

**IL CONTROLLO DELLE
DICHIARAZIONI**
art. 36 bis e art. 36 ter
D.P.R. N. 600/73

29 settembre 2020

TIPOLOGIE DI CONTROLLO

- **L'attività di controllo sulle dichiarazioni** dei contribuenti è effettuata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate ed è finalizzata a verificare la correttezza dei dati in esse riportati.
- **Il controllo sulle dichiarazioni** è di due tipi:
 - ✓ **controllo automatico;**
 - ✓ **controllo formale.**
- In via generale **la comunicazione di un avviso bonario riguarda la violazione che dà luogo ad un omesso versamento dell'imposta o ad un'indebita compensazione di credito non spettante.** Ciò è previsto dall'articolo 13, commi 2 e 5 del D.Lgs. n. 471/75.

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni.

1. **Avvalendosi di procedure automatizzate**, l'amministrazione finanziaria procede, 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.

2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, 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 di 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.

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

3-bis. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del secondo periodo del quarto comma dell'articolo 42 del presente decreto, del comma 3 dell'articolo 40-bis del presente decreto, del comma 1-ter dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, del comma 2 dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del primo periodo del quarto comma dell'articolo 42 del presente decreto, l'amministrazione finanziaria provvede

Art. 36 bis D.P.R n. 600/73

a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'[articolo 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi del primo e secondo comma dell'articolo 42 del presente decreto.

4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta.

Art. 36 ter D.P.R n. 600/73

- **CONTROLLO FORMALE DELLE DICHIARAZIONI.**

1. *Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta' sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.*

2. *Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:*

a) *escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'[articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605](#), o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti*

Art. 36 ter D.P.R n. 600/73

in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'[articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413](#);

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

Art. 36 ter D.P.R n. 600/73

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.

3-bis. Ai fini del controllo di cui al comma 1, gli uffici, ai sensi dell'[articolo 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), non chiedono ai contribuenti documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi, salvo che la richiesta riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe ovvero elementi di informazione in possesso

Art. 36 ter D.P.R n. 600/73

dell'amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente. Eventuali richieste di documenti effettuate dall'amministrazione per dati già in suo possesso sono considerate inefficaci.

4. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

CONTROLLO AUTOMATICO

- Il **CONTROLLO AUTOMATICO** si applica a **tutte** le dichiarazioni presentate e consiste in una **procedura automatizzata di liquidazione** di:

- imposte;
- contributi;
- premi e rimborsi;

sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli risultanti nell'Anagrafe tributaria.

CONTROLLO FORMALE

- Il **CONTROLLO FORMALE** si applica alle dichiarazioni dei redditi **selezionate a livello centrale in base a criteri fondati sull'analisi del rischio** e consiste nel **riscontro dei dati indicati nella dichiarazione** con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati.

CONTROLLO

- Tale attività di controllo viene eseguita anche sui **versamenti delle imposte che il contribuente effettua senza la necessità di compilare una dichiarazione** (es. per l'imposta di registro, per l'imposta di bollo).
- **Si tratta di controlli automatici** che si interpongono tra la fase di presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e quella di accertamento dell'A.F..
- **Prima della presentazione della dichiarazione annuale, se vi è pericolo per la riscossione, l'Ufficio può controllare** la tempestiva effettuazione dei pagamenti dei tributi dovuti a saldo e in acconto, e **iscrivere a ruolo a titolo definitivo le imposte non versate** con le relative sanzioni e gli interessi.

COMUNICAZIONI AL CONTRIBUENTE

- **Prima dell'iscrizione a ruolo dei tributi derivanti:**
 - **dalla liquidazione delle imposte** risultanti dalle dichiarazioni;
 - **dai controlli formali;**
- **il contribuente viene informato** e invitato eventualmente a fornire chiarimenti o a produrre documenti.

COMUNICAZIONI AL CONTRIBUENTE

- **L'Agenzia delle Entrate, quando dall'attività di controllo emerge una maggiore imposta** rispetto a quella indicata nella dichiarazione, **invia una comunicazione** nella quale sono riportate le maggiori somme dovute con le relative sanzioni e gli interessi.
- **Ciò avviene prima che venga recapitata al contribuente la cartella di pagamento.**
- **Può anche essere inviata una comunicazione senza richiesta di pagamento** (es. in caso di riconoscimento di riporto di perdite diverso da quello indicato dal contribuente).

CONTROLLO AUTOMATICO

- Il **controllo automatico** è effettuato sulla base di quanto previsto dagli articoli 36-bis del D.P.R. 600/1973 per le imposte sui redditi e 54-bis del D.P.R. 633/1972 per l'Iva.
- **Le comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di questo controllo evidenziano l'eventuale presenza di errori e permettono al contribuente:**
 - **di pagare** le somme indicate (con una riduzione delle sanzioni);
 - **oppure di precisare** all'Agenzia le ragioni per cui ritiene infondati gli addebiti.
- **Il controllo automatico consente di:**

CONTROLLO AUTOMATICO

- **correggere** gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- **correggere** gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- **ridurre** le detrazioni d'imposta e/o le deduzioni dal reddito indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

CONTROLLO AUTOMATICO

- **ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore** a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- **controllare la corrispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.**

CONTROLLO AUTOMATICO

- A decorrere dall'anno d'imposta 2017 il controllo automatico è effettuato anche sulle “**Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva**”. In questo caso, prima dell'emissione della comunicazione di irregolarità, le eventuali incoerenze riscontrate a seguito del controllo sono rese disponibili al contribuente attraverso un'apposita lettera di invito alla *compliance*, che viene pubblicata sia nel “*Cassetto fiscale*” - sezione *L'Agenzia scrive*, sia all'interno del servizio “*Fatture e Corrispettivi*” - sezione *Consultazione* - *L'Agenzia scrive*.

CONTROLLO AUTOMATICO

- La Cassazione con **sentenza n. 14949 dell'8 giugno 2018** ha sancito che **«in tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 è ammissibile SOLO quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, NON potendosi, invece, con questa modalità, risolvere questioni giuridiche, sicché il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un credito d'imposta non può avvenire tramite l'emissione di cartella di pagamento avente**

CONTROLLO AUTOMATICO

*ad oggetto il relativo importo, **senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito d'imposta o quanto meno bonario**» (Cassazione.net)*

- La Cassazione con **ordinanza n. 7960 del 21 marzo 2019** ha precisato che «**In tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, la procedura automatizzata NON consente verifiche e valutazioni giuridiche**, trattandosi di modalità che muove dai dati forniti dallo stesso contribuente, **sui quali l'Amministrazione finanziaria può solo procedere a correzione di errori materiali o di calcolo, ovvero a**

CONTROLLO AUTOMATICO

riduzione, entro i limiti di legge, di detrazioni o deduzioni esposte in misura superiore. (In applicazione del principio, la Suprema Corte ha ritenuto che il recupero del credito d'imposta per agevolazioni, portato in compensazione dalla società contribuente, non potesse essere effettuato mediante l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ma richiedesse un previo avviso di recupero del detto credito, in difetto del quale sarebbe stato necessario l'avviso bonario)» (Cassazione.net).

LE COMUNICAZIONI

- **Le comunicazioni sono emesse** a seguito di:
 - **controllo automatico;**
 - **controllo formale;**
 - **liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata** (TFR, arretrati).
- **Le comunicazioni di irregolarità sono inviate:**
 - **con raccomandata A/R**, al domicilio fiscale del contribuente che ha trasmesso direttamente la dichiarazione;
 - **tramite PEC**, all'indirizzo risultante dall'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata (INI-PEC);
 - **attraverso il canale Entratel**, all'intermediario che ha inviato in via telematica la dichiarazione.

LE COMUNICAZIONI

- L'invito a fornire chiarimenti è rivolto all'intermediario solo quando nel frontespizio del modello di dichiarazione (sezione *"Firma della dichiarazione"*) è stata barrata la casella *"Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario"* e lo stesso intermediario ha accettato la scelta del contribuente, barrando a sua volta (nella sezione *"Impegno alla presentazione telematica"*) la casella *"Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione"*.

LE COMUNICAZIONI

- **Gli intermediari hanno l'obbligo di informare tempestivamente i propri clienti** del ricevimento della comunicazione.
- **In assenza dell'opzione, gli esiti di irregolarità sono inviati al contribuente con le modalità ordinarie.**

CONTROLLO FORMALE

- Il controllo formale delle dichiarazioni dei redditi è quello effettuato in base a quanto prevede **l'articolo 36-ter del D.P.R. .600/1973**.
- L'Agenzia verifica la conformità dei dati esposti in dichiarazione **alla documentazione conservata dal contribuente** e ai dati rilevabili nelle dichiarazioni presentate da altri soggetti o a quelli forniti da enti esterni (es. enti previdenziali e assistenziali).
- **Il contribuente può** essere invitato dall'Ufficio a esibire o trasmettere la documentazione attestante la **correttezza dei dati dichiarati e a fornire chiarimenti**, nel caso in cui emergano difformità tra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quanto esposto in dichiarazione.

CONTROLLO FORMALE

- Il contribuente riceve una comunicazione degli esiti del controllo formale contenente la richiesta delle somme dovute:
 - se la documentazione prodotta non risulta idonea a comprovare la correttezza dei dati dichiarati;
 - nelle ipotesi di mancata risposta al predetto invito.

CORRETTEZZA DEGLI ESITI DEI CONTROLLI

- Il contribuente può regolarizzare la posizione **PAGANDO**, entro un certo termine, una sanzione ridotta, oltre all'imposta oggetto della rettifica e i relativi interessi.
- La regolarizzazione delle comunicazioni relative ai **CONTROLLI AUTOMATICI** deve avvenire entro **30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione** o di quella definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito. Si effettua pagando l'imposta dovuta, gli interessi e la **sanzione ridotta a 1/3** di quella ordinariamente prevista nei casi di omesso e tardivo versamento di imposte.

CORRETTEZZA DEGLI ESITI DEI CONTROLLI

- **In caso di avviso telematico all'intermediario** che ha trasmesso la dichiarazione, **il termine per effettuare il pagamento** e fruire della sanzione ridotta, è di **90 giorni dalla trasmissione dell'avviso**.
- La **regolarizzazione** delle comunicazioni relative ai **CONTROLLI FORMALI** deve essere effettuata **entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione**, con il pagamento dell'imposta dovuta, dei relativi interessi e della **sanzione ridotta a 2/3** di quella ordinaria.

CORRETTEZZA DEGLI ESITI DEI CONTROLLI

- **È possibile usufruire della medesima riduzione anche a seguito della rideterminazione da parte dell'Ufficio della pretesa comunicata, qualora il contribuente segnali, tempestivamente, la presenza di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente.** In tal caso, per usufruire della riduzione della sanzione, deve versare le somme residue **comunque entro 30 giorni** dal ricevimento della comunicazione.

CORRETTEZZA DEGLI ESITI DEI CONTROLLI

- Per le somme dovute sui **redditi soggetti a tassazione separata** **NON** sono dovuti né interessi né sanzioni, **se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione** o dalla data di rettifica della stessa, se corretta dall'Ufficio. **In caso di tardivo o mancato pagamento, sono dovute le sanzioni e gli interessi.**
- **Il termine di 30 giorni per il pagamento delle somme dovute** a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata **è sospeso tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno** (decreto legge n. 193/2016 - art. 7-*quater*).

TERMINI E SANZIONI PER REGOLARIZZARE LE COMUNICAZIONI

- INVITO PER **ERRORI FORMALI** (non incidenti sul pagamento del tributo)
- **Termine:** entro **30 giorni** dal ricevimento dell'invito
- **Sanzione:** nessuna

TERMINI E SANZIONI PER REGOLARIZZARE LE COMUNICAZIONI

- COMUNICAZIONE RELATIVA AGLI **ESITI DEL CONTROLLO AUTOMATICO**
- **Termine:** entro **30 giorni** dal ricevimento dell'unica o ultima comunicazione
- **Sanzione:** **10%** dell'imposta (sanzione ordinaria del 30% ridotta a 1/3)

TERMINI E SANZIONI PER REGOLARIZZARE LE COMUNICAZIONI

- COMUNICAZIONE DELL'**IMPOSTA DOVUTA SUI REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA**
- **Termine:** entro **30 giorni** dal ricevimento dell'unica o ultima comunicazione
- **Sanzione:** nessuna

TERMINI E SANZIONI PER REGOLARIZZARE LE COMUNICAZIONI

- COMUNICAZIONE RELATIVA AGLI ESITI DEL **CONTROLLO FORMALE**
- **Termine:** entro **30 giorni** dal ricevimento della prima comunicazione
- **Sanzione:** 20% dell'imposta (sanzione ordinaria del 30% ridotta a 2/3)

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

- La Cassazione con **ordinanza n. 2870 del 31 gennaio 2019** ha posto in evidenza la problematica della **riduzione delle sanzioni**. Viene precisato che «*con riferimento alla doglianza relativa alla mancata comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione ex art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 (c.d. "avviso bonario"), il Giudice di secondo grado ha ritenuto infatti non operante la sanzione della nullità prevista dall'art. 6, comma 5, del c.d. "statuto dei diritti del contribuente", non ravvisando, nella specie, sussistenti incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (quale presupposto necessario per l'operatività della detta sanzione della nullità). La CTR, però, ha riconnesso alla mancata comunicazione la "riduzione delle sanzioni" della quale "il contribuente*

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

*avrebbe beneficiato se tempestivamente informato della pretesa fiscale". Sicché, **in parziale accoglimento dell'appello del contribuente, la CTR ha ridotto le sanzioni applicate ad un quarto di quelle edittali.** Il motivo in esame è fondato. **In questione di diritto posta all'attenzione di questa Corte inerisce il se il Giudice tributario possa ridurre (ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997) la sanzione amministrativa pecuniaria dopo aver ritenuto, in concreto, insussistenti i presupposti per l'operatività della sanzione della nullità della cartella di pagamento prevista, dall'art. 6, comma 5, della L. n 212 del 2000, con riferimento, all'ipotesi di violazione del contraddittorio endoprocedimentale per l'omessa comunicazione del c.d. "avviso bonario" di cui all'art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, sempre che tale comunicazione, nella specie, sia dovuta. Ci si chiede in particolare***

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

se ciò possa disporsi a prescindere dall'intervenuto pagamento delle somme dovute. La risposta al detto quesito è negativa. La comunicazione, al contribuente o al sostituto d'imposta, dell'esito della liquidazione (delle dichiarazioni) ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (c.d. "avviso bonario"), ha la finalità di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, come esplicitamente emerge dal comma 3 del citato art. 36 bis. Essa peraltro è dovuta (ex art. 36 bis cit., per le imposte dirette, e art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'IVA), solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, come chiarito anche da Cass. sez. 5, 06/07/2016, n. 13759, Rv. 640341-01.

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

*L'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 462 del 1967, limitatamente a quanto rileva ai presenti fini, dispone poi, con riferimento alla riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi del citato art. 36 bis (o, in materia di IVA, dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972), che **l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione** prevista dal detto art. 36 bis, comma 3 (o, in materia di IVA, dal comma 3 del citato art. 54 bis). **In tal caso** (intervenuto pagamento delle somme dovute nel termine di trenta giorni) **l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto (ad un terzo)**. Sicché,*

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

presupposto per la riduzione delle sanzioni in esame è l'intervenuto pagamento delle somme dovute in base al controllo ex art. 36 bis cit. (o, per l'IVA, ex art. 54 bis cit.), nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della liquidazione ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento nel caso di omissione del c.d. "avviso bonario", qualora essa (omissione) non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità a cagione dell'insussistenza di rilevanti incertezze su aspetti importanti della dichiarazione. Quanto detto vale anche nel caso in cui nella stessa cartella non sia contenuta alcuna comunicazione della possibilità della riduzione delle sanzioni dovute ex art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997. La mera irregolarità di cui

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

*innanzi non preclude difatti il pagamento del dovuto a seguito della notificazione della cartella di pagamento, con conseguente operatività della riduzione della sanzione (Cass. sez. 5, 06/07/2016, n. 13759, Rv. 640341-01). In forza di quanto innanzi, la sentenza impugnata deve essere cassata, decisa nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, limitatamente alla riduzione delle sanzioni operata dalla Corte territoriale ex art. 384 c.p.c. ed in forza del seguente **principio di diritto**. “In materia di violazione di norme tributarie, presupposto per la riduzione delle sanzioni ex art.*

RIDUZIONE DELLE SANZIONI

2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997 è l'intervenuto pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 o, in materia di IVA, dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della liquidazione ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento, nel caso di omissione del c.d. "avviso bonario", qualora essa (omissione) non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità, per l'insussistenza di rilevanti incertezze su aspetti importanti della dichiarazione".

RATEIZZAZIONE

- **Le somme dovute** a seguito delle attività di liquidazione automatica e di controllo formale **possono essere versate** (articolo 3-bis del DLgs n 462/97):
 - in un massimo di **8 rate trimestrali**;
 - in un massimo di **20 rate trimestrali, se superiori a € 5.000,00.**
- **Non è richiesta la dimostrazione della difficoltà economica**, per cui ogni contribuente, se ritiene, può fruire della dilazione degli importi.

RATEIZZAZIONE

- **Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi**, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.
- **Il contribuente non deve mai prestare idonea garanzia**, quale che sia l'importo.
- **Il mancato versamento della prima rata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario comporta l'automatica decadenza dalla rateazione** e l'iscrizione a ruolo di tutte le somme con sanzioni piene del 30%.

RATEIZZAZIONE

- L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione sul proprio sito **una procedura per la richiesta di rateazione dell'avviso bonario**. Inserendo tutte le informazioni previste nell'avviso bonario è **possibile ottenere il piano di rateazione** e la bozza di tutti i modelli F24 da versare alle varie scadenze.

CARENTE O TARDIVO VERSAMENTO RATEALE

- L'art. 3 del D.Lgs. n. 159/2015, ha previsto alcune ipotesi di “*lieve inadempimento*”, al verificarsi delle quali **NON si decade dalla rateizzazione. Più precisamente:**
 - ✓ se la rata viene versata per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 euro, si procede all'iscrizione a ruolo della frazione non pagata, dei relativi interessi e della sanzione commisurati all'importo non versato;
 - ✓ Se la rata viene versata con una “*lieve tardività*”:
 - ❖ non superiore a 7 giorni dalla scadenza, in caso di prima rata;
 - ❖ entro il termine di pagamento della rata successiva, in caso di una rata diversa dalla prima.
 - ❖ In tal caso si procede all'iscrizione a ruolo degli interessi e della sanzione, commisurati all'importo versato in ritardo e ai giorni di ritardo.

CARENTE O TARDIVO VERSAMENTO RATEALE

- Nelle ipotesi di “*lieve inadempimento*” è possibile evitare l’iscrizione a ruolo versando, a titolo di ravvedimento, entro la scadenza della rata successiva, o entro 90 giorni in caso di ultima rata:
 - la frazione non pagata, gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta nei casi di “*lieve carenza*”;
 - gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta nei casi di “*lieve tardività*”.

ESITO DEI CONTROLLI NON CORRETTO

- Il contribuente che **NON** ritiene corretto l'esito del controllo può intraprendere le seguenti azioni.

1. Se la comunicazione è emessa a seguito di **CONTROLLO AUTOMATICO**, può rivolgersi:

- all'Agenzia delle Entrate, fornendo gli elementi comprovanti la correttezza dei dati dichiarati. Se l'Ufficio provvede alla rettifica parziale della comunicazione, il termine per usufruire della riduzione della sanzione decorre dalla data di comunicazione della correzione da parte dell'Ufficio. Al contribuente viene consegnato un nuovo modello di pagamento con l'indicazione dell'importo rettificato.

ESITO DEI CONTROLLI NON CORRETTO

L'Ufficio, se è **trascorso il termine per usufruire della riduzione della sanzione** (30 giorni) e in assenza del versamento richiesto, **intraprende il procedimento ordinario di riscossione** per il recupero dell'imposta, dei relativi interessi e della sanzione nella misura piena (iscrizione a ruolo)

- **alle Sezioni di assistenza multicanale;**
- **a chi è abilitato ai servizi telematici dell'Agenzia può utilizzare direttamente il servizio "Civis", o il servizio di assistenza attraverso la posta elettronica certificata (Pec).**

ESITO DEI CONTROLLI NON CORRETTO

2. **Se la comunicazione deriva dal CONTROLLO FORMALE**, il contribuente può segnalare all'ufficio di competenza o attraverso il canale Civis :

➤ eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente dall'ufficio stesso.

- **Se l'Ufficio provvede alla rettifica parziale della comunicazione, il contribuente riceverà un nuovo modello di pagamento** con l'indicazione delle somme da versare rideterminate e potrà usufruire della riduzione della sanzione effettuando il versamento entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione.
- **Trascorso questo termine, l'ufficio intraprenderà il procedimento ordinario di riscossione per il recupero**

ESITO DEI CONTROLLI NON CORRETTO

dell'imposta, dei relativi interessi e della sanzione in misura piena.

- **Se il destinatario della comunicazione intende comunque versare una parte dell'importo richiesto, NON deve utilizzare il modello F24 precompilato** ma predisporre un altro, indicando i codici tributo relativi alle somme da versare e il codice atto, entrambi riportati nella comunicazione.
- La Cassazione con **sentenza n. 2870 del 31.1.2019** ha stabilito che *«in materia di violazione di norme tributarie, **presupposto per la riduzione delle sanzioni ex art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997** è l'intervenuto pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli»*

ESITO DEI CONTROLLI NON CORRETTO

automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi dell'art. art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della liquidazione ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento, nel caso di omissione del c.d. «avviso bonario», qualora essa (omissione) non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità, per l'insussistenza di rilevanti incertezze su aspetti importanti della dichiarazione» (Cassazione.Net).

MANCATA RISPOSTA

ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

- La Cassazione con **ordinanza n. 29650 del 14 novembre 2019** ha precisato che *“in linea di fatto è pacifico in causa che il Sig. **pagò quanto indicato nella comunicazione di irregolarità** – notificatagli in data 4/1/2011 ai sensi dell’art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 – **con un ritardo di 5 giorni rispetto alla scadenza del termine di 30 giorni stabilito dalla legge per poter usufruire della riduzione al 10% delle sanzioni**: come riferito dallo stesso contribuente, infatti, il pagamento è avvenuto in data 9/2/2011, mentre il termine di pagamento scadeva il 4 febbraio 2011 (v. pag. 3 del controricorso). **Conseguentemente, l’Ufficio ha iscritto a ruolo l’importo portato dalla cartella impugnata, corrispondente alle***

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

*sanzioni in misura piena, pari al 30% delle imposte versate, deducendo la quota del 10% già corrisposta a seguito della comunicazione di irregolarità. **Il contribuente ha invocato l'art. 10 dello Statuto del contribuente**, per essere stata emessa la cartella di pagamento impugnata **nonostante egli avesse presentato una istanza di autotutela alla quale l'Amministrazione non aveva dato risposta**. La decisione qui impugnata, pur riconoscendo che **nessuna norma sancisce la nullità dell'atto né lo slittamento dei termini fissati per il pagamento in caso di mancata risposta dell'Ufficio all'istanza di autotutela presentata dal contribuente**, ha tuttavia ritenuto che “non può essere* ⁵⁶

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

negato che la mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria, accertato il requisito della buona fede e di correttezza del comportamento del contribuente, violi il principio di leale collaborazione stabilito dall'art. 10 della legge 212/2000". Tale violazione, ad avviso della CTR, deriverebbe "dalla finalità della comunicazione di irregolarità, che è proprio quella di instaurare un contraddittorio preventivo con la parte", sicché, si legge ancora nella sentenza impugnata, "l'amministrazione era tenuta a dare risposta all'istanza del contribuente", pur in assenza di una norma specifica che ne sanzioni l'omissione. Osserva il Collegio che, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR, l'Ufficio ha fatto

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

*corretta applicazione dell'art. 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, a mente del quale "le somme che, a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, **sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo**" (comma 1), con la successiva precisazione (comma 2) che **"l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero***

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo...".

Dal tenore di tale norma, invero, si evince chiaramente che la disciplina prevista dal legislatore con riferimento alle somme dovute a seguito di controlli automatici o formali prevede l'attivazione della riscossione coattiva sulla base della mera rilevazione dell'irregolarità, pur essendo consentito al contribuente, una volta raggiunto dalla previa comunicazione bonaria di siffatta rilevazione,

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

di attivarsi presso gli uffici competenti per fornire eventuali chiarimenti volti a dimostrare l'infondatezza totale o parziale della pretesa finanziaria. Ove tale facoltà sia esercitata, tuttavia, non si realizza alcuna sospensione del termine di trenta giorni, decorrente dal ricevimento della comunicazione d'irregolarità, concesso al contribuente per effettuare il pagamento evitando l'iscrizione a ruolo ed usufruendo della riduzione ad un terzo dell'ammontare delle sanzioni. Solo nel caso in cui l'amministrazione finanziaria, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente, ridetermini in sede di autotutela l'importo delle somme dovute, decorrerà un nuovo termine dalla relativa comunicazione. Dunque, la mera presentazione di una istanza in autotutela da parte del contribuente, ove non seguita da una rideterminazione delle

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

*somme dovute, non esime quest'ultimo dall'onere di pagare entro il termine di legge, decorrente dalla comunicazione d'irregolarità, al fine di usufruire della riduzione della sanzione, attesa l'autonomia del procedimento di riscossione coattiva da quello introdotto dalla richiesta di provvedere in autotutela. La mancata risposta dell'Amministrazione all'istanza presentata in autotutela, conseguentemente, **NON** incide sui termini di legge per il pagamento degli importi richiesti, né costituisce violazione del principio di collaborazione e buona fede sancito dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000. Con riguardo a quest'ultimo profilo, giova ricordare che, secondo la giurisprudenza di questa*

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

Suprema Corte, *per l'accertamento della violazione del suddetto principio occorre che ricorrano specifiche condizioni*. In particolare, si è precisato che, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, dello Statuto del contribuente — il quale sancisce una regola avente portata generale ed idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi — *costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata:*

- a) *da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente;*
- b) *dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo;*

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. (Cass., sez. 6-5, 1471/2015 n. 537, Rv. 634360 — 01; Cass., sez. 5, 10/12/2002, n. 17576, Rv. 559128 — 01).....

Peraltro, nel caso specifico, è altresì rilevante la circostanza che la proposizione dell'istanza è pacificamente avvenuta solo due giorni prima della scadenza del termine di trenta giorni dalla comunicazione di irregolarità (segnatamente in data 2/2/2011, come riferito dallo stesso ... v. pag. 3 del controricorso). Tale circostanza temporale, indipendentemente dalle ragioni che l'hanno determinata, ragionevolmente non consentiva di confidare in una risposta dell'Amministrazione entro il termine utile (4/2/2011) per usufruire della riduzione della sanzione; anche in ragione di ciò deve escludersi che nella concreta

MANCATA RISPOSTA ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

fattispecie la mancata risposta da parte dell'Ufficio potesse configurare un comportamento contrario ai principi di collaborazione e buona fede. La decisione qui impugnata, dunque, non ha fatto corretta applicazione delle norme e dei principi suesposti.

CREDITI DI IMPOSTA

- La Cassazione con sentenza n. 2392 del 31.1.2018 ha precisato che «**in tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti**, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum". (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che, nell'ambito del giudizio volto

CREDITI DI IMPOSTA

ad ottenere il rimborso di somme a titolo di IRPEG, aveva rigettato l'eccezione del contribuente secondo la quale, in assenza di contestazioni nei termini previsti dagli artt. 36-bis e 43 del d.P.R. n.600 del 1973, i suddetti crediti dovevano ritenersi definitivamente accertati) (Cassazione.net).

• La Cassazione a conferma con **Ordinanza n. 7132 del 13.3.2019** ha precisato che «*In tema di **rimborso di imposta, lo svolgimento senza rilievi del controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 NON equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione**, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento, sicché detto controllo non incide sul decorso del termine di prescrizione del credito*» (Cassazione.Net).

CREDITI DI IMPOSTA

La Cassazione con sentenza n. 5261 del 22.2.2019 ha sancito che «***in caso di erroneo rimborso di credito di imposta del contribuente da parte della Agenzia delle entrate, questa può procedere al recupero delle stesse ai sensi dell'art. 43 D.P.R. 602/1973, mediante notifica della cartella di pagamento, entro il trentuno dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso, anche se non v'è stata iscrizione a ruolo dell'imposta liquidata ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/1073, con disconoscimento del credito, nel termine di decadenza di cui all'art. 43 D.P.R. 600/1973***» (Cassazione.net).

CREDITI DI IMPOSTA

- La Cassazione con **Ordinanza n. 3752 dell'8.2.2019** ha precisato che «***Nell'ambito della procedura di liquidazione automatica il fisco NON può disconoscere il credito d'imposta senza aver preventivamente notificato un avviso bonario***» (Cassazione.net).

Cartella di pagamento

- La Cassazione con **ordinanza n. 1711 del 24.1.2018** ha stabilito che «***l'emissione della cartella di pagamento*** con le modalità previste dall'articolo 36 bis, comma 3, del DPR. n. 600/73, e dall'articolo 54 bis, comma 3, del DPR. n. 633/72, ***NON richiede la preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente***, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali, ***ma richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione***, nel qual caso ***la sua omissione***, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ***può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della successiva cartella di pagamento***, oppure può

Cartella di pagamento

costituire requisito di validità della procedura di liquidazione automatizzata e della conseguente cartella di pagamento, trovando in quest'ultima ipotesi applicazione immediata la nullità prescritta dall'articolo 6, comma 5, della L. n. 212/00» (Cassazione.net).

- La Cassazione con **ordinanza n. 30791 del 28.11.2018** ha precisato che «*In tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, **l'Amministrazione finanziaria NON può emettere la cartella di pagamento** ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 ove venga in rilievo **non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di una disposizione normativa** (nella specie, quella dell'art. 43-bis del d.P.R. n. 602 del 1973)» (Cassazione.net).*

Cartella di pagamento

- **La Cassazione con Ordinanza n. 17972 del 4.7.2019** ha precisato che *«L'amministrazione finanziaria **può iscrivere a ruolo**, in sede di liquidazione dell'imposta dovuta e non versata ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, le somme dovute a titolo di interessi e sanzioni, nella misura stabilita dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, senza che a tal fine **sia necessaria la preventiva emissione di un avviso di accertamento o di un avviso bonario**, trattandosi di importi il cui **computo deriva direttamente dalla legge**»* (Cassazione.net).

Cartella di pagamento

- La Cassazione, con **ordinanza n. 23679 del 1° ottobre 2018** ha precisato che **«l'omessa comunicazione dell'invito al pagamento prima dell'iscrizione a ruolo, con la riduzione e per gli effetti previsti dall'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/97, NON determina la nullità di tale iscrizione e degli atti successivi, ma una mera irregolarità, inidonea a incidere sull'efficacia dell'atto, sia perché non si tratta di condizione di validità, stante la mancata espressa sanzione della nullità, avendo il previo invito al pagamento l'unica funzione di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione di versamento, sia perché l'interessato può comunque pagare, per estinguere la pretesa fiscale, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notifica della cartella»** (Cassazione.net).

Cartella di pagamento

La Cassazione con **Ordinanza n. 33344 del 17.12.2019** ha stabilito che «**La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione;** nè il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, L. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo» (cassazione.net).

Risarcimento delle sanzioni da parte del professionista

- La Cassazione con sentenza n. 26823 del 14.11.2017 ha stabilito che «**risarcisce il cliente pagando le sanzioni per intero** nella misura del 30% **il commercialista che non versa i tributi a meno che non riesca a dimostrare l'effettiva ricezione dell'avviso bonario** da parte del contribuente» (Cassazione.net).

Impugnabilità dell'avviso bonario

- Con **ordinanza n. 15957 del 28.7.2015** la Cassazione ha stabilito che «**L'avviso bonario emesso inseguito al controllo sulla dichiarazione dei redditi è autonomamente impugnabile.** In tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, **non assumendo alcun rilievo la mancanza della**

Impugnabilità dell'avviso bonario

formale dizione “avviso di liquidazione” o “avviso di pagamento” o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente.» (Cassazione.net).

Con **ordinanza n. 3315 del 19.2.2016** la Cassazione ha stabilito che *«in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.LGS. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., **ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice***

Impugnabilità dell'avviso bonario

tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che **è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973** (cd. avviso bonario)» (Cassazione.net).

- La Cassazione con **ordinanza n. 32559 del 12 dicembre 2019** ha precisato che “Questa Corte con orientamento cui si intende dare continuità (Cass. 07.04.2005 n. 7312) **ha ritenuto che l'avviso bonario che contenga tutti gli elementi** (data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, importo totale, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.) **rientra tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi alla commissione tributaria ai sensi del D.Lgs. n. 546 del**⁷⁷

Impugnabilità dell'avviso bonario

*del 1992, art. 19. Onde, ogni doglianza sul fondamento della soggezione ad IRAP andava proposto mediante impugnazione di quell'atto, contestandone il presupposto impositivo. **L'adempimento all'invito contenuto nell'avviso bonario, costituisce, infatti, acquiescenza alla pretesa tributaria e non può più essere rimesso in discussione,** neppure con istanza di rimborso. Aderendo alla contraria prospettazione si giungerebbe al deprecabile risultato di considerare possibile e lecito il pagamento di un avviso di accertamento (bonario o ordinario che sia, poco importa, considerato che ai fini processuali essi sono ormai equiparati), per poi riaprire i termini decadenziali di impugnazione ad libitum, attraverso la presentazione di*

Impugnabilità dell'avviso bonario

*istanze di rimborso nei termini prescrizionali dal versamento dell'affermato indebito versamento. **In realtà, l'intervento di un atto impositivo autonomamente impugnabile, pone il contribuente di fronte all'alternativa fra la contestazione di forma, procedura e fondamento dell'atto stesso con rituale e tempestivo ricorso; ovvero l'acquiescenza alla pretesa con esso formulata mediante pagamento, o anche mediante inattività, cui seguirà il recupero forzoso, con riscossione o altra procedura esecutiva. Sicchè, come questa Corte ha chiarito, "Resta esclusa ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo la definizione del contesto tributario mediante adesione, in qualsiasi forma esso sia manifestato ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di***

Impugnabilità dell'avviso bonario

restituzione di somme. La difformità rispetto al modello delineato dal processo tributario (artt. 19 e 21), rende il profilo d'inammissibilità del ricorso introduttivo rilevabile di ufficio in ogni stato e grado anche da parte del giudice di legittimità (Sez. 5, Sentenza n. 7410 del 31/03/2011, Rv. 6/7465)". (Cass. 16.03.2016 n. 5138)".