

RELAZIONE

Corso di formazione per i giudici tributari : Roma,sede rappresentanza Parlamento Europeo, 8.6.2023

DDL DELEGA FISCALE (ART.10):LA REVISIONE DEI TRIBUTI INDIRETTI (IVA ESCLUSA)

MASSIMO SCUFFI-PRESIDENTE CORTE GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI II° GRADO DEL VENETO

Art. 10. (Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti diversi dall'IVA)

Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva 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:

- a) razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile;***
- b) prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro;***
- c) semplificare la disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali tenendo conto, in particolare, della dematerializzazione dei documenti e degli atti;***
- d) prevedere l'applicazione di un'imposta, eventualmente in misura fissa, sostitutiva dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari;***
- e) ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici;***
- f) semplificare le modalità di pagamento dei tributi e assicurare sistemi più efficienti di riscossione anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento;***
- g) rivedere le modalità di applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari con finalità di semplificazione e con la previsione della preventiva richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.***

Il DDL delega fiscale (n.1038) approvato il 15 marzo 2023 dal Consiglio dei Ministri (e presentato il successivo 23.3) contiene , negli artt.2 e 3, i principi e criteri direttivi generali-di diritto tributario interno,unionale ed internazionale - che il Governo sarà chiamato ad osservare nell'esercizio della delega di cui all'art.1.

La delega è rivolta ad attuare -con l'emanazione nell'arco di 24 mesi dei relativi Dlgs -la riforma del sistema fiscale italiano (sul piano sostanziale e su quello procedimentale/processuale),quale priorità individuata nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR).

Tra gli obiettivi principali della delega rientra l'aumento di efficienza della struttura dei tributi e la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale da realizzare-tra l'altro- con la razionalizzazione e la semplificazione dell'attuale sistema nelle singole componenti ed adempimenti fiscali .

Per quanto concerne la imposizione indiretta diversa dall'IVA l'art.10 specifica mezzi e modalita' per esaudire questi principi di "efficientamento" con particolare riferimento all'imposta di registro ed all'imposta sulle successioni e donazioni,

Vediamo nel dettaglio le singole parti della disposizione con i criteri che suggerisce .

a) -accorpamento e soppressione di determinate fattispecie imponibili, revisione della base imponibile e delle aliquote applicabili.

1.La delega vuole innanzitutto porre sotto osservazione i c.d *micro prelievi* (imposte, tasse, diritti), erariali e territoriali, introdotti nel tempo il cui gettito e' trascurabile per l'Erario (pari allo 0,01% del totale delle entrate tributarie dello Stato)mentre risultano elevati i costi di adempimento per i contribuenti.

Tali forme di imposizione contribuiscono alla complessita` del sistema per i molteplici adempimenti che implicano a fronte di costi gestionali elevati per cui -nell'ottica della semplificazione di cui si e' detto -occorrerebbe procedere di una opera generale di rilevazione e sfoltimento sistematico tendenzialmente rivolto alla loro soppressione

A mero titolo esemplificativo, tra i micro-prelievi da attenzionare in senso abolitivo vi sono : il cd. superbollo, la tassa di laurea, le tasse di pubblico insegnamento, l'imposta sugli intrattenimenti, la maggiorazione del tributo comunale sui rifiuti, la tassa regionale di abilitazione all'esercizio professionale, l'addizionale regionale sui canoni per le utenze di acque pubbliche, i diritti di licenza sulle accise,l'imposta erariale sui voli dei passeggeri di aerotaxi ed aeromobili privati ,la tassa sulla emissione di anidride solforosa ed ossidi di azoto,l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili.

2.Per quanto concerne la revisione di aliquote e base imponibile non si rinvencono indicazioni specifiche ma e' indubbio che occorra una armonizzazione di sistema intervenendo con riordini mirati , ad esempio elaborando meccanismi antielusivi che scoraggino operazioni dove si annidano scopi di indebito vantaggio fiscale senza valide ragioni esimenti ,diminuendo od eliminando divari troppo marcati tra tipologie di imposte e/o tra aliquote applicabili alle fattispecie.

In tema di imposta di registro(TU 131/86)penso alle c.d *cessioni indirette* che consistono in cessioni di complessi aziendali(nella totalita' o per rami)assogettabili ad imposta di registro proporzionale (e suscettibili di rettifica nel valore di avviamento)scomposte artatamente in vendite frazionate di singoli cespiti(*step transactions*)che scontano la sola Iva detraibile ovvero ad operazioni "combinate" di conferimento di azienda in *newco* (sottoposte a tassa fissa)con piu' o meno immediata cessione delle azioni (in regime di PEX ¹,cioe' di esenzione dalla tassazione delle plusvalenze) per la realizzazione -nonostante la assenza di reali esigenze tecnico-produttive o di riorganizzazione aziendale- degli effetti propri di una (ben piu' onerosa)cessione di azienda .

Intervenendo in maniera netta ed univoca sulle modalita' applicative(ed esenzioni) dei tributi interessati verrebbe in qualche modo uniformata o comunque meglio coordinata anche l'attivit  di controllo degli Uffici nella valutazione degli atti sottoposti a registrazione suscettibili di essere -a

¹ *Participation exemption*

seconda dei casi-interpretati in chiave antielusiva (come consentito dall'art.53 bis del TUR nonostante l'approccio "cartolare" imposto dalla nuova formulazione dell'art.20 del TUR) con la conseguenza di alimentare un contenzioso giudiziario che potrebbe essere invece -sotto questo profilo-ridimensionato a fronte di vantaggi parificati per il contribuente.

3.Ma e' soprattutto l'imposta sulle successioni (e donazioni)che meriterebbe una profonda revisione in termini di aliquote e base imponibile .

Come e' noto la struttura della ISD italiana (TU 346/90)è piuttosto "generosa" rispetto a quella di altri paesi europei perché ha aliquote più basse e franchigie più elevate.

Va inoltre considerato che, nel determinare a quanto ammonta il trasferimento, il valore degli immobili viene di regola calcolato non secondo il loro valore di mercato, ma in base al loro valore catastale,rimanendo significativamente inferiore, con conseguente riduzione del valore complessivo dell'asse ereditario o della donazione a cui applicare l'imposta .

Il risultato è che il gettito dell'imposta rimane piuttosto modesto(0,11% delle entrate totali) e tale andamento al ribasso rispecchia fedelmente le modifiche alla ISD approvate nel corso degli ultimi trent'anni.²

Una proposta ragionevole potrebbe essere dunque quella di mantenere -innanzitutto-franchigie sufficientemente elevate, in modo tale da evitare che la tassazione ricada prevalentemente sulle proprietà del ceto medio (tenuto conto che una buona parte delle ricchezze di grandi dimensioni sono detenute all'estero, spesso celate al fisco tramite mandati fiduciari o *trust funds*), introducendo altresì -in linea con le indicazioni al riguardo della delega - ulteriori misure di favore per le persone con disabilità che già fruiscono-se portatori di handicap grave-dell' aumento della franchigia (€1.500.000).

Al contempo occorrerebbe aumentare le aliquote (e la loro progressività) sui trasferimenti economicamente più importanti perché ciò potrebbe consentire di incassare di più e -nello stesso tempo- rafforzare il carattere redistributivo della ISD .

b)Estensione del sistema di autoliquidazione anche all'imposta successioni e per l'imposta di registro(come avviene, nell'ambito delle successioni, per le imposte ipotecarie e catastale, per l'imposta di bollo, per i tributi speciali catastali e per le tasse ipotecarie)

1.Va premesso che l'autoliquidazione e' un mezzo di riscossione "immediata" delle imposte dovute in base a quanto dichiarato dal contribuente senza l'intervento diretto dell'Amministrazione finanziaria.

Quindi il contribuente ,oltre ad indicare tutti gli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, effettua lui stesso il calcolo dell'imposta dovuta (liquidazione), che tradizionalmente era eseguito dall'AF (infatti fino alla riforma del 1973, il sistema tributario non conosceva né il versamento diretto del contribuente né -tanto meno-l'acconto dell'imposta).

² L'ISD venne introdotta in Italia a partire dal 1991, con aliquote progressive comprese tra il 3 e il 33 per cento e una franchigia complessiva di 250 milioni di lire. L'imposta fu poi completamente abolita nel 2001 dal Governo Berlusconi e infine, nel 2006, il Governo Prodi reintrodusse la ISD sul modello di quella in vigore prima dell'abolizione (aliquote dal 4% all'8% secondo gradi di parentela e franchigie individuali da €100.000 ad €1.000.000), con una struttura rimasta invariata fino ad oggi

Il sistema di autoliquidazione ha portato dunque ad una nuova forma di controllo nell'immediato, rivolta non più ad accertare la correttezza dei dati indicati in dichiarazione, bensì al calcolo liquidatorio operato dal contribuente.³

Naturalmente non viene meno, come di consueto, l'attività successiva (alla presentazione) di competenza del Fisco consistente nel:

1. controllo "formale" degli atti e delle dichiarazioni (secondo apposite liste selettive elaborate a livello centrale);
2. "accertamento" di merito da indirizzare sulle posizioni a specifico rischio di evasione (con avvio di apposita istruttoria primaria).

Vengono così a profilarsi plurime tipologie di imposta:

- imposta principale, ("immediata") applicata al momento della registrazione o presentazione della dichiarazione, compresa quella richiesta dall'Ufficio per correggere errori e/o omissioni incorsi in sede di autoliquidazione da parte del contribuente (imposta principale "postuma") che riceve in tal caso un avviso di liquidazione per l'integrazione;
- imposta "suppletiva", applicata successivamente per correggere errori ed omissioni dell'Ufficio;
- imposta "complementare" portata da un "avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta", che accerta il maggior valore rettificando i dati esposti dal contribuente e liquidando il nuovo tributo.

2. Ora la estensione della autoliquidazione, cui allude l'art. 10 della delega, non può che riguardare il pagamento della imposta principale (contestuale) e non interessa dunque - se non come richiamo per equivalente - l'imposta di registro che è già autoliquidata per intero dal contribuente o dal notaio rogante in sede di registrazione dell'atto sui valori dichiarati unitamente alle imposte ipotecarie (salva l'alternativa Iva - registro).

L'imposta di successione (e sulle donazioni) è invece organizzata diversamente secondo un sistema solo di "parziale" autoliquidazione: la presentazione della dichiarazione di successione è subordinata al pagamento (da parte del contribuente o del notaio rogante con la provvista del primo) di parte dei tributi dovuti quando si apre una successione ereditaria mentre l'assolvimento dell'imposta di successione (principale) è rimessa alla valutazione e liquidazione dell'Ufficio ricevente.

Infatti prima di effettuare la spedizione telematica del modulo contenente la dichiarazione di successione (cioè il documento digitale in cui viene raffigurata la vicenda ereditaria e descritto e valorizzato il patrimonio del defunto) occorre aver assolto: l'imposta ipotecaria (2% del valore degli immobili compresi nell'eredità), l'imposta catastale (1%), l'imposta di bollo (85 euro), la tassa di attestazione di avvenuta presentazione (32 euro), i diritti di ricerca per ciascuna Conservatoria (7,44 euro), la tassa ipotecaria (90 euro), la tassa di esame della dichiarazione ai fini della trascrizione (18,59 euro), la tassa di compilazione per ogni nota di trascrizione (3,72 euro), la tassa di compilazione della prima pagina della nota (1,24 euro).

³ In talune ipotesi, peraltro, è prevista l'autoliquidazione non solo per il calcolo dell'imposta, ma anche per quello di interessi e sanzioni, come nel ravvedimento operoso (art. 13 del Dlg 472/1997).

Una volta trasmessa la dichiarazione di successione (con prova del pagamento dei suddetti tributi e diritti) e' registrata all'Agenzia delle Entrate sara' l'Ufficio ,a sua volta ,ad inviare l'avviso di liquidazione dell'imposta di successione determinata in base al dichiarato .

La delega propone dunque di eliminare questo segmento riconducendo all'autoliquidazione iniziale anche l'imposta di successione (o donazione)

Questa operazione non sara' pero' semplice ed indolore .

Nelle eredità complesse il calcolo dell'imposta di successione dovuta è infatti tutt'altro che agevole e rimarra' alto il rischio di errori e di contestazioni con il Fisco per dichiarazioni incomplete od infedeli

Si tratta infatti di calcolare non singoli cespiti ma l'intero patrimonio netto del *de cuius* portando all'attivo il valore degli immobili,azioni,titoli,crediti ,aziende e quote al netto di eventuali passività sulla cui differenza applicare le franchigie di legge secondo gradi di parentela e quindi liquidare l'imposta.

Inoltre ,trattandosi di imposta principale (autoliquidata *ex ante* in luogo della liquidazione spettante all'Ufficio)potrebbe entrare in gioco anche la responsabilita' del notaio rogante quale "coobbligato solidale" per l'imposta principale ,non essendo egli tenuto invece a rispondere per le imposte suppletive e complementari :il notaio infatti non puo' mai essere inciso ,neppure con potesta' di rivalsa, per importi-indeterminati nell'*an* e nel *quantum*-che non hanno copertura nella precostituzione della necessaria provvista(art.57 comma 2 TUR)⁴

3.Sembra poi utile suggerire l'introduzione di un "certificato successorio" -come gia' avviene in molti paesi europei e su esempio del modello unionale⁵- che attesti-oltre all'avvenuto pagamento delle imposte- la data di apertura della successione, lo *status* di erede ,i soggetti destinatari di disposizioni testamentarie, la composizione del patrimonio della successione, con valenza ed opponibilita' *erga omnes* per l'esercizio dei relativi diritti .

Attualmente,infatti, la dichiarazione di successione (di natura solo fiscale e non giuridica)non basta quale accettazione di eredita' con tutte le conseguenze che ne derivano , occorrendo allo scopo stipulare un nuovo atto trascritto con aggravio di spese notarili⁶.

c.d) semplificazione della disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali con applicazione di unica imposta in misura fissa, sostitutiva dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecarie e catastali, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni / donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto ed i registri immobiliari;

⁴ Il Regolamento UE n. 650/2012 ha istituito il Certificato Successorio Europeo (rilasciato da pubblico ufficiale)valevole per le successioni che presentino aspetti di internazionali.

⁶ Il "certificato di eredita'" e' previsto solo nelle Regioni a regime tavolare (Trentino Alto Adige ,Friuli Venezia Giulia, Trieste e Gorizia)

La delega -in questo paragrafo-si richiama all'imposta di bollo ed ai tributi minori di natura speciale collegati agli atti di trasferimento (a titolo oneroso e gratuito) con annesse formalità (atti che scontano l'imposta di registro o l'imposta sulle successioni e donazioni) prefigurando un intervento radicale di "accorpamento" in una sola imposta ⁷.

Invero pluralità di tributi e presupposti impositivi rendono estremamente complessa la loro gestione da parte dell'Amministrazione e ,al contempo,difficile la applicazione da parte dei contribuenti.

L'"unicità" della obbligazione tributaria e la conseguente semplificazione della modalità del prelievo, non potrà ,dunque, che avere effetti positivi, riducendo gli adempimenti a carico dei contribuenti (in coerenza con il sistema di autoliquidazione) e facilitando l' A.F. nei suoi compiti con eliminazione di tutti quei *micro tributi* (dei quali si e' fatta elencazione nel paragrafo precedente) il cui gettito resta trascurabile per l'erario.

e.f) riduzione e semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici; semplificazione delle modalità di pagamento dei tributi assicurando sistemi più efficienti di riscossione anche mediante utilizzo di mezzi elettronici.

La delega -con questo articolato innesto tecnologico -completa il piano di riforma della imposizione indiretta ponendosi nella medesima ottica di ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, finalità che costituisce uno dei principi cardine della riforma fiscale.

Viene così' evidenziata l'importanza di implementazione di nuove soluzioni tecniche con correlato potenziamento dei servizi telematici e rimarcata la necessità di semplificare le modalità di versamento dei tributi (ed una unica imposta e' sicuramente in grado di facilitare questi compiti) utilizzando mezzi informatici anche per rendere più efficienti i sistemi di riscossione.

La razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti fanno del resto parte del processo di "efficientamento" della pubblica amministrazione, ed agevolano senz'altro il rapporto di *compliance* con il contribuente migliorandone la fiducia per cui va auspicato il potenziamento della "digitalizzazione" (anche in funzione "predittiva")a superamento di gestioni ancora ancorate alla manualità ed al cartaceo.

g) revisione semplificativa delle modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari e previsione della previa richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile

Non e' possibile qui dar conto delle criticità che presenta l'istituto della registrazione degli atti giudiziari considerate le innumerevoli, spesso contraddittorie, direttive ministeriali e indirizzi

⁷ L'imposta di bollo assolta (in misura fissa,proporzionale,virtuale)su atti, documenti ,registri indicati nelle tabelle allegate al Dpr 462/72(cambiali ,conti correnti,fatture,etc..) e' gia' stata interessata dal decreto semplificazioni fiscali (DL 73/22)con differimento dei versamenti sulle fatture elettroniche e riduzione degli oneri amministrativi a carico del contribuente .

giurisprudenziali che dovrebbero essere prima esaminati e valutati in un unico contesto per individuare una disciplina armonica di regole e principi di semplificazione cui il legislatore dovrebbe attenersi nell'esercizio della delega .

Una importante novità che la delega espressamente prospetta e' piuttosto quella di attenuare la "solidarietà" prevista in materia di registro dall'art.57 TUR , indirizzando preventivamente la richiesta di pagamento alla parte soccombente con una sorta di "beneficio di escussione" a favore della parte vincitrice.

Sembra infatti logico assicurare l'effettività del principio di soccombenza nel pagamento delle spese processuali, facendone gravare l'obbligo (in assenza di soccombenza parziale o reciproca) in primo luogo sulla parte totalmente soccombente (purche' identificabile) e solo in via "sussidiaria" a carico della parte vincitrice al fine di eliminare una anomalia di sistema costringente la parte vittoriosa ad anticipare il costo dell'imposta a fronte dell'inerzia o mancata volontà della controparte perdente di far fronte alla obbligazione accessoria⁸.

In definitiva si può concludere affermando che l' istituto di regolamentazione della soccombenza come la estensione del sistema di autoliquidazione siano quelli a contorno più definito dove e' possibile pronosticare un risultato proficuo dai futuri decreti delegati, i contenuti della legge delegata per il resto risultando invece affatto imprevedibili ed incerti quanto meno per la genericità dei termini utilizzati e degli obbiettivi proposti .

⁸ Si veda in tal senso il disegno di legge presentato dalla senatrice Gaudiano ed approvato dalla Commissione finanze nel Maggio del 2022

