

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. 8/E del 13 gennaio 2012

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Rettifica di valore degli immobili inseriti nella dichiarazione di successione – Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, articolo 31

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente la rettifica di una dichiarazione di successione, è stato esposto il seguente

QUESITO

TIZIO è deceduto in ... il 12/04/1995.

Il *de cuius*, titolare di alcuni beni immobili nel comune di ... , 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, l'interpellante, 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, fa presente l'istante, 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.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che sia possibile modificare il valore del cespite indicato in modo errato nella dichiarazione di successione, presentando una dichiarazione modificativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'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 (di seguito TUS), 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, nel termine di un anno dalla data di apertura della successione. 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'articolo 31,

comma 3, del TUS deve 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"*.

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, ad esempio, con la sentenza 5 febbraio 1996, n. 946 precisava che *"sono correggibili gli errori materiali o di calcolo contenuti nelle dichiarazioni tributarie, quando essi emergono 'ictu oculi' dalla dichiarazione stessa"*.

Il tema della emendabilità della dichiarazione di successione è stato, tuttavia, 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, infine, 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 hanno preliminarmente rilevato la specificità della dichiarazione di successione, disciplinata dagli articoli 27 e seguenti del TUS, rispetto ad altre dichiarazioni fiscali. Fa presente, infatti, la Corte che, al di là della previsione dettata dall'articolo 31 del TUS che consente la modificabilità della dichiarazione di successione entro la scadenza del termine di presentazione, non si rinvencono nel TUS *"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 atteggiavano 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.).

Si rammenta, da ultimo, la sentenza 18 novembre 2011, n. 24265, con la quale è stato 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”.*

In considerazione del mutato orientamento dei giudici di legittimità, espresso nelle richiamate sentenze, 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. 101.

Fatte tali opportune premesse, si precisa, con riferimento all’ipotesi prospettata dal contribuente, 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 dalla scrivente, 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, si ritiene che la soluzione proposta dall’interpellante non possa essere condivisa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.