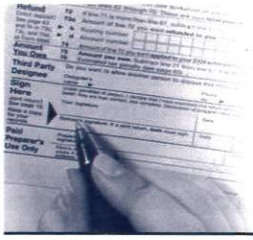

L'avviso bonario

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

L'avviso bonario è una comunicazione con la quale l'Agenzia delle Entrate informa il contribuente del controllo effettuato sulla sua dichiarazione dei redditi, evidenziando eventuali imposte e contributi che non risultano pagati.
Si tratta di una semplice comunicazione, della quale il soggetto interessato può richiedere l'annullamento o la rettifica, qualora ritenga infondata la richiesta, come ad esempio errori che possono configurarsi nell'indicazione dell'anno d'imposta o del codice del tributo, determinando in realtà una richiesta di imposte regolarmente versate.
In tal caso il contribuente avrà **trenta giorni** di tempo per recarsi presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate, e produrre la documentazione (ad esempio, le ricevute di pagamento) attestante la correttezza della propria dichiarazione.
In caso di imposte effettivamente dovute, potrà regolarizzare la propria posizione pagando quanto richiestogli.
Con la sentenza n. 7344 del 2012 la Corte di Cassazione ha sancito che anche le comunicazioni di irregolarità (ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 o ex art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972) **sono atti impugnabili**.
Dal 2007 il diritto vigente ha riconosciuto al contribuente il diritto di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione finanziaria gli comunichi una pretesa definitiva. E non vi è dubbio a tale proposito, che l'avviso bonario configuri una pretesa tributaria compiuta e quindi definitiva.

La sentenza n. 7344 del 2012: avviso bonario impugnabile

Con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012, gli Ermellini affermano che gli avvisi bonari, nonostante non rientrino nell'elenco tassativo degli atti impugnabili, individuati ai sensi dell'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992, devono essere ricompresi tra quegli atti diversi che possono essere impugnati dal contribuente in quanto espressione di una compiuta e definita pretesa tributaria.
In altre parole, si riconosce la facoltà per il contribuente di ricorrere al giudice tributario contro tutti quegli atti "dell'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19, atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione.

I possibili problemi derivanti

Tuttavia, la possibilità dell'impugnabilità immediata dell'avviso bonario inviato dall'agenzia delle Entrate, affermata dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 7344 del 2012, comporta fattualmente dei problemi dal punto di vista operativo sia per i contribuenti, sia per la stessa amministrazione finanziaria, con la minaccia concreta di generare molta confusione. A ben vedere infatti, l'avviso o la comunicazione di irregolarità è impugnabile perché, secondo gli Ermellini, tale avviso contiene una pretesa impositiva compiuta, con la conseguenza che per entrambe le parti, Agenzia delle Entrate e contribuente, devono essere messe in attuazione tutte le regole previste in materia di contenzioso tributario per poter presentare quindi il ricorso.
Si nota come sussiste in tal caso innanzitutto un problema di certezza della ricezione dell'avviso: se ad oggi gran parte di questi avvisi, viene spedita con posta ordinaria, la data indicata sull'avviso è spesso di parecchi giorni antecedente a quella dell'effettiva spedizione.
Se l'atto diventa impugnabile, secondo gli Ermellini, sarà necessario però rispettare i termini previsti, i sessanta giorni dalla sua ricezione, per cui l'ufficio dovrà recapitarlo almeno con raccomandata.

Di contrario avviso la Ctr Palermo n. 183/34/13 del 12 aprile 2013

Diverso il parere dei giudici della CTR siciliana per cui gli avvisi bonari non sono atti autonomamente impugnabili perché gli stessi "non manifestano una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio)", ma 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)".

Svolgimento del processo

Con appello notificato tramite servizio postale il 24.04.2012 all'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Catania, la sig.ra (..) ha impugnato la sentenza n. 195/04/2012, in data 08.02-07.03.2012, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Catania, con la quale è stato dichiarato inammissibile il suo ricorso avverso la comunicazione con la quale veniva informata, ai sensi dell'art. 36 ter DPR n. 600 del 1973, dell'esito del controllo della dichiarazione riguardante i redditi dell'anno 2007, Mod. U/2008, da cui era emerso che le detrazioni dichiarate per spese di ristrutturazioni risultavano maggiori del documentato.
Con il ricorso introduttivo la contribuente eccepiva l'illegittimità della citata comunicazione (cd. "avviso bona-

rio"), della quale chiedeva l'annullamento, in quanto aveva tempestivamente provveduto a consegnare all'Ufficio i documenti giustificativi riguardanti le detrazioni di che trattasi.
L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con proprie memorie prot. n. 1079324, depositate il 12.11.2010, per eccepire la violazione dell'art. 19 del D.l.gs. n. 546 del 1992 in quanto il ricorso era stato presentato avverso un atto (cd. "avviso bonario") non compreso tra quelli elencati nell'anzidetta norma.

Impugnabile autonomamente l'avviso bonario con il quale il fisco nega il rimborso dell'imposta

È impugnabile autonomamente l'avviso bonario con il quale il fisco nega il rimborso dell'imposta al contribuente. Ciò anche se l'atto non è compreso nell'elenco contenuto nell'articolo 19 del d.lgs. 546 del 1992.
Lo ha stabilito la Ctr del Lazio che, con la sentenza n. 190 del 2013, ha respinto il ricorso principale di un contribuente che si era avvalso arbitrariamente di una rateizzazione d'imposta e quello incidentale dell'amministrazione che aveva opposto l'inammissibilità del ricorso, dato che la comunicazione notificata dall'ufficio non era autonomamente impugnabile.
In motivazione i giudici di secondo grado hanno spiegato, confermando il primo verdetto, che andava respinto anche l'appello incidentale dell'Ufficio basato sulla presunta violazione degli artt. 18 e 19 D.lgs. 546 del 1992. Sul punto in sentenza si legge che l'avviso bonario è impugnabile a titolo proprio. Si tratta, infatti, di un atto con cui l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva: consta, in sostanza, di un atto da qualificare come avviso di accertamento e di liquidazione di un tributo e, quindi, di un atto impugnabile anche se non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 D.lgs. 546 del 1992.

Avviso bonario da notificare al contribuente in caso di irregolarità sulla dichiarazione dei redditi

L'avviso bonario va notificato al contribuente prima dell'iscrizione a ruolo dell'imposta nel caso in cui la dichiarazione dei redditi contenga delle irregolarità.
È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 11429 del 6 luglio 2012, ha fatto chiarezza sulla notifica degli avvisi bonari.
Rispolverando vecchi principi, la sezione tributaria ha messo nero su bianco affermando che «l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dagli artt. 36-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di tributi diretti) e 54-bis, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi».
Valida anche senza avviso bonario la cartella di pagamento per errori nella dichiarazione.
Valida la cartella di pagamento emessa senza avviso bonario al contribuente attestante l'errore materiale nella dichiarazione dei redditi, in quanto l'atto prodromico è necessario solo in caso di errori sostanziali.
È quanto affermato dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 3366 del 12 febbraio 2013, ha accolto il ricorso dell'amministrazione finanziaria. Ad avviso della sezione tributaria, dunque, al di là dello statuto del contribuente, non è motivo di nullità della cartella di pagamento, emessa ai sensi degli artt. 36 bis DPR 600 del 1973 e 54 bis DPR 633 del 1972, l'omissione della comunicazione al contribuente dell'esito dei controlli automatici disposti sulle dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sui redditi o di quella sul valore aggiunto.
Senza avviso bonario è nulla la cartella di pagamento per il recupero del credito d'imposta
È nulla la cartella di pagamento, emessa a seguito di irregolarità riscontrate all'esito di un controllo automatizzato ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, laddove **non sia preceduta dall'invio di un avviso bonario recante la comunicazione al contribuente dell'irregolarità riscontrata**: infatti, salvo che l'errore sia rilevabile 'ictu oculi' attraverso un mero riscontro cartolare, è necessario un atto d'accertamento esplicitamente motivato che consenta al contribuente di conoscere il processo logico-giuridico dell'amministrazione nella diversa determinazione dell'imponibile, in modo da potersi adeguatamente difendere.
Lo ha sancito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 545 del 14 gennaio 2014, rigettando il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, che aveva dato ragione al contribuente annullando la cartella di pagamento per l'omesso invio della preventiva informale comunicazione dei motivi per i quali non era stato riconosciuto il credito d'imposta alla società contribuente (in violazione dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, comma 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").
La Suprema Corte ha rigettato il ricorso, dando ragione al contribuente e dichiarando infondata la censura addotta dall'Agenzia circa la violazione o falsa applicazione dell'art. 36 bis di cui sopra da parte della CTR Sicilia. I Giudici di legittimità hanno spiegato che, anche alla luce dei principi già affermati dalla Corte (Cass. n. 21349 del 2012) - cui la CTR pare essersi uniformata -, l'amministrazione finanziaria può provvedere ai sensi del comma 2 dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (rideterminando la liquidazione d'imposta senza preventivo avviso bonario al contribuente) solo quando l'errore del contribuente sia rilevabile attraverso un mero riscontro cartolare, e non sia dunque necessaria un'indagine interpretativa della documentazione allegata o una valutazione giuridica della norma applicata.

Controlli automatizzati del Fisco, l'avviso bonario non è un obbligo

Con ordinanza n. 22035 del 28 ottobre 2010, la Corte di Cassazione ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria non è obbligata dallo Statuto del contribuente a comunicare sempre l'esito della liquidazione, ma solo quando dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quanto indicato in dichiarazione.

Avvisi bonari e comunicazioni

Si premette che l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria prevede delle procedure cosiddette di "controllo formale" volte a rettificare le dichiarazioni presentate dai contribuenti senza svolgere attività ispettive particolari, attraverso il semplice riscontro del contenuto delle stesse. Lo scopo dei controlli formali è quello di correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella redazione delle dichiarazioni.

Tali controlli sono previsti, ai fini delle imposte dirette, dagli articoli 36-bis e 36-ter del D.p.r. 600 del 1973, mentre per l'Iva sono stabiliti dall'articolo 54-bis del D.p.r. 633 del 1972.

Gli articoli 36-bis e 54-bis stabiliscono le procedure per i controlli automatizzati delle dichiarazioni: se da tali controlli emerge un risultato diverso da quello indicato dal contribuente, l'ufficio provvede a inviare una comunicazione in cui vengono evidenziate le rettifiche effettuate, le imposte, le sanzioni e gli interessi da versare. Alla comunicazione viene allegato anche il modello F24 precompilato per il versamento.

L'articolo 36-ter, invece, stabilisce la procedura per il controllo formale delle dichiarazioni: se dal controllo emergono delle differenze, l'ufficio comunica al contribuente le rettifiche apportate e le imposte, le sanzioni e gli interessi da versare, attraverso la notifica a mezzo posta di avvisi bonari con l'indicazione dei motivi che hanno generato la rettifica.

Ai contribuenti destinatari di questi atti è offerta la possibilità di definizione in via breve, versando quanto richiesto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dell'avviso bonario.

Il versamento effettuato entro il termine indicato comporta l'applicazione della sanzione ridotta al 10% (cioè un terzo del 30% di cui all'articolo 13, D.l.gs 471 del 1997), nel caso dei controlli automatici, e del 20% (cioè due terzi del 30%), nel caso di avvisi bonari notificati a seguito dei controlli formali.

Il fatto

La vicenda dell'ordinanza n. 22035 del 2010 riguarda i controlli formali delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36-bis del D.p.r. 600 del 1973) e degli effetti che ne derivano.

Si tratta, in particolare, di cartelle di pagamento, notificate a un contribuente dal concessionario della riscossione, derivanti da iscrizione a ruolo di omessi versamenti Irpef e Irap, rilevati dal controllo automatizzato della dichiarazione.

L'opposizione, rigettata in primo grado, viene riformata in sede di appello, poiché la Commissione tributaria regionale ha considerato che l'Amministrazione avrebbe dovuto inviare, prima della notifica dei ruoli, apposita comunicazione di irregolarità prevista dall'articolo 6, comma 5, della legge 212 del 2000 (Statuto del contribuente), in base al quale, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione medesima, l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità, "deve" invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

L'Agenzia, quindi, ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando la violazione sia dell'articolo 36-bis, sia dell'articolo 6 dello Statuto, in quanto la sentenza gravata ha erroneamente ritenuto illegittima l'iscrizione a ruolo de qua sul presupposto dell'obbligo per l'ufficio di comunicare al contribuente l'invito di irregolarità.

Per meglio comprendere l'interpretazione della Suprema Corte, si precisa che la fattispecie in esame non riguarda un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione dei redditi (determinato, ad esempio, da errori materiali e di calcolo, da indebiti scomputi di ritenute d'acconto, da detrazioni d'imposta o esclusione di oneri indebitamente dedotti), né sussiste alcun dubbio e/o incertezza sul contenuto della dichiarazione medesima (vale a dire sui dati e gli elementi direttamente desumibili), ma interessa unicamente l'omissione e/o la carenza dei versamenti.

La decisione della Cassazione

La Corte di Cassazione accoglie il ricorso argomentando che la tesi dell'obbligatorietà della comunicazione di irregolarità è infondata.

Al riguardo, chiarisce innanzitutto che il **36-bis non prevede alcun obbligo**, per l'ente impositore, di comunicare "in ogni caso" l'esito della liquidazione, **ma esclusivamente quando dai controlli automatici eseguiti emerga un risultato non conforme a quello indicato nella dichiarazione** (dei redditi, in questo caso).

Peraltro, nessuna delle norme riferite impone alcuna sanzione di nullità per l'inosservanza dell'incombenza.

D'altronde, spiega la Corte, nessun elemento in tal senso emerge dall'interpretazione dello stesso articolo 6 della legge 212 del 2000, il quale non trova applicazione generalizzata, ma soltanto nel caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (Cassazione sentenza n. 4958 del 1989).

In effe**tti, sia l'articolo 36-bis, comma 3, in materia di tributi diretti, sia l'articolo 54-bis, comma 3, in materia di Iva, dispongono che debba essere data comunicazione al contribuente del risultato dei controlli automatici**, solo quando tale risultato (di calcolo dell'imposta, come si evince dai due commi precedenti) è **"diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione"**: ipotesi di dichiarazione errata, distinta da quella, cui si riferisce l'articolo 60, comma 6, del D.p.r 633 del 1972, di imposta regolare ma non versata; di conseguenza, il richiamo a questo articolo, contenuto nel 54-bis, è fatto nei casi di dichiarazione erronea in sede di controllo automatico (Cassazione sentenza n. 7160 del 2009).

Fuori dal caso di risultato erroneo rivelato dal controllo automatico, nessun obbligo di comunicazione è previsto dalla legge per la liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi: ciò per l'evidente ragione che i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica "si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente" o anche, in materia di tributi diretti, dal sostituto d'imposta.

Di conseguenza, sarebbe perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerge alcun errore ovvero, con riferimento all'articolo 6, comma 5, legge 212 del 2000, se non "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

L'adempimento in questione è, infatti, una "comunicazione d'irregolarità", mentre nessuna norma impone di comunicare la "regolarità" della dichiarazione (in tema di Iva, è stato affermato che l'unica funzione dell'avviso è quella di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione, fermo restando l'obbligo di corresponsione integrale del tributo (Cassazione, sentenze n. 907 del 2002 e n. 1802 del 2006).
Il principio di diritto che si può ricavare dalla pronuncia in esame è il seguente (Cassazione 17396 del 2010): "Non è richiesta la comunicazione di irregolarità derivante dal controllo formale se l'iscrizione a ruolo deriva non da errori nella dichiarazione bensì dall'omesso o dall'insufficiente versamento di quanto dichiarato. L'adempimento in questione è, infatti, una "comunicazione d'irregolarità", mentre nessuna norma impone di comunicare la "regolarità" della dichiarazione".

Comunicazione tramite avviso bonario: l'intermediario allunga i tempi (Ctp Treviso n. 73/4/13 del 12 settembre 2013)

La vertenza nasce dalla opposizione di una società ad una cartella esattoriale emessa dalla locale Agenzia delle Entrate conseguente al ritardato versamento della prima rata di un piano di rateazione per il pagamento di ritenute dovute e non versate. La tesi sostenuta dalla società ricorrente è quella per cui l'avviso di rettifica e di irregolarità per omesso versamento delle ritenute sulle retribuzioni è stato trasmesso telematicamente e lo statuto del contribuente stabilisce che il termine di 30 gg per il pagamento inizia a decorrere dal 60° giorno successivo alla trasmissione dell'avviso telematico, ulteriormente combinata con quanto disposto dal comma 2, art. 2-bis del DL 30.09.2005 n. 203.
Opposta la tesi del Fisco per cui il termine per il versamento della I rata è di 30 gg dal ricevimento della comunicazione, come stabilito dall'art. 2 del DL n. 462 del 1997, ovvero 30 giorni dalla comunicazione definitiva dopo i chiarimenti forniti dal contribuente. E i giudici della CTP accolgono proprio la tesi del contribuente; **infatti quando l'avviso bonario viene recapitato all'intermediario e non al contribuente, il termine di pagamento decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito**. Nella fattispecie il termine per pagare le somme o la prima rata del piano di dilazione è quindi di novanta giorni dalla comunicazione dell'avviso bonario stesso.

Definizione liti pendenti per cartelle da avviso bonario

La cartella scaturita da avviso bonario con cui si disconoscono deduzioni rientra nella definizione delle liti pendenti. A chiarirlo è la Cassazione con l'ordinanza n. 2546 depositata il 21 febbraio 2012. Una società impugnava l'iscrizione a ruolo ed il conseguente diniego della definizione delle liti pendenti. La commissione regionale confermava invece sia la validità del ruolo, sia il diniego della definizione; il contribuente ricorreva, allora, per Cassazione.
La Corte ha accolto il gravame, in base al principio secondo cui è definibile la controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un ruolo derivante dal controllo di cui all'articolo 36 bis del D.p.r. n. 600 del 1973, quando disconosca la deducibilità di una determinata imposta. La problematica affrontata nell'ordinanza appare molto attuale in considerazione della recente riapertura della sanatoria per la definizione delle liti pendenti, infatti, benché limitata alle cause fino a 20mila euro, essa ha ripreso integralmente le disposizioni di cui all'articolo 16 della legge 289 del 2002.
Precisamente è possibile definire le liti relative a tutti gli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate, intendendosi per tali quelli che presuppongono una rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente e, conseguentemente, maggiori imposte. Vi è quindi un'esclusione di tutti gli atti con funzione di liquidazione o riscossione del tributo, ossia quei provvedimenti che si limitano a pretendere quanto già dichiarato dal contribuente come dovuto.
Nel caso oggetto dell'ordinanza, l'atto impugnato era un ruolo conseguente alla liquidazione della dichiarazione, a norma dell'articolo 36 bis del D.p.r. n. 600 del 1973, preceduto da avviso bonario. Quest'attività, nella maggior parte dei casi, concerne la mera riscossione (si pensi alle varie ipotesi di omesso versamento) e quindi, anche se impugnato, non poteva essere oggetto di definizione, perché non considerato atto impositivo. Tuttavia, l'ordinanza, precisa che quando il ruolo recupera a tassazione poste che il contribuente ha ritenuto deducibili, rappresenta il primo atto con cui l'ufficio esercita la pretesa impositiva.
Nonostante, nella specie, si trattasse di deduzioni Ilor, la pronuncia è comunque attuale in quanto, ad esempio, potrebbe oggi riguardare il disconoscimento di perdite pregresse riportate a nuovo.

A rischio nullità l'avviso bonario privo dell'intestazione qualificante il tipo di atto

Può essere annullato l'avviso bonario notificato al contribuente senza l'intestazione che qualifica la tipologia dell'atto.
Frenando rispetto a un serie di precedenti contrari, la **Corte di cassazione**, con una laconica motivazione contenuta **nell'ordinanza n. 14848 del 5 settembre 2012, ha accolto il ricorso di un contribuente che contestava un avviso di riscossione privo dell'intestazione**.
Insomma **sembra superato il principio per cui nel processo tributario sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione**, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita**, ancorché 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 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**, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Grazia Albanese