**RISOLUZIONE N. 110/E**

Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

*Roma, 22 ottobre 2010*

***OGGETTO***: ***Non impugnabilità delle comunicazioni emesse ai sensi degli artt. 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972***

Nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento dell'attività di gestione del contenzioso tributario, la scrivente ha rilevato la pendenza di controversie concernenti l'impugnazione delle comunicazioni (c.d. "avvisi bonari") emesse ai sensi degli artt. 36-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'art. 36-*bis*, comma 3, del DPR n. 600 del 1973, prevede che "*quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ... l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto d'imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione*".

Analoga disposizione è contenuta in materia di Iva nell'indicato art. 54-*bis*, comma 3, del DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, ai sensi dell'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto del contribuente"), "*Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta*".

Con riferimento alle disposizioni sopra richiamate, le sezioni unite della Corte di cassazione, con sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, hanno chiarito che le predette comunicazioni (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)*".

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

In conformità al richiamato orientamento delle sezioni unite, nella sentenza 9 dicembre 2009, n. 25699 – recentemente confermata con sentenza 15 giugno 2010, n. 14373 - la sezione tributaria della Corte di cassazione ha affermato che "*sono qualificabili come avvisi di accertamento o liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ..., tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento ... bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto*".

La riportata pronuncia era riferita a un'ipotesi per la quale la Corte ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso presentato avverso una cartella di pagamento per difetto d'impugnazione dell'atto presupposto, ossia dell'avviso di rettifica dell'imponibile dichiarato ai fini Iva.

In sostanza, la Suprema Corte ha affermato che nel caso di specie il contribuente avrebbe dovuto impugnare autonomamente l'avviso di rettifica con cui l'Ufficio aveva formalizzato la pretesa tributaria ormai definita con contestuale "*invito bonario* – formulato nello stesso avviso di rettifica - *a versare quanto dovuto*". Ha osservato la Suprema Corte, che nella specie "*la cartella costituiva atto esecutivo consequenziale* (rilevante come formale intimazione di pagamento, n.d.r.) *per il quale, non essendo sollevati vizi propri di essa, non potevano più sollevarsi questioni attinenti alla debenza dell'imposta indiretta*".

In definitiva, 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 DPR n. 600 del 1973 e 54-*bis*, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili.

Esse 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 sono, dunque, espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario.

Tale interpretazione è confermata, peraltro, anche dalla circostanza che la comunicazione di irregolarità non è formalmente ricompresa nel novero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Come osservato dalla stessa Corte di cassazione, "*il diritto tributario è caratterizzato, tra l'altro, dalla tipicità degli atti che un Ente impositore può porre in essere. Ogni atto è espressione dell'esercizio di un potere assegnato da una norma, che ne individua presupposti ed effetti ... Tutto ciò comporta che in*

*linea di massima nella sfera del contribuente si possono produrre solo gli effetti negativi previsti dalla legge per il tipo di atto posto in essere. In questo contesto e su questa base, allora, si può ritenere che l'elencazione degli atti impugnabili che si ritrova nell'articolo 19 del D.Lgs. è tassativa e che non c'è la necessità di approntare una tutela giurisdizionale per atti diversi, che comunque sarebbero inidonei a produrre effetti negativi significativi nella sfera del contribuente*" (cfr. Cass. 28 gennaio 2005, n. 1791).

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, nella gestione dei ricorsi proposti avverso i c.d. "avvisi bonari" gli uffici avranno cura di sollevare l'eccezione pregiudiziale di inammissibilità.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE