

CONTENZIOSO

È possibile presentare ricorso contro l'avviso bonario?

di **Marco Bargagli**

Ai fini delle **imposte sui redditi**, ai sensi dell'[articolo 36-bis del D.P.R. 600/1973](#), l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi di particolari **procedure automatizzate**, può procedere, **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, alla **liquidazione delle imposte**, dei **contributi** e dei **premi dovuti**, nonché dei **rimborsi** spettanti in base alle **dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta**.

Simmetricamente, ai **fini Iva**, il **controllo automatico** delle dichiarazioni, trova la sua fonte normativa nell'[articolo 54-bis del D.P.R. 633/1972](#). Anche in tale circostanza, non viene effettuato un controllo di merito sulla dichiarazione, ma tendenzialmente serve a **correggere gli errori materiali e di calcolo** commessi dai contribuenti nella determinazione del **volume d'affari e delle imposte**.

L'[articolo 19 del D.Lgs. 546/1992](#) illustra un **elenco tassativo degli atti impugnabili in sede giurisdizionale**, tra cui **non figura l'avviso bonario** (comunicazione di irregolarità) emanato in esito al **controllo automatico** delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva.

Di conseguenza, in **linea di principio**, sembrerebbe non ammissibile **presentare ricorso tributario avverso l'avviso bonario ricevuto da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Tale assunto trova conferma **nei documenti di prassi** e, in particolare, nella [risoluzione 110/E/2010](#) emanata dall'Agenzia delle Entrate, **Direzione centrale affari legali e contenzioso** nella quale, **richiamando l'orientamento espresso in apicibus dalle sezioni unite della Corte di Cassazione**, con le [sentenze 24 luglio 2007, n. 16293](#), e [26 luglio 2007, n. 16428](#), è stato chiarito che le **comunicazioni di irregolarità** (c.d. "avvisi bonari") **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)"*.

Infatti, ai fini **dell'accesso alla tutela giurisdizionale innanzi ai giudici tributari** è **essenziale** che il **tenore dell'atto manifesti** – circostanza che non si verifica con i c.d. "avvisi bonari" – una *"pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori ..."*.

In definitiva, a parere dell'Agenzia delle Entrate, i **richiamati orientamenti della Suprema Corte**

confermano che *le comunicazioni al contribuente* (c.d. “avvisi bonari”) recapitate ai sensi degli [articoli 36-bis, comma 3, del D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#), **non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili.**

Tale **approccio ermeneutico** è stato tuttavia **sconfessato** dalla stessa Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 25297/2014](#), nella quale è stata sancita **l'autonoma impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità** emesse a seguito del **controllo automatico.**

Nello specifico, gli ermellini hanno affermato che **in tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, “nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario.**

In definitiva, a parere dei giudici, anche la **comunicazione di irregolarità** ex articolo 36-bis, comma 3, del D.P.R. 600/1973, **portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario** (Conformemente cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 7344/12](#); [Corte di cassazione, sentenza n. 17010/2012](#)).



Convegno di aggiornamento

LE NUOVE FRONTIERE DELL'ACCERTAMENTO E DELLA RISCOSSIONE

Scopri le sedi in programmazione >