

**Contraddittorio e imposte indirette sui trasferimenti nel decreto 24 aprile 2024**

***Cross-examination and indirect taxes on transfers in the decree of 24 april 2024***

di Guido Salanitro - 18 giugno 2024

**Abstract**

Il D.M. 24 aprile 2024, in attuazione dell'art. 6-bis L. 27 luglio 2000, n. 212, ha individuato gli atti esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo. Nell'individuare il perimetro di applicazione della norma, sono esclusi, attraverso il riferimento ai vari tipi di avvisi di liquidazione, buona parte degli atti autonomamente impugnabili in materia di imposta di registro, successione e donazione. La soluzione accolta dal decreto non convince, trattandosi quasi sempre di atti con i quali l'Amministrazione non si limita a correggere errori di calcolo o ad applicare valori matematici come quelli catastali, ma procede a valutazioni sostanziali per le quali risulta, invece, opportuno un momento di confronto con il contribuente.

**Parole chiave:** contraddittorio, avviso di liquidazione, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni

**Abstract**

*The Decree of the Ministry of Economy and Finance of 24 April 2024, implementing article 6-bis of law 27 July 2000, n. 212, identifies the acts excluded from the obligation of preventive cross-examination. In identifying the scope of application of the law, a good part of the autonomously contestable acts relating to registration fee, inheritance and donation tax are excluded, through reference to the various types of settlement notices. The solution adopted by the decree is not convincing, as it is almost always an act with which the administration does not simply correct calculation errors or apply mathematical values such as cadastral values, but proceeds with substantial assessments for which, instead, a moment of discussion with the taxpayer is appropriate.*

**Keywords:** *right to be heard, settlement notice, registration fee, inheritance and donation tax*

**SOMMARIO:** 1. La disciplina. - 2. Gli atti automatizzati. - 3. Gli atti di pronta liquidazione. - 4. Cosa resta? - 5. *Post scriptum*.

1. La L. 9 agosto 2023, n. 111 ha delegato il governo, con la lett. f) dell'art. 4, ad introdurre una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; con l'art. 17, lett. b), (nell'ambito dei procedimenti accertativi) ad applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi

dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato (e con la lett. g) dello stesso art. 17 il contraddittorio viene previsto anche nell'ambito dell'adempimento collaborativo e del concordato biennale).

La norma è stata attuata con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che ha introdotto l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente per il quale «1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo. 2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione».

Una prima difficoltà sembra emergere dal confronto tra le norme, in quanto il riferimento alla liquidazione e pronta liquidazione (e al controllo formale) non è contenuto nella legge delega. Ma le perplessità aumentano con riferimento al decreto che ha individuato i casi di esclusione, soprattutto se si guarda alle imposte indirette sui trasferimenti.

È stato, infatti, emanato il D.M. 24 aprile 2024, titolato “*Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*”.

Nel decreto, in attuazione delle norma dello Statuto e come anche preannunciato nell'atto di indirizzo del Dipartimento delle finanze del 29 febbraio 2024, vi è un elenco di atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati (definiti come ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione) tra i quali sono compresi, per quanto qui interessa, alla lett. f), gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; e alla lett. g), gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 maggio 1988, n. 154.

Vi è, inoltre, un elenco degli atti di pronta liquidazione (definiti come ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa Amministrazione) tra i quali sono compresi alla lett. c), gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, dei seguenti tributi: i) imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; ii) imposte ipotecaria e catastale e tasse ipotecarie di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; iii) imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Già le definizioni contenute nel decreto suscitano qualche perplessità, perché gli atti automatizzati dovrebbero implicare non solo un incrocio tra le banche dati ma anche un'assenza di valutazione sostanziale, tale da escludere l'utilità del contraddittorio. Quanto alla pronta liquidazione, essa sembra presupporre, oltre ad un'assenza di valutazione sostanziale, una condizione nella quale l'Ufficio possa operare velocemente, e per la quale quindi non sarebbero richiesti (e consentiti) termini particolarmente lunghi.

2. Guardando agli atti che qui interessano, l'unico atto che per il quale, anche alla luce della legge delega, appare corretto non richiedere un contraddittorio è l'avviso di liquidazione dei tributi a seguito di determinazione della rendita definitiva in luogo di quella proposta (o in mancanza di rendita) (la summenzionata lett. *g*) del decreto). La determinazione del valore catastale, ai vari fini delle imposte di registro e successioni e donazioni, avviene sulla base delle rendite attribuite; in mancanza, per evitare un'ingiustificata diversità di trattamenti, il contribuente nell'atto o nella dichiarazione di successione può chiedere l'attribuzione della rendita (definitiva); gli Uffici procedono celermente alla determinazione della rendita (con apposito avviso di classamento) e alla liquidazione del maggior tributo in base alla rendita assegnata. Si tratta, quindi, di un mero calcolo matematico, rispetto al quale non vi è luogo per il contraddittorio.

Sorgono invece dubbi sugli altri casi di esclusione.

Lascia, innanzitutto, perplessi il riferimento, tra gli atti automatizzati, agli avvisi di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Pur essendo pacifico che in generale si dovrebbe discorrere di ipotesi di decadenza per decorso del termine o del compimento di atti non consentiti, basta richiamare alla mente la giurisprudenza in materia per capire come possa essere utile un previo contraddittorio. Certamente l'Ufficio si basa sull'incrocio tra le banche dati, e quindi vi è una certa coerenza con la definizione contenuta nel decreto, ma preoccupa scoprire che per l'Agenzia si tratta di attività automatizzata dove ci si limita ad un mero controllo formale fatto dal software, senza una verifica sostanziale. L'unica consolazione si trae dalla considerazione che nello stesso elenco vi sono gli accertamenti parziali e gli atti di recupero, forse non troppo dissimili dagli avvisi di liquidazione in esame, e per i quali in questa Rivista altra dottrina aveva già evidenziato l'opportunità di consentire il contraddittorio (VIOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 578 ss.). Mal comune, mezzo gaudio.

Non sono contemplati, peraltro, gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali in materia di imposte sulle successioni e donazioni. L'omessa menzione è, forse, dovuta non ad una svista, ma al fatto che, nella generalità dei casi, le agevolazioni riguardano i tributi ipotecari e catastali, non quello donativo o successorio, anche in relazione a successioni e donazioni. Ma a parte sempre possibili modifiche legislative, non si possono escludere ipotesi attualmente vigenti, come quella contemplata dall'art. 4-ter D.Lgs. n. 346/1990 (in tema di trasferimenti

di aziende o di rami di esse e la relativa decadenza in mancanza di prosecuzione dell'attività di impresa per un quinquennio).

**3.** Va peggio per gli avvisi di pronta liquidazione. Non è questa la sede per approfondire la differenza tra liquidazione e accertamento in generale. Sembra utile, piuttosto, guardare alle discipline concrete.

Nell'imposta di registro con l'attività di liquidazione, che a seguito della riforma attualmente in corso sarà in futuro normalmente una rettifica dell'autoliquidazione svolta dal contribuente, l'Amministrazione non si limita ai meri errori materiali e di calcolo ma procede alla qualificazione della fattispecie (l'atto oggetto della registrazione). Ai sensi dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986, l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo. È sufficiente questo riferimento (ma è utile leggere anche le norme successive) per capire l'opportunità di un confronto con il contribuente per evitare errori di applicazione del tributo. E il contraddittorio assumerebbe una rilevanza ancora maggiore nel caso di recupero presso il notaio, titolare di competenze particolari che renderebbero particolarmente proficuo un confronto. Si tratta, comunque di un controllo sostanziale, rinviandosi ad un momento successivo la sola valutazione del valore venale dei beni oggetto dell'atto.

Anche in questo caso, si potrebbe obiettare che vi è una certa coerenza tra la definizione di pronta liquidazione contenuta nel decreto e la normativa dell'imposta di registro, coincidendo il riferimento agli elementi desumibili dall'atto. Ma l'attività sostanziale esplicita contrasta con la nozione di pronta liquidazione (e i lunghi termini previsti dall'art. 76 D.P.R. n. 131/1986 ne sono ulteriore conferma).

Nelle imposte sulle successioni, con riguardo all'attuale disciplina, la delicatezza della funzione è tale che per lungo tempo è stata riservata all'Amministrazione, che ha tre anni di tempo per procedere. Anche in questo caso ci si muove sui dati disponibili, ma si trascura l'attività di delicata interpretazione dei dati e delle norme che ad essi danno rilevanza.

Peraltro, in un'ottica di semplificazione, digitalizzazione (e maggior maturità del contribuente), il legislatore sta per inserire l'autoliquidazione anche per questo tributo. Anche qui la norma, nella versione attualmente in circolazione, prevede che l'ufficio non procede solo alla correzione degli errori materiali e di calcolo ma anche a escludere: *i*) le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità di cui agli artt. 21 e 24 o eccedenti i limiti di deducibilità di cui agli artt. 22 e 24, nonché gli oneri non deducibili a norma dell'art. 8, comma 1; *ii*) le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione; *iii*) le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste negli artt. 25 e 26 o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione. Con un termine biennale che contrasta anch'esso con la nozione di pronta liquidazione.

Si tratta, com'è evidente, di molteplici questioni rispetto alle quali il contraddittorio preventivo è senz'altro opportuno (anche se talvolta, chissà, controproducente per il contribuente).

Se si confronta poi le fattispecie in esame con le altre ipotesi di pronta liquidazione vi sono sostanzialmente solo gli esiti di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, dimenticando che si tratta proprio di antecedenti procedurali rispetto all'iscrizione a ruolo, che in qualche modo consentono di dar vita ad una sorta di contraddittorio.

4. A rendere ancora più curiosa la scelta del legislatore è la considerazione che così, nelle imposte indirette sui trasferimenti, si impone il contraddittorio sostanzialmente solo per gli accertamenti di maggior valore. In questo campo, però, il contraddittorio rischia di ridursi il più delle volte ad una transazione (nell'ambito dell'accertamento con adesione anch'esso ridisciplinato), trattandosi di determinare un valore venale dagli incerti confini. Le controdeduzioni del contribuente consisteranno nel difendere il valore dichiarato (nell'imposta di registro coincidente con il prezzo regolarmente tracciato) e nel contestare quello proposto dall'Amministrazione nello schema d'atto; nell'atto adottato, l'Amministrazione potrà tener conto delle osservazioni del contribuente e determinare un valore inferiore. In pratica, il contribuente dichiara 10, l'Ufficio indica nello schema d'atto 20, si chiude a 15 (sulla base, sia chiaro, degli elementi prodotti dal contribuente). Più una transazione, che un contraddittorio.

Nella liquidazione, invece, il contraddittorio verterebbe proprio sui presupposti per l'applicazione delle varie norme e aliquote, senza alcun spazio alla transazione, da un lato ottimizzando l'attività dell'Amministrazione, dall'altro consentendo al contribuente di far valere le proprie ragioni senza ricorrere al giudice. In altri termini, è proprio nelle attività che il decreto definisce automatizzate o di pronta liquidazione (eccettuate quelle di natura meramente matematica) che meglio emergerebbero i lati positivi del contraddittorio.

5. Nelle more della pubblicazione, nella dottrina notarile (e sui social) si sono diffuse almeno due letture che provano a mitigare gli effetti del D.M., proponendo una lettura restrittiva delle nozioni di *“omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni”*. Per una prima lettura, si dovrebbe guardare al contenuto degli avvisi, per verificare se contengono solo un mero errore materiale o di calcolo. Per una seconda lettura, andrebbero comunque esclusi dal perimetro del D.M. tutti gli avvisi di liquidazione della imposta principale postuma, dei quali oggi sono destinatari solo i Pubblici Ufficiali, ma che avranno ampia applicazione a seguito della prossima riforma. La prima tesi convince poco, perché lascia nell'incertezza il funzionario che dovrebbe decidere volta per volta. La seconda tesi è certamente più apprezzabile, conducendo addirittura al risultato che nella maggioranza dei casi avremo il contraddittorio necessario. Ma la lettera del D.M., che fa riferimento all'insufficiente versamento, non sembra lasciare spazio a questa interpretazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, III, 99 ss.

FANTI G., *Il contraddittorio preventivo e l'imposta di registro*, in *Federnotizie.it*, 24 maggio 2024

GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1, 111 ss.

MARCHESELLI A., *Bianco, rosso e verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 aprile 2024

MARCHESELLI A., *Gurdulù alle piramidi: note critiche su contraddittorio e favor rei nella riforma fiscale*, in questa *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 575 ss.

MASTROIACOVO V., *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 2, 604 ss.

MICELI R., *Il contraddittorio nei procedimenti automatizzati. Si consolidano interpretazioni svalutative della giurisprudenza di legittimità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2024, 4, 324 ss.

VIOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 578 ss.

ZUCCARELLO A., *Il difficile ruolo del contraddittorio nei controlli automatizzati delle dichiarazioni*, in SALANITRO G. (a cura di), *Scenari dell'Intelligenza artificiale. Uomo e Algoritmi nelle scienze sociali*, Pisa, in corso di pubblicazione.