

Risposta n. 664/2021

OGGETTO: Chiarimenti in ordine alla presentazione della dichiarazione di successione e pagamento delle relative imposte in presenza di un precedente accertamento/liquidazione d'ufficio per una dichiarazione omessa.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente che, in data 9 giugno 2013, con il decesso della madre si è aperta la successione secondo le disposizioni rese in un testamento pubblico ricevuto da un notaio in data 24 marzo 2009.

In relazione a detta successione non è stata presentata da parte degli eredi, nei termini previsti, la relativa dichiarazione di successione e, pertanto, la Direzione Provinciale competente, in data 24 maggio 2019, ha provveduto d'ufficio all'accertamento dell'attivo ereditario e alla liquidazione delle imposte relative alla successione, così come previsto dall'articolo 35 del d.lgs. n. 346 del 1990.

L'istante fa presente che gli eredi hanno provveduto alla relativa definizione versando gli importi dovuti, previa richiesta di rateizzazione ad oggi.

Dunque, con riferimento a detto accertamento, risultano pagate tutte le imposte dovute, le sanzioni e corrisposti i relativi interessi.

Relativamente , l'istante fa presente, tuttavia, che da parte dell'Amministrazione non sono stati considerati alcuni documenti relativi alla successione in oggetto.

A titolo di mero esempio, l'ufficio procedente, non essendo in possesso dei documenti rappresentativi delle effettive consistenze residue esistenti sui conti/correnti o conti/titoli intestati alla *de cuius* al momento del decesso, ha provveduto ad accertare un valore presuntivo degli stessi in base ad operazioni effettuate prima del decesso.

A tal fine, si rende, dunque, oggi necessario procedere alla presentazione di una nuova dichiarazione, ovvero una diversa documentazione richiesta dal disposto di cui all'articolo 48, comma 4, d.lgs. n. 346 del 1990, affinché gli istituti di credito interessati possano verificare l'indicazione di quanto da loro detenuto e facente parte dell'eredità, per procedere alle relative operazioni e scritturazioni in favore degli eredi aventi diritto.

Inoltre, non avendo potuto l'ufficio verificare i patti sociali della società interessata dalla successione (riguardanti una società semplice), non ha potuto constatare l'esistenza in essi della c.d. "clausola di consolidazione" in base alla quale, per il precedente decesso del padre, la partecipazione sociale nella società della madre, al momento della sua morte risultava diversa da quella presa in considerazione nell'avviso di accertamento in oggetto.

A prescindere dalla devoluzione testamentaria della quota facente parte del patrimonio del padre premorto, infatti, detta quota si è accresciuta in favore della madre in proporzione alla quota da lei precedentemente posseduta e, quindi, per una misura diversa da quella presa in considerazione nell'accertamento.

Di conseguenza, in considerazione del disposto di cui all'articolo 48, comma 2, d.lgs. n. 346 del 1990, al fine di perfezionare l'atto notarile per mezzo del quale formalizzare l'attuale ripartizione del capitale sociale in coerenza con quanto stabilito dai patti sociali e la conseguente pubblicità presso il competente Registro delle Imprese, si rende necessario ottenere idonea documentazione che consenta al notaio rogante di ritenere rispettato il precetto di cui alla citata norma (prova della

presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'art. 27, comma 4, della dichiarazione della successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio per poter compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte).

A ciò si aggiunga, inoltre, che i beni immobili caduti in successione sono stati imputati, tramite l'accertamento d'ufficio, per la quota di 1/3 (un terzo) ciascuno ad ogni erede, senza tener conto della divisione tra gli eredi dei detti beni effettuata dalla testatrice con il testamento pubblico sopra citato, per mezzo del quale la stessa ha assegnato ad ogni erede un bene diverso, in piena ed esclusiva proprietà, per la quota di sua competenza.

Si rende, pertanto, necessario precisare la diversa destinazione dei beni immobili in oggetto, al fine di poter procedere alle relative volture catastali, nonché alla trascrizione presso i pubblici registri immobiliari della detta devoluzione successoria, al momento non ancora effettuata d'ufficio.

Alla luce di quanto rappresentato, l'istante intende conoscere le modalità da seguire per operare le suddette correzioni e, in particolare, se debba procedere con una richiesta di riesame dell'atto di accertamento in autotutela ai sensi del decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37 oppure se sia tenuto a presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate una dichiarazione di successione sostitutiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, con l'avviso di accertamento e liquidazione, l'Agenzia delle entrate abbia proceduto alla registrazione della dichiarazione di successione in oggetto. Rispetto a tale dichiarazione di successione d'ufficio (così come rispetto a quella che viene normalmente presentata su iniziativa degli eredi tenuti al pagamento delle imposte), secondo l'istante, è possibile presentare una dichiarazione di successione sostitutiva, ai sensi dell'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990, per mezzo della

quale enunciare nel modo corretto tutte le voci dell'attivo ereditario come sopra precisato, allegando la relativa documentazione.

Detta presentazione, rappresenta l'istante, sarà preceduta dalla presentazione della dichiarazione di successione del padre, deceduto il 28 novembre 2010, per formalizzare il passaggio in favore della madre di tutti i beni facenti parte della sua successione devoluti per testamento in favore di quest'ultima, compresa la quota di partecipazione sociale nella predetta società semplice secondo quanto previsto dai relativi patti sociali, ed ogni altro bene immobile o mobile a lei destinato per effetto della divisione operata dal testatore, tenuto conto dei verbali notarili di inventario di eredità nel frattempo redatti.

Successivamente, l'istante presenterà, in via telematica, la dichiarazione di successione relativa alla madre defunta, sostitutiva di quella registrata d'ufficio nell'anno 2019, nella quale saranno riportati tutti i cespiti ereditari, crediti e debiti documentati ai sensi di legge. In detta dichiarazione, con riferimento ai beni accertati su basi presuntive dall'Ufficio, sarà indicata una misura o consistenza diversa rispetto ai valori già accertati nell'avviso di accertamento e liquidazione sopra citato quanto ai beni immobili, richiedendo in particolare la riduzione dell'imposta di cui all'art. 25, comma 1 d.lgs. n. 346 del 1990, sussistendone i requisiti.

Verrà inoltre specificata, in tale dichiarazione di successione sostitutiva, la devoluzione dei cespiti ereditari in base alle regole testamentarie dettate dalla *de cuius*, al fine di ottenere la voltura automatica dei beni immobili facenti parte dell'eredità in favore dei singoli e specifici beneficiari, nonché la trascrizione della relativa dichiarazione di successione sostitutiva.

Infine, rappresenta ancora l'istante, a tale dichiarazione sostitutiva, sarà allegata la documentazione attestante l'avvenuto pagamento di tutte le imposte accertate e liquidate dall'Agenzia delle entrate con l'avviso di accertamento sopra citato, affinché dal conto corrente corrispondente al codice IBAN indicato in successione non vengano prelevate somme non dovute in quanto già pagate, sempre che le modifiche che

verranno apportate non generino ulteriori imposte.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 27, comma 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS) « *L'imposta (di successione) liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione della successione, a norma dell'articolo 33, ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6*».

In considerazione del disposto di cui al sopracitato articolo 33 «*L'Ufficio del registro liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6 e dell'art. 31, comma 3*».

Se successivamente alla presentazione della dichiarazione di successione sopravviene un evento che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa ai sensi dell' articolo 28, comma 6 del TUS.

Ai sensi dell'articolo 31, comma 1, del TUS, la dichiarazione di successione 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.

L'imposta di successione è suscettibile di essere liquidata, dopo la dichiarazione, mediante l'avviso di liquidazione. L'attività di liquidazione è soggetta a termini di decadenza ai sensi dell'articolo 27 del TUS.

Tale ultima norma regola compiutamente l'attività liquidatoria del tributo, prevedendo, al secondo comma, che l'imposta è liquidata dall'Ufficio in base alla

dichiarazione di successione, a norma dell'articolo 33, ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6, entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione o della dichiarazione integrativa o sostitutiva.

La dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva (art. 28, comma 6 e art. 33, commi 1 e 1-bis TUS) è una denuncia di successione redatta successivamente alla prima dichiarazione ed in ragione di un evento che dà luogo ad un mutamento della devoluzione dell'eredità, sicché serve anche per aggiungere eventuali beni, mobili o immobili, non inseriti precedentemente nell'asse ereditario.

La dichiarazione di successione modificativa (art. 28, comma 6 e art. 31, comma 3, TUSD), invece, consente di modificare i dati presentati nella prima dichiarazione relativi ai dati anagrafici degli eredi, alle quote ereditarie, ai dati catastali degli immobili ed ai dati relativi e liquidità. A differenza della dichiarazione integrativa, la dichiarazione di successione modificativa non può riguardare mutamenti relativi alla devoluzione dell'eredità.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza 27 luglio 2004, n. 14088, nel rilevare la specificità della dichiarazione di successione, disciplinata dall'articolo 27 e seguenti del TUS, rispetto ad altre dichiarazioni fiscali, chiarisce testualmente la dichiarazione sostitutiva e quella integrativa nell'art.28, comma 6, si atteggiavano come materia di vero e proprio obbligo, condizionato al sopravvenire di eventi che diano luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità e del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in e del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore (cfr. Sentenza della Suprema Corte di Cassazione 31729 del 7 dicembre 2018).

Nel caso di specie, si rileva che per la successione della *de cuius*, essendo stata omessa nei termini la presentazione di successione, ai sensi dell'articolo 35 del TUS, l'ufficio ha provveduto "*all'accertamento dell'attivo ereditario e alla liquidazione*

dell'imposta avvalendosi dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, compresi quelli desunti da dichiarazioni considerate omesse a norma degli articoli 28, comma 8, e 32, comma 1".

In aggiunta all'imposta sono stati liquidati, nella misura di cui all'articolo 34, comma 1, gli interessi dalla data di scadenza del termine entro il quale la dichiarazione omessa avrebbe dovuto essere presentata.

Ciò premesso, per quanto concerne la dichiarazione di successione di Tizio (padre), tempestivamente presentata in data 19 ottobre 2011, l'istante dovrà presentare un'altra dichiarazione di successione, utilizzando il modello 4, per sostituire/integrare la precedente dichiarazione, sulla base delle disposizioni testamentarie del *de cuius* e degli altri elementi rappresentati nell'istanza d'interpello. Si rammenta infatti che ai sensi dell'articolo 44, primo comma, del TUS, "*Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, [...]*". Inoltre, le istruzioni per la compilazione e presentazione del modello di successione precisano che occorre continuare a utilizzare il modello 4, seguendo la relativa modalità di presentazione, per le successioni aperte prima del 3 ottobre 2006 o per modificare o sostituire dichiarazioni già presentate con tale modello.

La presentazione della dichiarazione di successione sostitutiva/integrativa del sig. Tizio dà luogo ad un mutamento dell'attivo ereditario della *de cuius* (sua moglie), accertato d'ufficio con relativo avviso.

Di conseguenza, l'istante dovrà presentare la dichiarazione di successione della signora, nella quale dovrà indicare tutti i beni e i diritti che costituiscono l'attivo ereditario della *de cuius*, tenendo conto anche degli ulteriori cespiti devoluti in favore di quest'ultima, risultanti dalla dichiarazione di successione sostitutiva/integrativa del marito/padre, che l'istante avrà già provveduto a presentare.

Analogamente a quanto in precedenza accennato, anche la successione della *de cuius* dovrà essere compilata tenendo conto delle disposizioni testamentarie della *de cuius*, mentre per la parte di beni eventualmente non compresi nel testamento si dovrà

fare riferimento alle disposizioni civilistiche che regolano la successione legittima.

In ragione delle criticità rappresentate nell'istanza e al fine di consentire la voltura catastale degli immobili secondo le disposizioni testamentarie della *de cuius*, si ritiene che anche la presentazione della dichiarazione di successione della sig.ra dovrà essere presentata utilizzando il modello 4. In questo caso, la presentazione della domanda di volture catastali e il pagamento dei relativi tributi dovrà essere effettuata secondo le tradizionali modalità, nel termine di trenta giorni dalla registrazione della dichiarazione di successione.

In sede di riliquidazione dell'imposta di successione ai sensi del combinato disposto degli articoli 27 e 33 del TUS, in base alla suindicata dichiarazione di successione, l'ufficio provvederà a computare dall'imposta dovuta l'importo già versato dall'istante in relazione all'avviso dell'Ufficio.

Si rammenta che ai sensi dell'articolo 28 del TUS sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità, i legatari, i loro legali rappresentanti, i curatori dell'eredità, gli esecutori testamentari, nonché nei confronti di coloro che succedono per effetto della dichiarazione di morte presunta o che conseguono il possesso temporaneo dei beni dell'assente.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si ribadisce che resta impregiudicato ai sensi del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare eventuali altri atti, fatti o negozi che possano condurre a determinare un diverso valore dell'asse ereditario dichiarato in relazione alla successione dei predetti soggetti

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)