

Anche gli avvisi bonari sono impugnabili purchè contengano una pretesa impositiva

✍ a cura di Luigi Ferrajoli

Con la sentenza 16293/07, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno affermato che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria devono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione del tributo tutti quegli atti con cui l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva bensì con un "invito bonario" a versare quanto dovuto. Secondo la Corte di cassazione ciò che appare essenziale affinché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione è che il contenuto dell'atto manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata anche se accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori o anche per essere ammesso a qualche beneficio. Peraltro, precisa la Corte di cassazione, è necessario sempre fare riferimento alla sostanza dell'atto che, se ha natura impositiva, è sempre impugnabile anche se formalmente non contiene la dizione di "avviso di liquidazione" o "avviso di accertamento" e anche qualora lo stesso ente impositore qualifichi l'atto emesso come non impugnabile, non indicando il termine entro il quale il ricorso deve essere proposto, la Commissione tributaria competente e le modalità

da osservare. Tali circostanze potrebbero, secondo la sentenza in esame, prospettare un vizio di nullità dell'atto oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine per impugnare o la eventuale rimessione in termini del contribuente per errore scu-

SECONDO LE SEZIONI UNITE

CIÒ CHE CONTA È
CHE LA RICHIESTA
SIA COMPIUTA
E NON CONDIZIONATA.
NON IMPORTA, QUINDI,
CHE NON SI TRATTI
DI UN AVVISO
DI LIQUIDAZIONE
O DI ACCERTAMENTO

sabile, ma non possono modificare la natura impositiva dell'atto che presenta le caratteristiche sopra indicate.

VICENDA

Richiesta di pagamento. Passiamo ora all'analisi della fattispecie oggetto della sentenza delle Sezioni unite della Cassazione. Prima di esaminare le possibili implicazioni della sentenza n. 16293 sulla questione recentemente presa in esame dalla giurisprudenza tributaria della impugnabilità degli avvisi di pagamento emessi dai concessionari e delle comunicazioni di irregolarità di

cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972 (entrambi per consuetudine denominati "avvisi bonari"), è necessario considerare il caso concreto oggetto del giudizio della Cassazione. Nel caso di specie un Comune inviava a un contribuente, tramite il servizio riscossione, un avviso di pagamento con il quale comunicava le somme dovute per il periodo d'imposta a titolo di tassa sui rifiuti solidi urbani (con specifica indicazione delle modalità di calcolo del tributo e della calendarizzazione dei pagamenti). L'atto conteneva l'avvertimento che in caso di mancato spontaneo pagamento alle scadenze si sarebbe proceduto all'iscrizione a ruolo della somma dovuta e l'avvertenza che contro l'avviso non era ammesso ricorso giurisdizionale. Tale avviso, che è importante precisarlo precedeva l'iscrizione a ruolo delle somme richieste, anzi conteneva lo specifico avvertimento che in mancanza di spontaneo pagamento alle scadenze fissate si sarebbe proceduto a iscrizione a ruolo, è stato correttamente qualificato dalla Corte di cassazione come avviso di liquidazione/accertamento in quanto avente tutti gli elementi (data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate e altro) per essere considerato un atto impositivo. In particolare,

la natura impositiva dell'atto e la sua conseguente impugnabilità di fronte al giudice tributario non può essere modificata dal fatto che lo stesso non sia stato notificato ovvero che manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione. In questo senso si era precedentemente espressa, in un caso del tutto analogo a quello oggetto della sentenza in esame, la stessa Corte con la sentenza 25 febbraio 2005 n. 7312.

INTERVENTO DELLA CORTE

La distinzione. L'intervento della Corte di cassazione consente di effettuare una prima distinzione, ai fini di valutare la questione dell'impugnabilità di fronte alle Commissioni tributarie, fra gli atti aventi le caratteristiche di quelli oggetto della sentenza in questione che, integrando nella sostanza gli elementi essenziali dell'atto impositivo, devono ritenersi certamente impugnabili in quanto idonei a incidere in via definitiva sulla posizione patrimoniale del contribuente, e gli avvisi di pagamento emessi dal concessionario della riscossione ai sensi dell'articolo 32 del Dlgs 46/1999, che secondo la giurisprudenza della Suprema corte (si veda la sentenza 28 gennaio 2005 n. 1791) non sono atti impugnabili. Gli avvisi di pagamento emessi dal concessionario della riscossione (tradizionalmente indicati come "avvisi bonari", anche se tale termine non è presente in nessuna norma di legge) sono atti emanati dal concessionario della riscossione in relazione a somme già iscritte a ruolo, per le quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento. Questi atti trovano un referente normativo nell'articolo 32, comma 2, lettera b), del Dlgs 46/1999 in tema di riscossione spontanea a mezzo

ruolo che, con riferimento a quei tributi riscossi a mezzo ruolo in via ordinaria (quale ad esempio la Tarsu, per la quale non è prevista alcuna forma di autoliquidazione del tributo), sancisce che i concessionari possano far precedere la notifica della cartella dall'invio, a mezzo lettera non raccomandata, di un avviso di pagamento. L'avviso di pagamento, in tal caso, si ricollega alle ipotesi di riscossione di somme non derivanti da inadempimento del contribuente e, pertanto, non contiene alcuna pretesa impositiva a titolo sanzionatorio. Quanto alla natura giuridica di tali atti, la Corte di cassazione nella sentenza 1791/05 ha chiarito che si tratta di atti «non espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma riconducibili alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che a esso possano ricollegarsi effetti negativi significativi e rilevanti per il destinatario». La loro funzione, infatti, non è quella di accordare una riduzione delle sanzioni, bensì di consentire l'acquisizione delle somme iscritte a ruolo, evitando l'onere della notifica della cartella di pagamento con le modalità previste dalla legge. L'avviso bonario, peraltro, consente al contribuente di eccepire per le vie brevi eventuali irregolarità della pretesa e, quindi, di evitare il contenzioso avverso l'emissione della cartella di pagamento.

AWISI

Peculiarità. Questi avvisi presentano, quindi, le seguenti caratteristiche:

- a. sono privi del carattere "provvedimentale", cioè non hanno l'attitudine a consolidarsi qualora non vengano impugnati dal contribuente;
- b. sono privi di quei requisiti for-

mali descritti nell'articolo 7 dello Statuto del contribuente (indicazione dell'organo giurisdizionale presso cui ricorrere, modalità e tempi del ricorso);

c. vengono portati a conoscenza del contribuente con modalità differenti dalla notificazione ai sensi dell'articolo 60 del Dpr 633/1972.

Sulla base di tale ricostruzione della natura giuridica dell'avviso di pagamento emesso dal concessionario della riscossione la Corte di cassazione, nella citata sentenza 1791/05, ha stabilito che tale atto non è autonomamente impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie.

La conclusione cui è giunta la Corte importa il differimento della tutela giurisdizionale del contribuente, avverso la pretesa creditoria dell'Erario, al successivo momento della notifica della cartella di pagamento.

Le motivazioni della sentenza possono essere così riassunte:

- il diritto tributario è caratterizzato dalla tipicità degli atti che un ente impositore può porre in essere, ognuno dei quali espressione dell'esercizio del potere assegnato da una norma;
- l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del Dlgs 546/1992 è tassativa, né vi è la necessità di approntare una tutela giurisdizionale per atti diversi, che comunque sarebbero inidonei a produrre effetti negativi nella sfera del contribuente;
- l'invito al pagamento - atto proveniente dal concessionario della riscossione - non è espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma è riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che a esso possano ricollegarsi effetti

▶ NORMA RICHIAMATA

Articolo 32 del Dlgs 46/1999
Riscossione spontanea a mezzo ruolo

1. La riscossione spontanea a mezzo ruolo è effettuata nel numero di rate previsto dalle disposizioni relative alle singole entrate; le rate scadono l'ultimo giorno del mese. Si considera riscossione spontanea a mezzo ruolo quella da effettuare, nei casi previsti dalla legge:

- a) a seguito di iscrizione a ruolo non derivante da inadempimento;
- b) quando la somma da iscrivere a ruolo è ripartita in più rate su richiesta del debitore.

2. Nel caso previsto dal comma 1, lettera a):

a) su richiesta dell'ente creditore, possono essere regolate con convenzioni da stipulare con i concessionari del servizio nazionale della riscossione:

- 1) le procedure di formazione e consegna dei ruoli;
- 2) limitatamente alla fase antecedente la notifica della cartella di pagamento, le modalità di richiesta del pagamento al debitore e di riversamento delle somme riscosse e la remunerazione per lo svolgimento del servizio;
- 3) i termini di notifica della cartella di pagamento;
- 4) le penalità per l'inadempimento degli obblighi derivanti dalla convenzione;

b) in mancanza della richiesta di cui alla lettera a), la cadenza delle eventuali rate è indicata dall'ente creditore e i concessionari possono far precedere la notifica della cartella di pagamento dall'invio, a mezzo lettera non raccomandata, di una comunicazione contenente gli elementi da indicare nella cartella stessa. In ogni caso, essi inviano tale comunicazione in modo che la prima o unica rata di pagamento cada entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo a quello di consegna del ruolo.

3. Nel caso previsto dal comma 1, lettera b), il concessionario provvede alla notifica della cartella di pagamento entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a quello di consegna del ruolo.

4. Se il ruolo emesso per la riscossione spontanea è ripartito in più rate, l'intimazione ad adempiere contenuta nella cartella di pagamento produce effetti relativamente a tutte le rate.

negativi significativi e rilevanti per il destinatario.

La sentenza in esame chiarisce, quindi, la natura e la funzione degli avvisi bonari di pagamento in seno al procedimento di riscossione dei tributi, dalla quale consegue l'inammissibilità dell'impugnazione, anche alla luce della tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario. Atteso, pertanto, nell'ipotesi degli avvisi di pagamento emessi ex articolo 32, comma 2, lettera b), del Dlgs 46/1999 che la tutela giurisdizionale del contribuente è differita al momento della notifica della cartella di paga-

mento, un'ultima notazione va fatta con riferimento all'ipotesi in cui la notifica della cartella di pagamento non sia stata preceduta, nei casi previsti dal citato articolo 32, dall'invio dell'avviso bonario da parte del concessionario della riscossione. In una tale ipotesi si deve ritenere che non si verifichi alcuna illegittimità della cartella di pagamento, atteso che, come sopra chiarito, l'avviso bonario ex articolo 32 del Dlgs 46/1999 è un atto privatistico e non un atto amministrativo riconducibile all'esercizio di un potere autoritativo da parte della pubblica amministrazione.

**COMUNICAZIONI
DI IRREGOLARITÀ**

I due Dpr. Connessa alle questioni sopra esaminate è quella relativa all'impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità previste dagli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972. Questi atti previsti in tema di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e in tema di liquidazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione Iva (tradizionalmente anch'essi chiamati "avvisi bonari") contengono la richiesta di pagamento delle maggiori imposte liquidate, con sanzioni e interessi. Anche se *prima facie* tali comunicazioni potrebbero essere assimilate agli avvisi bonari ex articolo 32 del Dlgs 46/1999, vi è da osservare che da questi differiscono, sia per il soggetto che li emette (l'Agenzia delle entrate e non il concessionario della riscossione), sia perché sono atti che precedono l'iscrizione a ruolo delle somme (e non solo la notifica della cartella). Ma al di là della differente collocazione in seno al procedimento amministrativo, se ne differenziano dal punto di vista della natura giuridica e della funzione. Sulla natura giuridica delle comunicazioni di irregolarità - il cui invio è previsto dalla legge - bisogna rilevare che essi sono atti amministrativi istruttori, che anticipano il primo atto formale del procedimento di riscossione, cui la legge assegna uno specifico valore vincolante, qual è l'iscrizione a ruolo. Esse, comunque, implicano l'esercizio di una potestà amministrativa, anche se non hanno efficacia autonoma, nel senso che non sono suscettibili di consolidare la pretesa del Fisco. L'inerzia del contribuente, infatti, comporta l'attivazione

della procedura di riscossione del tributo, mediante iscrizione a ruolo delle somme dovute e successiva notifica della cartella di pagamento. La funzione delle comunicazioni di irregolarità è di evitare la reiterazione degli errori, consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, nonché evitare che le somme vengano iscritte a ruolo, qualora il contribuente fornisca i chiarimenti necessari, ovvero quei dati ed elementi non valutati dall'ufficio. L'invio della comunicazione di irregolarità consente, altresì, il pagamento del tributo con riduzione a un terzo della sanzione, nel caso della liquidazione della dichiarazione, e a due terzi, nel caso del controllo formale. Tali comunicazioni vengono inviate al contribuente, entro l'inizio del periodo per la presentazione della dichiarazione per l'anno successivo, nel caso della liquidazione ex articolo 36-bis ed ex articolo 54-bis, ovvero entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, nel caso del controllo formale ex articolo 36-ter. Si tratta, comunque, di termini ordinatori, destinati cioè a regolamentare l'attività interna degli uffici, il cui mancato rispetto non comporta la decadenza dell'azione amministrativa e, quindi, la nullità della successiva iscrizione a ruolo. Si deve ritenere, quindi, che il contribuente debba venire a conoscenza della comunicazione non oltre i 30 giorni che precedono i termini perentori per l'iscrizione a ruolo delle somme, cioè entro quel lasso di tempo che gli consenta di valutare se provvedere al pagamento, beneficiando della riduzione delle sanzioni, ovvero attendere l'iscrizione a ruolo, al fine di instaurare un contenzioso con l'amministrazione. In definitiva, mentre l'avviso bonario di pagamento



NEWSLETTER

Ogni giorno notizie e anticipazioni

Per ricevere ogni giorno la newsletter elettronica di «Guida Normativa-Il Sole 24 Ore», occorre fornire il proprio indirizzo di posta elettronica: basta collegarsi al sito internet www.guidanormativa.ilsol24ore.com e "cliccare" sul link **Registrati alla newsletter** presente in home page

emesso dal concessionario è un mero atto riconducibile alla sfera privatistica del creditore, la comunicazione di irregolarità è un atto amministrativo endoprocedimentale che, tuttavia, non è suscettibile di rendere definitiva, cioè incontestabile, la pretesa erariale nel caso di inerzia del contribuente. Proprio in relazione alla natura giuridica delle comunicazioni di irregolarità previste dagli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972 le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno affermato, nella sentenza in esame, la non impugnabilità di tali atti di fronte al giudice tributario in quanto queste costituenti «un "invito" a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi..., 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)».

CONCLUSIONI

Mancanza dell'atto presupposto. Deve, infine, essere ricordato che l'omesso invio della comunicazione di irregolarità incide sulla validità dei successivi atti della riscossione. In particolare, la connessione esistente tra comunicazione e iscrizione a ruolo determina, in caso di mancanza dell'atto presupposto (la comunicazione di irregolarità) l'invalidità dell'atto successivo (l'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella di pagamento). Infatti, la co-

municazione di irregolarità, pur non essendo un atto impositivo e pur non consolidando la pretesa del Fisco in caso di inerzia del contribuente, ha comunque una rilevanza esterna, in quanto esplicita le ragioni e il contenuto della pretesa fiscale e consente di estinguere anticipatamente e in modo meno oneroso il debito tributario.

PRECEDENTI DI MERITO

Illegittimità dell'iscrizione a ruolo. Per questi motivi la giurisprudenza tributaria (si vedano le sentenze della Commissione tributaria regionale Veneto 24 novembre 1997 n. 100; Commissione tributaria provinciale di Torino 3 aprile 2000 n. 31; Commissione tributaria regionale Piemonte 29 maggio 2000 n. 35 e Commissione tributaria provinciale di Salerno 13 novembre 2001 n. 232) ha ritenuto illegittima l'iscrizione a ruolo non preceduta dall'invio della comunicazione di irregolarità. Sul punto appare necessario richiamare anche la norma contenuta nell'articolo 6, comma 5, dello Statuto del contribuente che prevede l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di invitare il contribuente a mezzo del servizio posta o con mezzi telematici, prima di procedere all'iscrizione a ruolo dei tributi derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni, al fine di consentirgli di fornire chiarimenti o produrre i documenti mancanti, sanzionando con la nullità i provvedimenti emessi in violazione di tali disposizioni. ■