

CONTENZIOSO

Confermata l'impugnabilità dell'avviso bonario

di **Gioacchino De Pasquale**

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Corte di Cassazione**, con la sentenza n. 22536 depositata ieri, 15 ottobre, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale, ha confermato che la **comunicazione di irregolarità** ex [articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), portando a conoscenza del contribuente una **pretesa impositiva compiuta**, è **immediatamente impugnabile** innanzi al giudice tributario

Si premette che, ai fini delle **imposte sui redditi**, ai sensi dell'[articolo 36-bis 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** (ai fini Iva, il **controllo automatico** delle dichiarazioni trova la sua fonte normativa nell'[articolo 54-bis D.P.R. 633/1972](#)).

L'**autonoma impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità** (c.d. avvisi bonari) inviate a seguito dei controllati automatizzati ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#) **non è stata sempre considerata possibile**.

A tal proposito si segnala che l'[articolo 19 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.

In base all'interpretazione letterale della citata disposizione sembrerebbe non ammissibile **presentare ricorso** tributario avverso l'**avviso bonario** ricevuto **da parte dell'Amministrazione finanziaria**. Questo è stato l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 110/E/2010](#) nella quale, **richiamando l'orientamento espresso alle sezioni unite della Corte di Cassazione**, con le sentenze n. 16293 del 24.07.2007, e n. 16428 del 26.07.2007, ha 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 ...”*.

L'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate è stato **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'articolo 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (articolo 97 Cost.) e di tutela del contribuente (articoli 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”*.

Tale orientamento è stato successivamente ribadito, tra l'altro, **nella sentenza n. 15957 del 28/07/2015 e nell'ordinanza n. 3315 del 19.02.2016**.

Con la sentenza n. 22536 depositata ieri, 15.10.2020, la Suprema Corte ha confermato tale orientamento, ribadendo che anche la **comunicazione di irregolarità** ex [articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), portando a conoscenza del contribuente una **pretesa impositiva compiuta**, è **immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario**