

ACCERTAMENTO

Avvisi bonari e controlli formali esclusi dalla sospensione dei termini

di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**

Master di specializzazione

LE NOVITÀ DELLE VERIFICHE FISCALI E GLI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO: STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI

Scopri le sedi in programmazione >

Del tutto dimenticati dal Decreto Cura Italia gli avvisi bonari e i controlli formali ex [articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), in alcun modo menzionati all'[articolo 67, comma 1](#), il quale prevede la sospensione **dall'8 marzo al 31 maggio 2020** dei *“termini relativi all'attività di **liquidazione**, di **controllo**, di **accertamento**, di **riscossione** e di **contenzioso**, da parte degli uffici e degli enti impositori”*.

La norma, tra l'altro con una formulazione non particolarmente felice, non contempla infatti (e senza alcuna valida ragione) i **termini per il versamento degli importi richiesti attraverso le comunicazioni di irregolarità** emesse dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo formale o di liquidazione delle imposte sui redditi.

La **circostanza è indubbia**, considerato l'inciso tra parentesi contenuto nella **relazione illustrativa**, la quale precisa che la norma in commento *“sospende, coerentemente con la disposizione di carattere generale di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n.159, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini relativi alle attività di controllo (**salvo quanto previsto in relazione alla liquidazione delle imposte ed al controllo formale**), di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori”*.

Una **conferma** in tal senso, pur riferita ai soggetti con ricavi o compensi non superiori a due milioni di euro, giunge anche dalla lettura dell'[articolo 62, comma 2](#), il quale contempla ipotesi di sospensione per i soli **versamenti da autoliquidazione** (evidentemente estranei alle fattispecie in commento).

La scelta del legislatore emergenziale va tenuta in debito conto, soprattutto in considerazione della previsione di cui all'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#), la quale, al mancato pagamento delle somme rateizzate richieste con avviso di irregolarità fa conseguire:

- la **decadenza dal beneficio della rateazione**;
- l'**iscrizione a ruolo dei residui importi** dovuti a titolo di imposta;
- il **pagamento di interessi e sanzioni in misura piena**.

Ancor più illogica appare l'esclusione della predetta sospensione dei termini per il pagamento delle somme richieste a seguito di **controllo formale** ex [articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), se non altro per ragioni sistematiche, trattandosi invero di attività di **verifica cartolare** della documentazione utilizzata per la predisposizione della dichiarazione, non lontana da quella propria dell'accertamento, altrimenti sospesa.

Pare, infatti, utile ricordare le differenze rimarcate dalla **Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19861 del 5 ottobre 2016**, tra i **controlli** ex [36-bis](#) e [36-ter, D.P.R. 600/1973](#), la quale ha precisato che per questi ultimi il contraddittorio, da intendersi come fase endoprocedimentale in cui ufficio e contribuente si incontrano, è "**coessenziale all'istituto**".

In altre parole, se tra le finalità della norma v'è principalmente quella di **ostacolare la diffusione del virus Covid-19**, limitando i contatti tra individui, pur nella consapevolezza che lo scambio documentale possa avvenire a mezzo pec, **non si comprendono le ragioni dell'esclusione in commento**.

Ciò posto, si osserva come l'**articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020** accomuni quattro fasi ben distinte del rapporto tributario:

- la **liquidazione** e il **controllo** dell'imposta – di cui, una buona parte, gestita in via automatizzata, come detto;
- l'**accertamento** dei maggiori imponibili, nelle sue diverse forme;
- la **riscossione**, quale attività derivante dall'iscrizione a ruolo delle somme contestate;
- il **contenzioso**, ovvero la fase della devoluzione della materia controversa al giudice tributario.

Quanto alle attività di liquidazione invece sospese, occorre richiamare le singole leggi di imposta: in materia di **imposta di registro**, le somme dovute devono essere liquidate dell'Ufficio entro i termini differenti di due, tre o cinque anni, a seconda delle fattispecie ([articolo 76 D.P.R. 131/1986](#)); in materia di **imposte di successione e donazione**, l'[articolo 27 D.Lgs. 346/1990](#) assegna invece all'Ufficio un termine decadenziale di **due o cinque anni dal pagamento** o dal termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

La sospensione dei termini per la **riscossione**, deve invece intendersi riferita all'attività dell'agente, considerato che quella relativa ai versamenti è disciplinata nel successivo **articolo 68**.

Infine, particolarmente generico e pleonastico si palesa il riferimento ai termini afferenti alle "**attività di contenzioso**", salvo il legislatore non abbia voluto, comunque impropriamente, richiamare le istruttorie pendenti in fase amministrativa, in ragione del fatto che, anche in

questo caso, l'[articolo 83 D.L. 18/2020](#) reca una disciplina *ad hoc* dei **termini processuali**.

Alla luce di quanto esposto, sarebbe auspicabile un **tempestivo emendamento**, volto ad aggiungere una previsione all'[articolo 68](#), che espressamente contempli la sospensione, **fino al 31 maggio**, delle somme dovute a seguito dell'attività di **controllo automatizzato e formale**, nonché delle connesse rateazioni, senza applicazione di **sanzioni ed interessi**, in modo da poter **uniformare** tutte le fattispecie che possono investire il rapporto tra il contribuente, l'Amministrazione finanziaria e il concessionario della riscossione.