o, con riferimento all'art. 6, co. 5, L. n. 212/2000, se non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”*.

In materia di **notifiche degli avvisi bonari** appare utile ricordare che, secondo quanto stabilito dal D.Lgs. n. 462/1997, **l'invio della comunicazione bonaria** consente al contribuente destinatario di beneficiare di una serie di **“agevolazioni”**, quali:

- la **riduzione ad un terzo della sanzione del 30%** prevista dall'articolo 13 D.Lgs. n. 471/97, **che diviene quindi pari al 10%**, se il contribuente versa il dovuto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, evitando così l'iscrizione a ruolo e la conseguente emissione della cartella di pagamento;
- l'eventuale **accesso all'istituto della compensazione**, posto che il versamento degli eventuali importi indicati nella comunicazione devono avvenire mediante il Modello F24.

Tale ultimo “memo” appare di particolare interesse, permettendo di porre in discussione le sentenze emesse dalla Corte di Cassazione in merito all'irrilevanza delle comunicazioni di irregolarità, in quanto, il **principio espresso dai supremi giudici non trova alcun fondamento normativo per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio**. Infatti, l'omissione della comunicazione preventiva, impedisce al contribuente di accedere al regime sanzionatorio premiale previsto **dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997**, che prevede l'irrogazione, per il tramite esclusivo dell'avviso bonario, delle **sanzioni nella misura del 10%** dell'imposta **non pagata in luogo del 30%** previsto altrimenti dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

Dunque, è palese che il contribuente è titolare di un interesse concreto alla piena operatività dell'articolo 36-bis, comma 2. Mancando l'avviso bonario, l'iscrizione a ruolo delle sanzioni avviene per la loro interezza; di qui si giunge all'ingiustificata lesione patrimoniale del contribuente, il quale si trova gravato da **somme maggiori di quelle prescritte** dall'articolo 2, D.Lgs. n. 462/1997.

In linea con tale interpretazione, si segnalano rispettivamente:

- la **CTR Lazio, sentenza 23.3.2011 n. 42**, la quale - ancorché non si sia soffermata sulla lettura sistematica dei commi 1 e 2 dell'articolo 2, D.Lgs. n. 462/1997 - ha valorizzato la **lesione patrimoniale del contribuente** derivante dall'omissione dell'avviso bonario e dalla conseguente iscrizione a ruolo delle sanzioni in misura intera, dichiarando nulla

- l'iscrizione a ruolo delle sanzioni in misura piena e dei compensi per la riscossione;
- la **CTP di Como, sentenza 15.2.2012 n. 67**, la quale ha stabilito che l'omissione dell'avviso comporta l'**annullamento di tutto il ruolo** in considerazione del fatto che il contribuente è **stato privato della possibilità di pagare le sanzioni in misura ridotta**.