

Riforma fiscale e autoliquidazione delle imposte indirette sui trasferimenti: una prima lettura della nuova disciplina (*)

Tax reform and self-assessment of indirect taxes on transfers: an initial analysis of the new regulations

di Guido Salanitro - 26 ottobre 2024

Abstract

Il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 estende il sistema di autoliquidazione ai tributi successori e di registro, incidendo in modo sostanziale su alcune tradizionali caratteristiche dei tributi indiretti. Il D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110 all'art. 14 ha previsto la concentrazione della riscossione nell'accertamento anche per i tributi in oggetto e per i relativi atti, per i quali non si attenderà più l'iscrizione a ruolo. Una riforma da salutare con favore, per entrambi gli aspetti, essendo ragionevole uniformare le diverse discipline dei tributi diretti e indiretti, ma che rende ancora più urgente la previsione di una qualche forma di contraddittorio anche in questo campo.

Parole chiave: riforma fiscale, imposta di registro, imposta sulle successioni, autoliquidazione, controlli automatizzati, avviso di liquidazione esecutivo

Abstract

Legislative Decree no. 139/2024 extends the self tax settlement system to inheritance and registration taxes, substantially affecting some traditional characteristics of indirect taxes. Legislative Decree no. 110/2024 in art. 14 provided for the concentration of collection in the assessment also for the taxes in question and for the related acts, for which registration in the register called "ruolo" will no longer be awaited. A reform to be welcomed, for both aspects, since it is reasonable to standardize the different disciplines of direct and indirect taxes, but which makes it even more urgent to provide for some form of adversarial procedure in this field as well.

Keywords: tax reform, registration fee, inheritance tax, self-assessment, automated checks, enforceable assessment notice

SOMMARIO: 1. Digitalizzazione, invio telematico e autoliquidazione. - 2. Autoliquidazione e controlli automatizzati nell'imposta sulle successioni. - 3. Autoliquidazione e controlli automatizzati nell'imposta di registro. - 4. Autoliquidazione del notaio e autoliquidazione del contribuente. La rilevanza dell'applicabilità delle sanzioni ai fini di una ricostruzione sistematica. - 5. L'avviso di liquidazione esecutivo.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2024 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

1. Nelle imposte indirette sui trasferimenti la digitalizzazione sta conducendo ad una profonda trasformazione delle procedure delle imposte indirette sui trasferimenti, favorendo il passaggio dalla liquidazione ad opera dell'Amministrazione finanziaria all'autoliquidazione da parte del contribuente. Una svolta non solo meramente procedurale, ma anche sostanziale: presentando l'atto o la successione in via telematica, e procedendo al pagamento del tributo, ancorché non sempre contemporaneamente, il contribuente determina e paga quel tributo che prima poteva pagare solo dopo la determinazione dell'Ufficio.

Partirei da un Manuale a me particolarmente caro, *Principi di diritto tributario* del Prof. La Rosa. Vi troviamo alcune pagine (326 ss. nell'edizione 2020) dove si sottolinea come, nell'ambito delle imposte sui trasferimenti, l'attività di accertamento comprenda due momenti funzionalmente distinti, rispettivamente riferiti alla liquidazione delle imposte e all'accertamento di maggior valore dei beni trasferiti. La liquidazione del tributo, a seguito della presentazione dell'atto o della successione, è attività riservata all'Ufficio, che procede nel rigoroso rispetto delle risultanze degli atti che ne rappresentano il fondamento. Liquidato il tributo, il contribuente può versarlo. All'Amministrazione spetta quindi un ruolo attivo fin dalla fase iniziale del rapporto tributario, a differenza del sistema delle imposte dirette e IVA, caratterizzate dalla «*assenza di qualunque attività dell'Amministrazione finanziaria nella "quantificazione" del debito tributario, tant'è che si suole parlare in termini di autoliquidazione per evidenziare il ruolo attivo del soggetto passivo e, specularmente, la mera funzione di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate: in sostanza, la concreta applicazione del tributo avviene ad opera dello stesso contribuente ovvero senza che, a tal fine, sia necessaria l'emanazione di un qualsiasi atto o provvedimento dell'amministrazione finanziaria*» (su queste nozioni, e sul rapporto tra autoliquidazione e autoaccertamento, cfr. DEL FEDERICO L. - MONTANARI F., [voce] *Liquidazione del tributo*, in *Enc. giur. Treccani, Diritto online*, 2014. Sul tema cfr. anche: BASCIU A.F. - NUZZO E., *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991; RINALDI R., *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000; RINALDI R., *Liquidazione dei tributi*, in CASESE S., a cura di, *Dizionario dir. pubb.*, Milano, 2006, IV, 3556; ROMANELLI GRIMALDI E., *Avviso di liquidazione*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989; F. MONTANARI, *La liquidazione nei diversi modelli di attuazione dei tributi*, Bologna, 2010).

Questa classica differenza, già almeno in parte superata, come vedremo, nel caso della registrazione degli atti da parte del notaio, sta forse per essere definitivamente accantonata con le riforme in corso, che anche sotto questo aspetto imporranno una riscrittura dei manuali (almeno di quei pochi che ancora oggi trattano i tributi in esame, sempre più trascurati nell'Accademia, benché di applicazione generalizzata). E la svolta è proprio dovuta alla digitalizzazione. Fin quando l'atto o la dichiarazione erano prodotti in modo cartaceo dal contribuente, si era mantenuto il vecchio sistema. Ma ora che l'atto o la dichiarazione viene spedita in via telematica,

e consente controlli e elaborazioni automatizzati, è giunto il momento di assimilare i tributi indiretti a quelli diretti e IVA.

Ed infatti la legge delega 9 agosto 2023, n. 111, all'art. 10, nel dettare i «Principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA», prevede che «1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA: [...] b) prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro; [...] e) ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici; [...]». In attuazione della delega, il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 ha apportato una serie di modifiche, con effetto a partire dal giorno 1° gennaio 2025.

2. Già da un paio di anni è prevista la presentazione telematica della successione. Ed è prevista da molto tempo l'autoliquidazione dei tributi ipotecari e catastali, che il legislatore ritiene di agevole determinazione.

Con la nuova disciplina, introdotta dal D.Lgs. n. 139/2024, all'art. 33, si prevede che «1. I soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle eventuali dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'articolo 28, comma 6, e dell'articolo 31, comma 3, nonché dei rimborsi fiscali di cui allo stesso articolo 28, comma 6, erogati fino alla presentazione della dichiarazione della successione. Se nella dichiarazione della successione e nella dichiarazione sostitutiva o integrativa, sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, i soggetti obbligati al pagamento devono provvedere, nei termini indicati nell'articolo 31, alla liquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari».

All'art. 37 è disposto che «1. Il contribuente esegue il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata ai sensi dell'articolo 33, comma 1, entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 31. Il pagamento dell'imposta principale liquidata dall'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione con gli interessi e quello dell'imposta complementare con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 è eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione».

Ancora all'art. 33, comma 2, si precisa che «L'ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché dei versamenti e la loro rispondenza con i dati indicati nella dichiarazione, procedendo alla liquidazione dell'imposta e del rimborso eventualmente spettante in base alle dichiarazioni presentate. In sede di liquidazione, l'ufficio provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo

commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile e dell'imposta e a escludere: a) le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità di cui agli articoli 21 e 24 o eccedenti i limiti di deducibilità di cui agli articoli 22 e 24, nonché gli oneri non deducibili a norma dell'articolo 8, comma 1; b) le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione; c) le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste negli articoli 25 e 26 o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione. 3. Nel caso in cui risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione, dal quale risultano le correzioni e le esclusioni effettuate, con l'invito a effettuare, entro il termine di sessanta giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, nonché della sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento è effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è ridotto a un terzo».

In altri termini, il contribuente invia la dichiarazione di successione in via telematica; paga contestualmente le imposte ipotecarie e catastali; entro novanta giorni paga l'imposta di successione autoliquidata. Senza dover attendere l'avviso di liquidazione che l'Ufficio poteva emettere entro tre anni (e solo dopo la sua notifica il contribuente poteva pagare).

Perché entro novanta giorni e non contestualmente? È difficile dirlo; verosimilmente, per dare il tempo al contribuente di procurarsi la liquidità per pagare. Una delle critiche che si erano rivolte all'autoliquidazione, nella prima fase di elaborazione dello schema di riforma, era proprio la difficoltà di procurarsi le somme per pagare il tributo. L'erede, infatti, prima della presentazione della dichiarazione di successione, non ha la disponibilità della liquidità o comunque dei beni del *de cuius* (e qui si potrebbero aprire infinite discussioni sulla titolarità della capacità contributiva in oggetto, e in generale della ragionevolezza o meno del tributo, troppo spesso data per scontata, mentre in realtà si sottopongono a imposizione ricchezze già ampiamente tassate). Con l'attuale versione, il contribuente presenta la successione, e poi la porta in banca e si fa liquidare i conti, o dal notaio e vende i beni. Con le somme raccolte può pagare il tributo.

Sempre per ovviare al problema della liquidità, proprio nelle ultime fasi di revisione del decreto, si è inserita la possibilità, per l'unico erede con età anagrafica non superiore ai 26 anni e in cui vi siano beni immobili nell'asse ereditario, di chiedere alla banca e agli altri intermediari finanziari lo svincolo degli attivi del *de cuius* caduti in successione nei limiti del valore necessario per pagare i tributi ipocatastali e di bollo (art. 48, comma 4-bis). In questo modo, si aiuta l'under 26 anche con riferimento al pagamento dei tributi ipocatastali.

Ancora, nell'art. 38 è confermata la possibilità di una rateazione, coordinandola con l'autoliquidazione. Infatti, è previsto che «1. Il contribuente può eseguire il

pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata ai sensi dell'articolo 33, nella misura non inferiore al venti per cento entro il termine di cui all'articolo 37 e, per il rimanente importo, in un numero di otto rate trimestrali ovvero, per importi superiori a ventimila euro, in un numero massimo di dodici rate trimestrali, fornendo apposita comunicazione in sede di dichiarazione della successione. La dilazione non è ammessa per importi inferiori a mille euro».

Con la rateazione, viene ridotto il vantaggio per l'Erario di incassare subito il tributo, ma per lo Stato (e anche per il contribuente che vuole togliersi il pensiero) è sempre meglio che attendere tre anni e poi riscuotere il pagamento ratealmente.

In altre parole, la norma prevede una forma sui generis di autoliquidazione in quanto il pagamento è effettuato non contestualmente alla presentazione della dichiarazione, come avviene peraltro per le imposte ipotecarie e catastali, ma entro novanta giorni, con la possibilità di rateizzare. Vi è quindi una scissione temporale tra l'autoliquidazione e il versamento, diretta proprio a contemperare l'interesse dello Stato a incassare e l'esigenza del contribuente di non ricorrere a risorse proprie o a finanziamenti.

L'Ufficio controlla la successione e notifica apposito avviso di liquidazione entro due anni, chiedendo il maggior tributo, gli interessi, ed anche la sanzione, alla quale si applica la disciplina del ravvedimento oneroso, e quindi la riduzione ad un terzo.

Evidenziamo subito, ma poi ci torneremo, l'applicazione della sanzione. Il contribuente non solo autoliquidava il tributo ma deve farlo bene, perché se sbaglia sarà sanzionato.

La soppressione della necessità della liquidazione da parte dell'Ufficio ha condotto anche alla soppressione dell'imposta suppletiva, diretta a correggere gli errori fatti dall'Ufficio.

Ed infatti il comma 7 dell'art. 27 è sostituito dal seguente: «7. È principale l'imposta autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento e quella liquidata dall'ufficio a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione in base alle dichiarazioni presentate; è complementare l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica».

Resta il dubbio, abolita l'imposta suppletiva, se l'Ufficio possa correggere più volte la liquidazione fatta dal contribuente e se possa correggere la propria rettifica. Il principio dell'unicità dell'accertamento, oggi statuito dall'art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente non sembra rilevare, riguardando i tributi periodici (e non è questa la sede per vagliare la ragionevolezza del limite posto dalla norma), né sembra rilevare la nuova disciplina dell'autotutela posta dagli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* dello stesso Statuto. Il silenzio della norma potrebbe lo stesso condurre ad una soluzione negativa, non potendo essere la relativa imposta qualificata come complementare non essendo accertamento d'ufficio o di rettifica. Ma ragioni di interesse pubblico conducono a considerare ammissibile più di un avviso di liquidazione se questo è diretto a delimitare bene la capacità contributiva del contribuente, configurando sempre un'imposta principale postuma. Salvo che la giurisprudenza non ravvisi maggiori limiti alla c.d. autotutela sostitutiva. Peraltro,

oltre al recupero del tributo, vi è la possibilità del rimborso. Ed in caso di errore di calcolo l'autotutela a favore del contribuente è espressamente prevista dal citato 10-*quater*.

La liquidazione è controllata anche avvalendosi di procedure automatizzate. Entra qui in gioco l'Intelligenza Artificiale o comunque l'utilizzo di algoritmi evoluti. Resta il dubbio se la procedura automatizzata sarà priva di un controllo umano e quindi in contrasto con i principi ricavabili dal disegno di legge sull'Intelligenza Artificiale che, al comma 2 dell'art. 13, impone l'utilizzo dell'Intelligenza Artificiale in funzione strumentale e di supporto all'attività provvedimentoale, nel rispetto dell'autonomia e del potere decisionale della persona che resta l'unica responsabile dei provvedimenti e dei procedimenti in cui sia stata utilizzata l'Intelligenza Artificiale.

Chi autoliquida? La norma fa riferimento ai soggetti obbligati al pagamento. Quindi il soggetto passivo o meglio i soggetti obbligati al pagamento come identificati dall'art. 36: eredi, chiamati, legatari. Ma la successione è firmata solo da chi presenta la dichiarazione; né si può immaginare l'obbligo di firmarla per tutti (e forse la liquidazione operata dall'Ufficio era prevista anche per questo). Nella dichiarazione dei redditi il problema non si pone, essendo individuale. Nella dichiarazione di successione si pone perché è firmata da un solo erede (o chiamato). Ne discendono problemi se qualcuno non è d'accordo con l'autoliquidazione. Anche perché riceverà l'avviso in rettifica con le relative sanzioni. Chi non ha firmato potrà opporsi quantomeno al pagamento delle sanzioni? Chi non è d'accordo potrebbe opporsi a pagare la propria quota a chi ha pagato? O dovrà chiedere rimborso all'Ufficio e sollevare il relativo giudizio? E il giudizio tra i successori sarà presso il giudice ordinario o quello tributario? Tutte domande alle quali si dovrà dare risposta.

3. Nell'imposta di registro è pure introdotta l'autoliquidazione (attuando, grazie alla spinta della digitalizzazione, un'idea che appare risalente nel tempo in quanto di autotassazione nell'imposta di registro si parla già dal 1978: cfr. RASTELLO L., *Profili amministrativi della proposta per la cd. autotassazione relativa ad atti pubblici privati ed autenticati*, in *Riv. not.*, 1978, I, 1297 ss. dove l'osservazione, che sul piano quantitativo le funzioni degli uffici non sono ridotte in misura rilevante).

È, intanto, modificato l'art. 16 disponendosi che «1. Salvo quanto disposto nell'art. 17, la registrazione è eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dai soggetti obbligati al pagamento, con la data del giorno in cui è stata richiesta». Ed è disposto con il comma 6-bis che «Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabilite modalità, anche telematiche, di esecuzione della registrazione».

La norma non dice "autoliquidate" ma "liquidate", senza particolare rilevanza giuridica. Si parla, peraltro, di autoliquidazione all'art. 54, dove a seguito delle modifiche è disposto che: «1. All'atto della richiesta di registrazione il richiedente paga l'imposta autoliquidata a norma del comma 1 dell'articolo 16».

Di autoliquidazione si parla anche nell'art. 19, relativo alla denuncia di eventi successivi alla registrazione, prevedendosi che va fatta «*previa autoliquidazione e pagamento del relativo importo*» e soprattutto nell'art. 41 dove ora si dispone che: «*2-bis. L'ufficio, per gli atti per i quali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché la regolarità dei versamenti. Nel caso in cui risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione al contribuente con l'invito a effettuare, entro il termine di sessanta giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata nonché della sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento è effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è ridotto a un terzo*».

Si modifica anche la definizione di imposta principale, prevedendosi la soppressione delle parole: «*nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica*». La nuova formulazione sarà quindi: «*Art. 42 Imposta principale, suppletiva e complementare 1. È principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso*».

Non viene soppressa, però, la fattispecie dell'imposta suppletiva perché la liquidazione resta per gli atti giudiziari e quelli registrati a debito.

Anche in questo tributo nel sistema tradizionale il contribuente doveva attendere la liquidazione dell'Ufficio. Che, però, in sede di registrazione, era effettuata in modo per così dire informale. Adesso, il contribuente autoliquidava il tributo e l'Ufficio provvede a rettificare. Anche qui sorgono i problemi relativi a chi firma la liquidazione, a chi risponde della sanzione, su chi può chiedere il rimborso ecc., che abbiamo già sollevato con riferimento alla successione.

E anche qui, con l'introduzione del comma 2-bis dell'art. 41, si prevede che l'Ufficio, per gli atti non notarili (sui quali ci soffermeremo nel prossimo paragrafo), anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, la regolarità dell'autoliquidazione nonché la regolarità dei versamenti. Nel caso in cui risulti una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione con l'invito a pagare entro sessanta giorni l'imposta, gli interessi di mora e la sanzione.

Un'innovazione comunque significativa, anche perché nell'imposta di registro non ci si limita ad applicare l'aliquota, ma si qualifica la fattispecie, in quanto per l'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione.

4. In realtà, il sistema dell'imposta di registro era già stato modificato con riguardo ai notai. A seguito dell'approvazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, modificato con il D.Lgs. 18 gennaio 2000, n. 9, e relativo regolamento D.P.R. 18 agosto 2000, n. 308, alla registrazione di atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale, si provvede, a decorrere dal 30 giugno 2000, con procedure telematiche. Le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché le domande di annotazione e di voltura catastale sono presentate su un modello unico informatico da trasmettere per via telematica unitamente a tutta la documentazione necessaria. Le formalità sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione.

Gli Uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione ad opera del notaio e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta (in origine) giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei notai, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica una sanzione.

Vi è, però, una differenza che salta all'occhio. Nel caso del notaio non vi è applicazione della sanzione. Negli altri casi (registro e successioni) abbiamo un espresso richiamo della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La differenza potrebbe avere una rilevanza sistematica.

Con riguardo all'innovazione relativa i notai sottolineavo (*L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1245) che «*La liquidazione da parte dell'ufficio era generalmente considerata un elemento caratterizzante le imposte indirette sui trasferimenti rispetto alle imposte dirette e all'Iva dove, invece, l'imposta è solitamente autoliquidata dal contribuente. E tale peculiarità veniva ricollegata soprattutto alla necessità che l'ufficio verificasse l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione (art. 20 DPR n. 131/1986). Con la nuova disciplina l'imposta è invece autoliquidata dal pubblico ufficiale, per cui si pone il problema di stabilire se sotto tale profilo procedimentale venga superata la distinzione tra le imposte sui trasferimenti e le altre imposte*». E aggiungevo che «*Con il termine "autoliquidazione" si fa riferimento, comunemente, all'obbligo, posto a carico del contribuente, di determinare l'imposta dovuta, attraverso l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile*». Si tratta di una forma di applicazione del tributo che ha interessato un'ampia platea di contribuenti a seguito della c.d. "legge Visentini" (legge 2 dicembre 1975, n. 576) con la quale si è statuito che i soggetti all'imposta sul reddito delle persone fisiche sono tenuti a liquidare e versare direttamente l'imposta dovuta. Dell'autoliquidazione in linea teorica è possibile offrire due letture alternative. Per la

prima, il potere di determinare l'imposta dovuta sarebbe necessariamente proprio dell'amministrazione, in quanto esercizio di un pubblico potere. Gli atti del contribuente (dichiarazione, liquidazione, versamento) avrebbero un carattere provvisorio cui seguirebbe un provvedimento dell'Amministrazione diretto a confermare o rettificare la determinazione effettuata dal contribuente. Per una seconda lettura, invece, si avrebbe un trasferimento di attività dall'amministrazione al contribuente; la tutela dell'interesse pubblico alla corretta applicazione del tributo non verrebbe pregiudicata, perché permarrrebbe in capo all'amministrazione il potere di controllare se il contribuente abbia esattamente adempiuto agli obblighi impostigli dalla legge. Alla luce di queste considerazioni concludevo che *“Questa seconda lettura sembra la più adatta, secondo la comune opinione, all'autoliquidazione nelle imposte dirette e nell'Iva, dove è previsto un controllo generalizzato solo relativamente alla correttezza matematica del calcolo e ad aspetti affini: ai sensi dell'art. 36 bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600, infatti, si iscrivono a ruolo le maggiori imposte dovuta agli errori materiali e di calcolo. Successivamente, si procede soltanto ad un controllo selettivo delle dichiarazioni, che riguarda una percentuale molto ridotta delle stesse. In altri termini, nelle imposte dirette e nell'Iva il fenomeno dell'autoliquidazione induce a ritenere che la funzione istituzionale di determinare in modo analitico l'imposta e di redigere la relativa documentazione ricada sul contribuente, in quanto l'amministrazione procede ad un controllo minimo e selezionato delle dichiarazioni. Nell'imposta di registro, invece, il controllo sulla correttezza dell'autoliquidazione viene effettuato su tutti gli atti, e non si limita ai meri errori materiali e di calcolo. Il controllo viene eseguito, in una prima fase, con l'elaborazione automatica dei dati inseriti attraverso un software. L'assenza di anomalie evidenziate dal programma non autorizza però l'ufficio a non procedere al controllo della liquidazione, che va egualmente compiuto su tutti gli atti e che non si può limitare alla verifica della correttezza matematica del versamento, ma deve riguardare anche la qualificazione della fattispecie (l'atto oggetto della registrazione) a norma dell'art. 20 del DPR n. 131/1986. Controllo generalizzato e sostanziale che discende appunto dalla regola normativa per la quale l'imposta di registro va applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti, rinviandosi ad un controllo successivo la valutazione del valore venale dei beni oggetto dell'atto. Nella disciplina dell'imposta di registro, inoltre, l'autoliquidazione, a differenza di quanto avviene nella disciplina delle imposte dirette, non è operata dal contribuente (nella fattispecie, la parte contraente), ma dal notaio; e, sebbene non sia previsto un provvedimento che confermi la liquidazione del notaio, dalla previsione del controllo generalizzato e sostanziale discende che essa debba considerarsi provvisoria e non definitiva: ne è conferma la mancanza di applicazione delle sanzioni nel caso di rettifica della liquidazione operata dal notaio, qualora questi versi la maggiore imposta entro quindici giorni». In altri e più sintetici termini, ritenevo, e tuttora ritengo rispetto a quella disciplina, che la liquidazione sia rimasta in capo all'amministrazione (e vedi anche MASTROIACOVO V. - PURI P., *Adempimento unico. Recupero di imposta principale**

dopo la registrazione, in *Studi e materiali, Quaderni semestrali del Consiglio Nazionale del Notariato*, 2004, 1, 349 ss. per i quali l'inerzia dell'Amministrazione, che non notifica entro sessanta giorni l'avviso di liquidazione, comporta una sorta di "validazione confermativa" della liquidazione dell'imposta principale operata dal notaio).

Queste conclusioni forse non si addicono alle attuali innovazioni. L'applicazione della sanzione infatti ha rilevanza sistematica, ponendo a carico del contribuente non solo l'obbligo di liquidare, ma di svolgere la funzione in modo diligente, per non incorrere nella sanzione. L'Ufficio non procede più alla liquidazione ma controlla, a tappeto e non a campione, la regolarità dell'autoliquidazione. Anche in questi tributi, quindi, sembra assistersi ad un trasferimento di attività dall'Amministrazione al contribuente. E con qualche problema di coerenza sistematica con riguardo alla registrazione del notaio, solo ridotto dalla previsione della sanzione anche per il Pubblico Ufficiale qualora non paghi entro quindici giorni le somme richieste con l'avviso eventualmente ricevuto.

5. La riforma delle imposte indirette ci dà l'occasione per evidenziare una modifica normativa ad oggi passata quasi sotto silenzio, complice il caldo agostano. Il D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110 all'art. 14 ha previsto la concentrazione della riscossione nell'accertamento anche per i tributi in oggetto e per i relativi atti, compresi quelli qui esaminati, che diventano quindi atti impropri. Non si attenderà più l'iscrizione a ruolo, ma in base all'avviso, che dovrà contenere la relativa avvertenza, in caso di mancato pagamento si potrà procedere direttamente all'esecuzione forzata. Non più solo l'accertamento esecutivo, quindi, ma anche l'avviso di liquidazione esecutivo. Sembra, però, che si dovrà attendere l'approvazione dei relativi regolamenti, dato che la modifica normativa è stata effettuata, con un testo di difficile comprensione, con l'inserimento della previsione in oggetto nella lett. h), comma 1, dell'art. 29 D.L. n. 78/2010 (e nel Testo Unico sulla riscossione ad oggi approvato la relativa parte non è stata inserita perchè rinviata al Testo Unico sull'accertamento).

Una riforma da salutare con favore, per entrambi gli aspetti, essendo ragionevole uniformare le diverse discipline, ma che rende ancora più urgente la previsione di una qualche forma di contraddittorio anche in questo campo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASCIU A.F. - NUZZO E., *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991

A. F. BASCIU, *L'autoliquidazione del tributo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1986, I, 174 ss

L DEL FEDERICO L. - MONTANARI F., (voce) *Liquidazione del tributo*, in *Enc. giur. Treccani, Diritto online*, 2014

GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020

MASTROIACOVO V. - PURI P., *Adempimento unico. Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *Studi e materiali, Quaderni semestrali del Consiglio Nazionale del Notariato*, 2004, 1, 349 ss.

MONTANARI F., *La liquidazione nei diversi modelli di attuazione dei tributi*, Bologna, 2010

RASTELLO L., *Profili amministrativi della proposta per la cd. autotassazione relativa ad atti pubblici privati ed autenticati*, in *Riv. not.*, 1978, I, 1297 ss.

RINALDI R., *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000

RINALDI R., *Liquidazione dei tributi*, in in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario dir. pubb.*, Milano, 2006, IV, 3556 ss.

ROMANELLI GRIMALDI E., *Avviso di liquidazione*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989

SALANITRO S., *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1245 ss.