

## Imposta sulle successioni

# DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE

## CORREZIONI ENTRO DUE ANNI dal PAGAMENTO

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 31, co. 1, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 [CFF 3231], la **dichiarazione di successione** deve essere presentata **entro un anno** dalla data del **decesso** del contribuente. Poiché il co. 3 del medesimo articolo dispone che la dichiarazione possa essere **modificata** fino alla **scadenza** dei **termini** di presentazione, l'Agenzia delle Entrate ha da sempre sostenuto la tesi che, **scaduti detti termini**, la **rettifica** potesse riguardare i **solli errori incontestabili** e **oggettivamente desumibili** dalla **dichiarazione**, e quindi **rilevabili d'ufficio**. Sulla scorta dell'evoluzione **giurisprudenziale** che ha riconosciuto la **piena emendabilità** del-

la dichiarazione di successione (da ultimo Cass. 18.11.2011, n. 24265), l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 13.1.2012, n. 8/E, ha **modificato** il proprio **orientamento**, sancendo la possibilità per il contribuente, **decorso il termine** previsto dal citato art. 31, D.Lgs. 346/1990, di **rettificare gli errori** anche **non meramente materiali**, a condizione che tali **modifiche** vengano **dichiarate prima** della **notificazione dell'avviso di rettifica**, ovvero **prima del decorso del termine ultimo** per la **notifica** del medesimo, previsto dall'art. 27, co. 3, D.Lgs. 346/1990 [CFF 3227], pari a **due anni dal pagamento** dell'imposta principale.

**DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE – PRESENTAZIONE:** la **dichiarazione di successione** va presentata **entro 12 mesi** dalla **data di apertura** della stessa che **coincide**, di norma, con quella del **decesso** del contribuente (art. 456 c.c.). Ove si verifichi un evento che dia luogo ad un **mutamento** della **devoluzione** dell'eredità (ad esempio, sopravvenuto riconoscimento della qualità di coeredi in capo a legittimari che fossero stati esclusi dal testamento del *de cuius*), intervenuto **prima** della **presentazione** della **dichiarazione** di successione, si determina lo **spostamento** del **termine** di un anno per presentare la dichiarazione (art. 31, co. 2, D.Lgs. 31.12.1990, n. 346 [CFF 3231]).

Sono **obbligati a presentare** la dichiarazione di successione:

- **eredi e legatari**, oppure i rispettivi **rappresentanti legali**;
- coloro i quali sono stati **immessi** nel **possesso** dei beni in caso di **assenza** del defunto o di dichiarazione di **morte presunta**;
- gli **amministratori** dell'eredità;

- i **curatori** delle **eredità giacenti**;
- gli **esecutori testamentari**;
- i **trust**.

Se **più persone** sono **obbligate** alla presentazione della dichiarazione, sarà sufficiente presentarne **una**. La dichiarazione va redatta utilizzando, a pena di nullità, l'**apposito Modello 4**, reperibile presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, e **presentata** presso l'Ufficio nella cui **circoscrizione** era fissata l'**ultima residenza** del defunto.

Se il defunto **non era residente** in **Italia**, la denuncia va presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione era stata fissata l'**ultima residenza italiana**. Se quest'ultima non è conosciuta, la denuncia va presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Roma 6, via Canton 20, 00144 Roma.

**IMPOSTA sulle SUCCESSIONI:** l'imposta sulle successioni si applica, ai sensi dell'art. 2, co. 48, D.L. 3.10.2006, n. 262, conv. con modif. dalla L. 24.11.2006, n. 286 [CFF 3333], sul **valore complessivo netto** dei **beni**, ovvero

<b>IMPOSTA sulle SUCCESSIONI – ALIQUOTE e FRANCHIGIE</b>		
<b>Aliquote</b>	<b>Erede o legatario</b>	<b>Franchigia * per ciascun beneficiario</b>
4%	coniuge	€ 1.000.000
	parenti in linea retta	
6%	fratelli e sorelle	€ 100.000
6%	altri parenti fino al 4° grado	—
	affini in linea retta	
	affini in linea collaterale fino al 3° grado	
8%	altri soggetti	—

\* Le franchigie non operano ai fini delle imposte ipotecarie e catastali (C.M. 22.1.2008, n. 3/E).

sulla **somma algebrica** ottenuta confrontando **attività e passività** dimesse dal *de cuius*.

Sono, in particolare, **oggetto di tassazione**: i **beni immobili** (cui dovranno essere applicate anche le imposte ipotecaria e catastale), il cui valore dovrà essere assunto sulla base del valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione; le **aziende**, il cui valore è dato dal **patrimonio netto contabile**, tranne nel caso di aziende trasferite a discendenti o al coniuge, il cui valore non concorre a formare la base imponibile; <sup>(1)</sup> le **azioni** e le **quote di partecipazione** al capitale sociale (anche in questo caso verrà adottato il valore del **patrimonio netto contabile**, tranne nel caso di trasferimento a discendenti); le **obbligazioni**; i **crediti**; il **denaro**; i **beni mobili** in generale.

Le aliquote d'imposta sono stabilite dal citato art. 2, co. 48, D.L. 262/2006, e si applicano sul **valore netto dell'asse ereditario** (si veda la tabella sopra riportata).

**IMMOBILI in SUCCESSIONE**: qualora l'asse ereditario comprenda **beni immobili**, oltre all'imposta di successione andranno pagate le **imposte ipotecaria e catastale**, rispettivamente nella misura del **2%** e dell'**1%**, sul **valore venale** degli immobili stessi.

Nel caso in cui **almeno uno** dei **beneficiari** si trovi nelle condizioni per poter richiedere i **benefici** per l'**acquisto** della «**prima casa**», tali imposte saranno dovute

nella **misura fissa** di € **168** (art. 69, co. 3, L. 21.11.2000, n. 341 [CFF ● 2604]).

Il co. 4 dello stesso art. 69, L. 342/2000 dispone che l'interessato, nella **dichiarazione di successione**, deve **dichiarare di possedere i requisiti** e che **sussistono le condizioni** per beneficiare dell'agevolazione in parola, prevedendo l'applicazione di una **sanzione** in caso di **decadenza** dal beneficio o di **dichiarazione mendace**. Possono dunque **beneficiare** dell'agevolazione **anche** gli **eventuali coeredi non in possesso dei requisiti**, rilevando la loro sussistenza in capo al solo erede **dichiarante**. Conseguentemente, possono beneficiare dell'agevolazione, ad esempio, anche i coeredi che **in precedenza** ne abbiano **già usufruito** per l'acquisto di un **altro immobile** come «prima casa».

In caso di **dichiarazione mendace**, la **decadenza** dall'agevolazione si verifica in capo al **dichiarante** e anche a **tutti i coeredi**, sebbene la relativa **sanzione** si applichi solo a colui che ha **reso la dichiarazione stessa**.

Allo stesso modo, la **decadenza** dal beneficio opererà **per intero** nell'ipotesi in cui il **dichiarante non trasferisca** la **residenza** nel Comune in cui è situato l'immobile entro 18 mesi dall'acquisizione, anche se il **recupero dell'imposta** e la **sanzione** interesseranno **interamente ed esclusivamente** il **dichiarante**.

Le stesse considerazioni valgono anche se il dichiarante **rivenda l'immobile** entro 5 anni dall'acquisizione

<sup>(1)</sup> I trasferimenti di aziende o rami, di quote e azioni a favore di discendenti e, dall'1.1.2008, del coniuge (art. 1, co. 31, L. 24.12.2007, n. 244) sono esenti dall'imposta, se i beneficiari proseguono l'esercizio dell'attività o detengono il controllo per un periodo di almeno 5 anni dal trasferimento. In relazione all'acquisizione del controllo, la partecipazione già posseduta dagli eredi prima della successione può essere sia «diretta» sia «indiretta», ovvero detenuta tramite un'altra società (R.M. 26.7.2010, n. 75/E)

IMPOSTA di SUCCESSIONE – TIPOLOGIE

Principale	Imposta liquidata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate in base alla <b>dichiarazione di successione presentata</b> (pagamento entro 60 giorni dalla notifica)
Complementare	Imposta liquidata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate a seguito di <b>accertamento o di rettifica</b> (pagamento entro 60 giorni dalla notifica)
Suppletiva	Imposta liquidata per <b>correggere errori od omissioni</b> di una precedente liquidazione (pagamento entro 60 giorni dalla notifica)

senza riacquistare entro 1 anno un altro immobile da adibire a «prima casa».

Laddove, invece, sia il coerede **non dichiarante a rivendere** l'immobile prima che siano trascorsi 5 anni, non si verificherà alcuna **decadenza** dal beneficio nemmeno in capo al soggetto che ha **ceduto** l'immobile.

Peraltro, ai coeredi non dichiaranti **non** è data la **facoltà di optare** per una **tassazione diversa**, poiché l'agevolazione è concessa in modo **unitario** per il **pagamento una tantum** delle imposte ipotecarie e catastali sull'atto di trasferimento dell'immobile per successione o donazione (R.M. 15.3.2011, n. 33/E).

**LIQUIDAZIONE dell'IMPOSTA e ACCERTAMENTO dell'UFFICIO:** tra i vari elementi che vanno **indicati** nella **dichiarazione di successione**, l'art. 29, co. 1, lett. n-bis), D.Lgs. 346/1990 [CFF 3229], richiama gli **estremi** dell'**avvenuto pagamento** delle **imposte ipotecaria e catastale**, di **bollo**, delle **tasse ipotecarie** e dell'**imposta sostitutiva** di quella **comunale** sull'**incremento di valore** degli **immobili**.

Sulla base dei **valori** degli **immobili** dichiarati nell'**attivo ereditario**, infatti, il contribuente è tenuto ad **auto-liquidare** le imposte di trascrizione ed a comunicare gli estremi del relativo versamento all'interno della dichiarazione.

Per quanto riguarda invece il **versamento dell'imposta di successione**, il contribuente deve attendere la **liquidazione** della stessa da parte dell'Agenzia delle Entrate, che avverrà in base ai dati contenuti nella dichiarazione presentata.

Entrando nel dettaglio, in sede di successione tre sono i diversi tipi di imposta cui il contribuente è tenuto a far fronte: l'**imposta principale**, che è quella che viene **liquidata** dall'**Ufficio dell'Agenzia delle Entrate** in base alla **dichiarazione** presentata; l'**imposta complementare**, che è l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di **accertamento d'ufficio** o di **rettifica**, e l'**imposta suppletiva**, che è quella liquidata per **correggere errori od omissioni** dell'Ufficio di una precedente liquidazione.

Il contribuente ha diritto di avere una **copia** del **calcolo dell'imposta** effettuato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

**IMPOSTA sulle SUCCESSIONI – TIPOLOGIE:** l'Ufficio competente alla ricezione della dichiarazione di successione deve ottemperare ad una **precisa tempistica** sia nella **richiesta dell'imposta principale**, che di quella **suppletiva** ovvero **complementare**.

Ai sensi del combinato disposto dei co. 2 e 5, dell'art. 27, D.Lgs. 346/1990 [CFF 3227], la **liquidazione dell'imposta principale** deve essere **notificata**, mediante avviso, **entro** il termine di decadenza di **3 anni** dalla **data di presentazione** della **dichiarazione** della **successione** o della **dichiarazione sostitutiva o integrativa**.

Ove l'Ufficio, in sede di liquidazione, avesse commesso degli **errori** o delle **omissioni**, potrà rimediare **notificando** la **maggiore imposta** (suppletiva) dovuta entro il termine di decadenza stabilito per la **liquidazione** alla quale si riferisce la **correzione**.

Infine l'Ufficio, ai sensi del co. 3, dell'art. 27, D.Lgs. 346/1990, ove ritenga la dichiarazione (originaria, sostitutiva ovvero integrativa) **incompleta** ovvero **infedele** nei dati in essa contenuti, può procedere alla **rettifica** e alla conseguente richiesta della **maggiore imposta**, mediante **avviso**, entro il termine di decadenza di **2 anni** dal **pagamento dell'imposta principale**.

Nei casi di **omessa dichiarazione**, l'imposta è **accertata e liquidata d'ufficio** mediante **avviso** che deve essere notificato entro il **termine di decadenza di 5 anni** dalla **scadenza del termine** per la **presentazione** della **dichiarazione omessa** (si veda la tabella sopra riportata).

**EMENDABILITÀ della DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE:** proprio il **termine biennale** di cui al co. 3, dell'art. 27, D.Lgs. 346/1990, è stato preso a riferimento dall'Agenzia delle Entrate, nella R.M. 13.1.2012, n. 8/E, come **termine ultimo** entro il quale il contribuente può procedere alla **correzione** della **dichiarazione di successione origi-**

nariamente presentata.

In particolare, con riguardo al **tenore letterale** del co. 3, dell'art. 31, D.Lgs. 346/1990 [CFF ● 3231], secondo il quale la **dichiarazione di successione** può essere **modificata** fino alla **scadenza del termine di presentazione** e del co. 2, dell'art. 33, D.Lgs. 346/1990 [CFF ● 3233], secondo il quale in sede di liquidazione l'Ufficio provvede a **correggere** gli **errori materiali** e di **calcolo** commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile, l'Agenzia delle Entrate ha da sempre sostenuto <sup>(2)</sup> la possibilità di **rettifica** della dichiarazione di successione entro i **termini** in cui questa deve essere **presentata**.

**Scaduti** gli stessi, il contribuente non può più richiedere variazioni della base imponibile, fatta **eccezione** per i **solli 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*».

Secondo l'Agenzia delle Entrate, quindi, era **sempre possibile** per il contribuente presentare una **dichiarazione «correttiva nei termini»**, **rettificando** ovvero **precisando** quanto già comunicato in precedenza, ma **non era possibile** procedere ad una **rettifica** dei dati **dichiarati** una volta **trascorso il termine ultimo** per la **presentazione** della dichiarazione di successione.

Al più, l'Ufficio poteva tenere conto delle **inesattezze** commesse in sede di **liquidazione dell'imposta**, laddove l'**errore materiale** o di **calcolo** fosse stato **rilevabile *ictu oculi***.

Nel corso del tempo questa posizione rigida dell'Agenzia delle Entrate è stata **più volte cassata** da parte della **giurisprudenza di legittimità**. <sup>(3)</sup>

La Suprema Corte ha evidenziato come, sebbene il co. 6, dell'art. 28, D.Lgs. 346/1990 [CFF ● 3228] preveda la presentazione della **dichiarazione integrativa** solo in presenza di un evento che dia luogo al **mutamento** della **devoluzione** dell'eredità ovvero all'applicazione dell'imposta in **misura superiore, non può** essere **mesa in discussione** l'**emendabilità** della dichiarazione di successione.

In maniera del tutto **condivisibile**, afferma la Cassazione, la **dichiarazione integrativa** di cui al co. 6, dell'art. 28 sottintende l'**adempimento** di un **obbligo** più che l'**esercizio** di un **potere** e, al pari delle altre di-

chiarazioni, come quella dei redditi, quella di successione costituisce una **dichiarazione di scienza**, in quanto tale **emendabile oltre il termine annuale** di cui al co. 3, dell'art. 31, D.Lgs. 346/1990. L'**emendabilità** non è però a tempo indeterminato, ma ancorata al **termine ultimo** riservato all'**Ufficio** per eseguire i **controlli e condizionate** al fatto che nel frattempo **non sia notificato un avviso di accertamento** di un **maggior valore** richiesto.

L'emendabilità della dichiarazione trova applicazione sia nel caso di **correzioni in aumento** che in **diminuzione** dei valori **inizialmente dichiarati**; la correzione, pertanto, fatta salva l'applicazione delle **sanzioni** di cui agli artt. 51 e segg., D.Lgs. 346/1990 [CFF ● 3251], può avvenire anche **dopo il termine annuale** di cui all'art. 31, «*purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta*».

**CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE:** riprendendo il percorso giurisprudenziale appena esaminato, l'Agenzia delle Entrate, con la citata R.M. 8/E/2012, ha **mutato** il proprio orientamento, **riconoscendo** la **possibilità** per il contribuente di procedere alla **rettifica** della **dichiarazione originariamente presentata**, 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'art. 27, co. 3, D.Lgs. 346/1990, per la **notifica** del medesimo, pari a **2 anni** dal **pagamento dell'imposta principale**.

In precedenza è stato accennato a come l'emendabilità trovi applicazione sia nel caso di **correzioni in aumento** che in **diminuzione** dei valori inizialmente dichiarati.

Un punto lasciato **irrisolto** dalla Risoluzione in commento è quello della **modalità di recupero** della **maggior imposta** versata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa « a favore ».

A tale riguardo, poiché l'art. 42, co. 1, lett. e), D.Lgs. 346/1990 [CFF ● 3242] prevede quale **unico caso di rimborso** da dichiarazione integrativa quello che presuppone un **mutamento** della **devoluzione ereditaria**, dovrebbe tornare applicabile il disposto della lett. f) del medesimo articolo, <sup>(4)</sup> vista l'attività di **accertamento** che l'Ufficio dovrà condurre al fine di verificare la **legittimità** delle **riduzioni** richieste da parte del contribuente.

<sup>(2)</sup> R.M. 18.6.1999, n. 101.

<sup>(3)</sup> Per tutte, si veda Cass., Sez. Unite 27.7.2004, n. 14088.

<sup>(4)</sup> Il quale dispone il rimborso dell'imposta di successione pagata in più a seguito di accertamento, successivamente alla liquidazione, dell'esistenza di passività o della spettanza di riduzioni e detrazioni.