
L'emendabilità della dichiarazione di successione

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 3 Febbraio 2012

qual'è il termine ultimo per correggere la dichiarazione di successione già presentata all'Agenzia delle Entrate?

Con risoluzione n. 8 del 13 gennaio 2012 l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla emendabilità della dichiarazione di successione.

Il caso

TIZIO è deceduto in XXX il 12/04/1995. Il de cuius, titolare di alcuni beni immobili nel comune di XXX, lasciava quale unico erede del proprio patrimonio il contribuente istante, CAIO. Quest'ultimo conferiva una procura generale allo zio SEMPRONIO, affinché provvedesse alla redazione e presentazione della dichiarazione di successione nonché alla gestione dei beni da lui ereditati. Dopo la morte dello zio, CAIO, rientrato nella gestione dei beni, ha rilevato che la dichiarazione di successione, a suo tempo presentata, conteneva degli errori.

Alcuni beni di proprietà del de cuius risultavano omessi nella dichiarazione e un cespite indicato per un valore di lire 12.000.000 aveva, in realtà, un valore effettivo di gran lunga inferiore rispetto a quanto riportato in successione, pari a lire 500.000.

Il contribuente chiede, quindi, di conoscere se sia possibile procedere alla variazione in diminuzione del valore del bene indicato in misura errata. Egli ritiene, comunque, che sia possibile modificare il valore del cespite indicato in modo errato nella dichiarazione di successione, presentando una dichiarazione modificativa.

Il parere delle Entrate

L'Amministrazione finanziaria prende le mosse dal dettato normativo di riferimento.

La regola generale

L'art. 31, c. 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 prevede che la dichiarazione deve essere presentata entro un anno dalla data di apertura della successione (nel 1995, data di apertura della successione di TIZIO, tale termine era fissato in sei mesi).

Il comma 3 del medesimo articolo stabilisce, inoltre, che fino alla scadenza del termine di presentazione, la dichiarazione di successione può essere modificata.

Tale disposizione consente, pertanto, ai contribuenti che hanno compiuto errori nella dichiarazione di successione di presentare una nuova dichiarazione, modificativa della precedente, comunque entro il termine di un anno dalla data di apertura della successione.

L'emendabilità della dichiarazione

Errori materiali o di calcolo

In ordine all'ipotesi di emendabilità della dichiarazione di successione oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di fornire chiarimenti, tra l'altro, con la risoluzione 18 giugno 1999, n. 101.

Nella richiamata risoluzione, che esaminava la possibilità di procedere alla presentazione di una dichiarazione rettificativa, oltre il termine di presentazione della dichiarazione, per modificare in diminuzione il valore di un cespite, veniva rilevato che il principio dettato dall'art. 31, comma 3, del D.Lgs. n. 346/90 deve essere coordinato con la previsione dettata dall'art. 33, comma 2, del medesimo D.Lgs. secondo cui *"in sede di liquidazione l'Ufficio provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile"*.

Dal combinato disposto delle richiamate norme, concludeva la risoluzione, si desume che *"al di fuori delle ipotesi di errore materiale o di calcolo che emergono 'ictu oculi', eventuali precisazioni o rettifiche per poter essere prese in considerazione dall'ufficio devono essere effettuate nelle stesse forme e negli stessi termini previsti per la dichiarazione che si intende correggere"*.

Di fatto, la richiamata risoluzione riconosce la possibilità di procedere alla rettifica della dichiarazione anche oltre il termine previsto dall'articolo 31 nei soli casi di errori materiali o di calcolo, ovvero di errori che *"siano riconoscibili,*

incontestabili e oggettivamente desumibili in modo evidente dallo stesso contesto della dichiarazione e quindi rilevabili d'ufficio".

I chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria con la richiamata risoluzione trovavano il proprio fondamento nei principi affermati dalla Corte di Cassazione che con la sentenza 5 febbraio 1996, n. 946 ha precisato che *"sono correggibili gli errori materiali o di calcolo contenuti nelle dichiarazioni tributarie, quando essi emergono 'ictu oculi' dalla dichiarazione stessa"*.

Il contrasto giurisprudenziale per le altre ipotesi

Il tema della emendabilità della dichiarazione di successione è stato oggetto di successivi pronunciamenti da parte della Suprema Corte che, come rilevato dalla stessa Corte di Cassazione, sez. V, con la sentenza 20 giugno 2002, n. 8972, hanno condotto talvolta le diverse sezioni della Corte a formulare interpretazioni discordanti.

Detto contrasto interpretativo è stato definito con la sentenza emanata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite il 27 luglio 2004, n. 14088.

Nella richiamata sentenza, i giudici di legittimità, nel rilevare preliminarmente la specificità della dichiarazione di successione, fa presente che al di là della previsione dettata dall'art. 31 del D.Lgs. n.346/90 che consente la modificabilità della dichiarazione di successione entro la scadenza del termine di presentazione, non si rinvencono *"elementi testuali riguardanti eventuali errori del contribuente. Da un lato, infatti, l'articolo 31, comma 3 ammette la modificabilità – dichiarazione modificativa propriamente detta - fino alla scadenza del termine; dall'altro, la dichiarazione sostitutiva e quella integrativa nell'articolo 28, comma 6, si atteggiano come materia di vero e proprio obbligo, condizionato al sopravvenire di eventi che diano luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore. Nè sovviene la disciplina dei rimborsi, mancando ogni collegamento col peculiare sistema di riscossione mediante 'autotassazione'"*.

Tenuto conto di tali peculiarità, la Corte di Cassazione nella richiamata sentenza ha, quindi, affermato un principio di emendabilità e di ritrattabilità della dichiarazione di successione, *"sottratte al termine fissato per la dichiarazione medesima (art. 31 cit.)"*. Il termine di presentazione della dichiarazione *"attiene alle modalità di adempimento di un obbligo e non all'esercizio di un potere – onde il mancato rispetto non inciderà sull'efficacia della dichiarazione, potendo solo comportare l'applicazione delle sanzioni corrispondenti"*.

A parere della Corte, la dichiarazione di successione costituisce un momento dell'iter procedimentale finalizzato all'accertamento dell'obbligazione tributaria che *"si conclude con l'emissione, da parte dell'ufficio, dell'atto"*

impositivo, sulla base dei dati emergenti dalla dichiarazione, che avrà, per ciò stesso, esaurito la sua funzione... Da ciò consegue che la dichiarazione di successione è emendabile finché non intervenga un avviso di accertamento di maggior valore”.

Tale principio, che trova applicazione sia nel caso di correzioni in aumento, che in diminuzione, dei valori inizialmente dichiarati, è stato più volte confermato dalla giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione 25/09/2009, n. 20629, 6 agosto 2008, n. 21196, 15 maggio 2006, n. 11143, ecc.).

Ricorda, ancora, la R.M. n.8/2012 che la sentenza 18 novembre 2011, n. 24265, ha precisato che la Corte di Cassazione “*con indirizzo ormai consolidato*” ha condivisibilmente affermato che “*la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell’art. 31 D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (con la precisazione che l’eventuale “mancata osservanza” di tale termine potrà comportare solo l’applicazione delle sanzioni di cui all’art. 50 e ss.), “purché prima della notificazione dell’avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta”.*

Il principio di carattere generale espresso dalle Entrate nella R.M. n. 8/2012

In considerazione del mutato orientamento dei giudici di legittimità, espresso nelle richiamate sentenze, per le Entrate “*deve ritenersi che i contribuenti possano procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo, e gli uffici dell’Agenzia sono tenuti a valutare tali rettifiche, a condizione che tali modifiche vengano dichiarate prima della notificazione dell’avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del decorso del termine ultimo previsto dall’articolo 27, comma 3, del TUS, per la notifica del medesimo (due anni dal pagamento dell’imposta principale). In tal senso, devono, quindi ritenersi superati i chiarimenti forniti dall’Amministrazione finanziaria con la risoluzione 18 giugno 1999, n. 10F’.*

Il caso specifico

Con riferimento all’ipotesi prospettata dal contribuente, le Entrate rilevano che non è possibile procedere alla modifica in diminuzione del valore dell’immobile inserito nella dichiarazione di successione presentata il 30/10/1995, in quanto risulta ormai decorso il termine ultimo per la notifica dell’avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta.

Sulla base dei principi affermati dalla Corte e condivisi dall’A.F., infatti, la dichiarazione rettificativa dei valori dichiarati deve essere presentata entro il termine previsto per l’accertamento dell’obbligazione tributaria, e cioè prima

della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero, in mancanza della notifica dello stesso, entro il termine previsto per la sua notificazione.

Considerato che la dichiarazione di successione che si chiede di rettificare è stata presentata il 30/10/1995 e che la relativa procedura di accertamento è ormai conclusa, la soluzione proposta dall'interpellante non può essere condivisa.

3 febbraio 2012

Francesco Buetto