

# Dichiarazione di successione: la rettifica oltre il termine di presentazione

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 22 Ottobre 2014

Analisi delle possibilità di modifica della dichiarazione di successione prima e dopo la notifica di avviso di liquidazione e dell'eventuale sussistenza dell'obbligo dell'ufficio di tenere conto delle risultanze della correzione del contribuente.

## Dato normativo

L'articolo 31, comma 1, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, prevede che la dichiarazione deve essere presentata entro un anno dalla data di apertura della successione; il comma 3 del medesimo articolo stabilisce, inoltre, che fino alla scadenza del termine di presentazione, la dichiarazione di successione può essere modificata.

## Prassi

In merito alla possibilità di rettifica della dichiarazione di successione oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, l'Agenzia delle entrate si è espressa con la risoluzione 18 giugno 1999, n. 101<sup>2</sup>. In essa, si è esaminata 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. Tale documento di prassi stabiliva che l'articolo 31, comma 3, del TUS doveva essere coordinato con la previsione dettata dall'articolo 33, comma 2, del medesimo TUS 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".* **La risoluzione del 1999, prevedeva la possibilità quindi 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"** Successivamente la risoluzione n. 8 del 13 gennaio 2012 dell'Agenzia Entrate ha precisato che è possibile la rettifica della dichiarazione di successione, in riferimento al valore degli immobili, indicati precedentemente. **Le modifiche però devono essere state dichiarate prima della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, ovvero prima del decorso del termine ultimo per tale notifica<sup>3</sup>. Rettifica della dichiarazione di successione oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione e giurisprudenza contrastante della Corte di Cassazione<sup>4</sup>, la dichiarazione di successione costituisce un momento dell'iter procedimentale finalizzato all'accertamento dell'obbligazione tributaria che<sup>5</sup> " ". 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 (Cassazione sentenza del 18 novembre 2011, la n. 24265). I contribuenti possono 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)<sup>6</sup>.**

Secondo diverso orientamento la dichiarazione di successione, siccome dichiarazione di *scientia*, se affetta da errore (anche non meramente materiale o di calcolo) è emendabile e ritrattabile, anche dopo la notificazione dell'avviso di rettifica e di liquidazione, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico; infatti, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, la predetta notifica opera come mero *discrimen* ai fini dell'onere probatorio, ma non permette che il sistema legale impedisca al contribuente di dimostrare l'insistenza dei fatti giustificativi del prelievo fiscale (Cass. civ. Sez. V, 31-01-2013, n. 2366). In tema di imposta di successione, il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, contenuti nella dichiarazione, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione, di cui all'art. 31 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, salva l'applicazione delle sanzioni di cui agli artt. 50 e ss., e con effetti diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta, ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre, nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta. Ne consegue che l'ufficio deve prendere in considerazione la rettifica della

---

dichiarazione, ai fini della liquidazione della predetta imposta, anche quando quest'ultima sia già stata liquidata in base alla dichiarazione originaria, altrimenti spettando tale valutazione al giudice tributario (L'esercizio della facoltà riconosciuta al contribuente di ritrattare o modificare la dichiarazione di successione, anche dopo la scadenza del termine previsto dall'art. 31 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, produce effetti diversi a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione di un eventuale avviso di liquidazione di maggiore imposta, o successivamente alla stessa. In tale ultima ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio del potere di correzione, la modifica opera soltanto in sede contenziosa, con conseguente onere a carico del contribuente di dimostrare la correttezza della correzione proposta; nell'altro caso, invece, l'Ufficio è obbligato a tenere conto delle risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri di emenda dei valori dichiarati (Cass. civ. Sez. V, 23-03-2011, n. 6609).

Leggi anche: [La dichiarazione di successione e la tassazione della divisione ereditaria](#)

A cura di Ignazio Buscema Ottobre 2014 **NOTE**

1 Se (successivamente all'apertura della successione e prima della presentazione della relativa dichiarazione) è sopravvenuto un elemento idoneo a dare luogo ad un (nel caso di specie, la e il riconoscimento, con transazione, di nuovi coeredi), si verifica una alla data di apertura della successione (Cassazione, sentenza n. 6607 depositata 23 marzo 2011).

2 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 (risoluzione n. 101 del 18 giugno 1999).

3 La risoluzione n. 8/2012 stabilisce che il contribuente può correggere eventuali errori contenuti nella dichiarazione di successione; non solo materiali o di calcolo e gli uffici dell'agenzia delle entrate sono tenuti a valutare tali variazioni. La condizione per apportare tali correzioni è che le modifiche o le correzioni vengano presentate prima della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta. Ne deriva che la dichiarazione di successione è correggibile finché non intervenga l'avviso di accertamento di maggior valore. L'agenzia delle entrate ha specificato che le modifiche possono essere apportate finché l'iter non si sia concluso quindi nei due anni dal pagamento dell'imposta principale. I contribuenti possono procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo 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). Ne consegue che i contribuenti possono 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 tal fine, le modifiche devono essere dichiarate prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del

decorso del termine ultimo per la notifica del medesimo, ex art. 27, c. 3, del Tus (due anni dal pagamento dell'imposta principale).

4 Con la sentenza n. 24265 del 18 novembre 2011, la Cassazione ha 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 ... purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta".

5 "La dichiarazione di successione è emendabile finché non intervenga un avviso di accertamento di maggior valore" (sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 14088 del 27 luglio 2004, n. 14088). Questo principio che, evidentemente, trova applicazione sia nel caso di correzioni in aumento, che in diminuzione, dei valori inizialmente dichiarati, poi è stato successivamente più volte confermato dalla Cassazione: ad esempio, nelle sentenze n. 20629 del 25 settembre 2009, n. 21196 del 6 agosto 2008 e n. 11143 del 15 maggio 2006.

6La dichiarazione di successione può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine annuale previsto dall'art. 31, D.Lgs. n. 346/1990, a condizione che avvenga prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta. E' quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 20629/2009.

7 Pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (in tal senso, si vedano le sentenze 5361/06, 20852/07, 6609/11). Con sentenza 10 marzo 2006, n. 5361, è stato statuito che "la dichiarazione è utilmente emendabile ... solo se intervenga prima dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta. Solo in tal caso, potrà sostenersi che l'Ufficio deve rispettare le risultanze della rettifica, con salvezza dei suoi poteri in ordine ai valori emendati dalla parte privata e con onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria. Ma non è questa l'ipotesi ... in esame, giacché il potere di emendare è stato in concreto esercitato dopo la notifica dell'avviso di liquidazione, formulato sulla base dei dati non ancora corretti. Tale rilievo ... mentre non vale ad incidere sulla legittimità della (già avvenuta) liquidazione, non può precludere la facoltà del contribuente di rettificare l'errore: ma, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, lascia a carico di quest'ultimo tutti gli oneri di dimostrazione sulla correttezza della rettifica proposta".

8 Ladi, come ogni fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell'art. 31 del D.Lgs.n. 346/1990. Ma venendo ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della proposta (Cass. civ. Sez. VI - 5, 13-12-2012, n. 23000). La sentenza della Corte di Cassazione 23000 del 2012, ha previsto la possibilità, per il contribuente, di modificare, in fase contenziosa, il valore dei cespiti originariamente dichiarato in dichiarazione di successione.