

Spett.le AGENZIA DELLE ENTRATE

DIREZIONE PROVINCIALE DI VARESE - UFFICIO TERRITORIALE DI VARESE

Via Frattini n. 1 – 21100 VARESE

- **Oggetto: ISTANZA DI RIESAME DELL'ATTO PER L'ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA** avverso l'atto n. 14269012259 emesso nei confronti di GIUSEPPE PESCE, nella sua qualità di notaio, nato ad Arpino il 16 dicembre 1957, domiciliato presso il proprio studio professionale in Corso XXV Aprile n. 31 a 21016 Luino, codice fiscale PSC GPP 57T16 A433P.

Il sottoscritto notaio Giuseppe Pesce,

PREMESSO

-- di avere ricevuto in data 16 dicembre 2014 l'atto n. 14269012259, a mezzo del servizio "Run Notartel - Agenzia delle Entrate - Modello Unico - Avvisi di pagamento", emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Varese – Ufficio Territoriale di Varese e sottoscritto dal Dr. Orazio Passamonte;

-- che con detto avviso l'Agenzia delle Entrate ha liquidato le imposte afferenti l'atto del 29 ottobre 2014, a repertorio n. 75079/9300 dello scrivente, registrato a Varese in via telematica in data 11 novembre 2014 al n. 12361 serie 1T, avanzando la pretesa della liquidazione dell'imposta di bollo nella misura di Euro 230,00 in forza dell'applicazione del D.P.R. 642/73;

-- che la parte reputa vi sia un evidente errore di classificazione dell'atto oggetto di liquidazione e che pertanto l'atto emesso dall'Ufficio debba essere oggetto di riesame per l'eventuale adozione di provvedimenti di autotutela;

VA AD ESPORRE QUANTO SEGUE

A) NATURA DELL'ATTO OGGETTO DI LIQUIDAZIONE

L'atto per il quale risulta intervenuta la liquidazione qui contestata è un atto di acquiescenza a disposizioni testamentarie con identificazione catastale ed accettazione di eredità.

Preme sottolineare che l'accettazione di eredità non è considerata né atto TRASLATIVO né atto COSTITUTIVO né atto DICHIARATIVO di diritti reali di godimento, né RINUNCIA agli stessi.

L'atto in questione infatti è annoverabile tra quegli atti che NON HANNO RILEVANZA PATRIMONIALE, così come anche espresso e sostenuto non solo dal noto autore Capozzi, che puntualizza gli effetti non traslativi dell'accettazione di eredità e l'effetto

non dichiarativo della relativa trascrizione, ma anche **da una costante interpretazione di prassi rinvenibile in almeno due circolari recenti dell'agenzia delle entrate**, molto utili per l'inquadramento della fattispecie.

Ai fini di una maggiore comprensione di seguito si citano brevi estratti dal testo del Capozzi "Successioni e donazioni", prima edizione, tomo primo, Giuffrè, Milano, 1983, Pag. 160, che recita:

"60. L'ACCETTAZIONE ESPRESSA DELL'EREDITA'.

a) Nozione e natura giuridica.- La figura in esame, disciplinata dall'art. 475, consiste in una dichiarazione espressa di volontà diretta a produrre, come effetto, l'acquisto dell'eredità stessa.

*Essa è innanzitutto un negozio giuridico che rientra nell'ampia categoria dei negozi per adesione, detti anche complementari, i quali presuppongono l'esistenza di una determinata situazione giuridica intesa come offerta in senso generale, la quale ha bisogno, per divenire attuale e concreta, di un atto di accettazione. E poiché nella successione mortis causa l'offerta è costituita dalla delazione, l'accettazione dell'eredità è un negozio conclusivo e perfezionativo **di una fattispecie a formazione progressiva** che ha appunto inizio con la delazione (Cicu, Santoro-Passarelli, Ferri e Prestipino).*

*E', poi, un negozio unilaterale non recettizio. **L'accettazione, pur producendo l'effetto di cui tende la delazione, è atto a sé stante rispetto a quest'ultima e perciò deve essere compresa tra le dichiarazioni unilaterali.**"*

Da ciò si ricava che l'accettazione, pur producendo l'acquisto dell'eredità (in modo irrevocabile e retroattivo), non è in sé e per sé un atto traslativo di diritti reali di godimento, in quanto la vicenda traslativa appartiene alla delazione, sorta prima, al momento della morte del de cuius, e l'accettazione in sé ne costituisce solo una fase, un atto facente parte del procedimento successorio.

Tant'è vero che **per il fisco**, al fine di evitare che la mancata accettazione espressa (atto piuttosto raro nel panorama negoziale italiano) costituisca facile motivo per eludere l'imposta di successione, **la pretesa fiscale, con l'applicazione delle imposte traslative di successione, non è legata all'accettazione, bensì alla mera delazione dell'eredità, con la quale (con o senza accettazione) sorge l'obbligo, per i delati, di presentare nei termini la dichiarazione di successione con relativo pagamento di imposte (articolo 28 TU succ. e don.).**

Obbligo che nella fattispecie, con riguardo alle parti dell'atto, era stato già assolto con la presentazione di due dichiarazioni di successione e il pagamento delle relative imposte per il trasferimento, come risulta dalle premesse dell'atto stesso.

B) L'IMPOSTA DI BOLLO

L'imposta di bollo è disciplinata dal D.P.R. 642/1972.

Il citato Decreto, alla Tariffa Allegato A – Parte Prima – Art. 1, comma 1-bis, n. 1, precisa che l'imposta di bollo nella misura di Euro 230,00 deve essere applicata agli atti, aventi ad oggetto il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, comprese le modificazioni o le rinunce di ogni tipo agli stessi, nonché atti aventi natura dichiarativa [divisioni] relativi ai medesimi diritti.

Lo stesso Decreto, al medesimo articolo, comma 1-bis, n. 3, precisa che l'imposta di bollo nella misura di Euro 155,00 deve essere applicata per tutti gli altri atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari.

C) LA CIRCOLARE 44 DEL 2011 E LA CIRCOLARE DRE LOMBARDIA 21 DICEMBRE 2012, E L'APPLICAZIONE PER L'IMPOSTA DI REGISTRO – EVIDENTE ANALOGIA

Nella circolare 44/E emanata dall'Agenzia delle Entrate il 7 ottobre 2011 (norma gerarchica per l'ufficio destinatario), è stato espresso un principio generale in base al quale *"l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più **disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale**. Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00"*.

Tale indicazione resa nella predetta circolare attesta, senza dubbio alcuno, **non solo** che l'imposta in misura fissa debba essere applicata agli atti che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (in caso contrario si applicherebbe infatti l'imposta di registro con l'aliquota proporzionale, cfr. art. 9 Tariffa – Parte Prima – D.P.R. 131/86), **ma soprattutto, il che è fondamentale per la qualificazione fiscale del negozio di accettazione di eredità, che quest'ultima è un negozio che non ha contenuto patrimoniale.**

La ben nota circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011 viene poi riportata, citata e posta alla base della successiva disposizione della direzione generale delle entrate della Lombardia del 21 dicembre 2012 (altra norma gerarchica per codesto ufficio), ove all'articolo 1 (di quest'ultima) si legge testualmente:

"1. Atti che contengono più disposizioni – art. 21 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131(TUR)

Con circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011 è stato espresso un principio generale in base al quale *"l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00"*.

"1.1 Pubblicazione di testamento olografo

Per gli atti contenenti pubblicazione di testamento olografo e ulteriori disposizioni connesse, quali dichiarazioni di adesione e acquiescenza alle disposizioni testamentarie, accettazione di eredità, rinuncia alle azioni di riduzione, ecc., riferite al medesimo testamento e contenute nel medesimo atto, mancando uno specifico contenuto patrimoniale attribuibile alle singole disposizioni, risulta dovuta una sola imposta in misura fissa (articolo 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR), come precisato dalla richiamata circolare.

Per la particolare natura della questione, e nella considerazione che le ultime volontà del testatore possano desumersi anche da più atti successivi (come nel caso di più testamenti olografi di data e contenuto diversi), l'eventuale riproduzione nel verbale delle relative disposizioni darà comunque luogo all'applicazione di una sola imposta in misura fissa."

Orbene, ci si chiede come sia mai possibile ritenere che **un negozio non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniali** (ricostruzione espressa dalla direzione con la predetta circolare, la quale – si rammenta – costituisce disposizione cogente per gli uffici periferici della pubblica amministrazione e dei propri funzionari, che si assumono la responsabilità della sua disapplicazione anche ai sensi del D.P.R. 10 gennaio 1957 n. 3), sia considerato dall'ufficio come un atto traslativo di diritti reali di godimento.

Ci si chiede inoltre come si possa sostanzialmente assimilare, anche e persino dal punto di vista del diritto civile, il negozio unilaterale recettizio di accettazione espressa di eredità, le cui caratteristiche ben sono state enunciate sopra con l'ausilio del testo del Capozzi, e sono comunque sostanzialmente condivise da dottrina e giurisprudenza, a "un atto traslativo di diritti reali di godimento", atteso anche il fatto che tale traslazione, comunque la si voglia chiamare, *avviene in base alla vicenda successoria in sé e per sé* (la quale, per la pubblica amministrazione fiscale, trova nella **dichiarazione di successione**, e non affatto nell'accettazione dell'eredità – che per essa è assolutamente irrilevante, la ratio e il momento dell'imposizione traslativa).

Non occorre faticare troppo per rendersi conto del parallelismo con l'imposta di registro, e convenire che l'accettazione di eredità, nel nostro ordinamento, è il modo di acquisto dell'eredità, e come tale staccato dalla mera vicenda immobiliare traslativa, per la quale supplisce, ai fini fiscali, la dichiarazione di successione: è in sede di dichiarazione di successione che si esigono le imposte proporzionali di trasferimento per ciascun cespite; l'accettazione di eredità non è altro che il negozio civilistico, tacito o espresso, con il quale l'erede accetta un compendio che, PER QUANTO RIGUARDA IL FISCO, è già riferibile **sia a lui accettante, sia a tutti coloro che, sebbene non accettanti, risultino chiamati all'eredità**, generando l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione **INDIPENDENTEMENTE DALLA ACCETTAZIONE** o meno, ai sensi dell'articolo 28 comma 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (Testo unico imposta successioni e donazioni).

Tant'è vero che, nella fattispecie, si era già provveduto alla dichiarazione di successione e al pagamento delle relative **imposte di trasferimento.... Quante volte si dovrebbe "trasferire" il compendio ereditario a parere dell'ufficio?**

Il titolo in base al quale il fisco riscuote la tassazione e riconosce l'aspetto traslativo è la successione in sé e la chiamata ereditaria in sé, non certamente l'accettazione; e il mezzo per realizzare la pretesa fiscale non è certo l'accettazione, bensì la dichiarazione di successione, cui sono tenuti i CHIAMATI e non gli accettanti (art. 28 c. 2 TU succ. e don. predetto), sulla base di criteri che prescindono completamente dall'accettazione dell'eredità, la quale potrebbe anche non essere intervenuta o essere viziata o essere intervenuta da parte del non erede, o fuori del termine massimo o comunque senza alcun nesso con la vicenda successoria traslativa, della quale

costituisce solo un aspetto della vicenda progressiva non avente carattere patrimoniale.

D) LA CONSUETUDINE ED IL COMPORTAMENTO DEGLI ALTRI UFFICI

L'Agenzia delle Entrate, al momento del ricevimento dell'atto per la sua registrazione, deve applicare la tassazione dell'atto medesimo sulla scorta della normativa vigente.

L'Agenzia delle Entrate di riferimento del ricorrente, in precedenza, ha sempre applicato la tassazione con liquidazione dell'imposta di bollo nella misura di Euro 155,00 per gli atti analoghi a quello oggetto del contendere, mentre a far tempo dal 1 aprile 2014, senza che sia intervenuta alcuna modifica alla normativa in questione, l'agenzia di nuovo riferimento del ricorrente dà luogo alla liquidazione dell'importo di Euro 230,00.

Appare dapprima necessario individuare quale sia la causa sottostante circa la modifica del comportamento.

La variazione del trattamento in tema di tassazione nasce dalla variazione dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che effettua la liquidazione. E' infatti noto che l'Agenzia delle Entrate Ufficio Territoriale di Gavirate, e ancor prima l'Ufficio Territoriale di Luino, hanno sempre applicato la tassazione conformemente a quanto sopra espresso e conseguentemente liquidavano l'importo di Euro 155,00 quale bollo, mentre da quando tale funzione viene svolta dall'Ufficio Territoriale di Varese la tassazione viene applicata con la liquidazione dell'importo di Euro 230,00.

Con la presente si conferma che la liquidazione dell'imposta di bollo per gli atti in questione avveniva, secondo interpretazione consolidata e secondo consuetudine, nella misura di Euro 155,00 e che tale *modus operandi* è coerente con quanto indicato la legge, per quanto in via necessariamente interpretativa, e dalla prassi.

CONCLUSIONI

Il ricorrente ritiene quindi sufficientemente comprovato e documentato il fatto che la tassazione applicata dall'Ufficio di Varese non solo è incoerente con la normativa di riferimento, ma anche del tutto singolare, riscontrato il *modus operandi* dagli altri Uffici finanziari.

Alla luce di quanto sopra riportato, essendo del tutto incoerente l'arbitraria applicazione della tassazione rispetto alla normativa vigente, appare illegittimo l'atto qui contestato che deve essere totalmente annullato.

Tutto ciò premesso e considerato, il sottoscritto

AVANZA ISTANZA

a codesto rispettabile Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, affinché proceda al **riesame dell'atto in epigrafe indicato con il conseguente totale annullamento a carico dello stesso.**

Necessita sottolineare che, secondo il disposto del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, l'Amministrazione Finanziaria ha la facoltà, in vista dell'interesse pubblico, di eliminare i provvedimenti incidenti in modo negativo sulla sfera giuridica e patrimoniale del contribuente e che detto comportamento è confermato dalla Corte di Cassazione con la Sentenza n. 11114 del 2003.

Inoltre si precisa che **secondo la C.M. 198/1998 l'Ufficio non ha il potere** <<di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori>>, **ma** che in presenza dei presupposti, **ha il dovere di esercitare l'autotutela.**

Altresì la circolare suddetta impone che tale potere vada <<considerato dall'Amministrazione non certo come un optional che si può attuare o non attuare a propria discrezione, ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli Uffici>>, comportamento tutelato anche in forza delle disposizioni dell'art. 10 Legge 212/2000 e della Costituzione art. 97.

Per eventuali comunicazioni o richieste di integrazione documentali si invita a inoltrare le stesse a mezzo fax al n. 0332-523418 presso lo Studio Notarile Giuseppe Pesce in 21016 Luino, Corso XXV Aprile n. 31, o alla PEC giuseppe.pesce@postacertificata.notariato.it.

Si segnala che in assenza di eventuale annullamento il contribuente effettuerà regolare opposizione avanti alle competenti autorità con vittoria delle spese legali.

Con osservanza.

Luino, 24 dicembre 2014.

Giuseppe Pesce
