

L'imposta di successione è rettificabile

Massimiliano Tasini
ItaliaOggi, 24.07.2006

LA DICHIARAZIONE EFFETTUATA
SI PUÒ RITRATTARE PER QUALSIASI ERRORE

Rettificabile la dichiarazione di successione, quale che sia l'errore commesso. L'importante principio è stato affermato dalla Suprema corte di cassazione con la sentenza n. 11143 depositata in data 15 maggio 2006.

■ IL CASO DI SPECIE

Alcuni eredi ricorrono contro gli avvisi di liquidazione emessi dall'ufficio di Milano in seno all'Agenzia delle Entrate, sostenendo che l'ufficio non ha tenuto conto delle dichiarazioni presentate dai contribuenti successivamente a quelle originarie.

In sostanza, essi avevano provveduto a modificare i valori dichiarati inizialmente riducendoli ma tale adempimento era stato posto in essere dopo il termine perentorio di sei mesi statuito dall'art. 31 del dlgs. n. 346/90, sebbene prima della liquidazione delle imposte successorie.

Sia la Ctp di Milano che la Ctr di Milano accoglievano il ricorso dei contribuenti rilevando la sussistenza di un errore dichiarativo materiale incidente in modo sostanziale sul calcolo dell'imposta principale, e altresì di un errore giuridico, perché la base imponibile andava computata al netto delle passività la cui deduzione era prevista per legge (il caso di specie riguarda la determinazione del valore delle quote detenute in una società); errori, questi, facilmente riscontrabili e riconoscibili dalla dichiarazione, e come tali emendabili anche oltre i termini di legge. A tale conclusione si perviene anche tenuto conto del fatto che gli eredi avevano presentato la dichiarazione successoria a pochi mesi dalla scomparsa della madre, in un contesto di totale assenza di pertinenti informazioni e competenza e in mancanza di qualsiasi assistenza professionale.

■ LE REGOLE DEL FISCO

Nel ricorso per Cassazione, l'ufficio sostiene invece che eventuali errori di fatto o di diritto potevano

LA CASSAZIONE CON LA SENTENZA N. 11143 DEPOSITATA IL 15 MAGGIO 2006 DETTA LE REGOLE PER GLI EREDI

essere corretti in via di ritrattazione solo presentando dichiarazione sostitutiva con le modalità e nei termini previsti dalla legge, trascorsi i quali ulteriori denunce non potevano costituire base per la determinazione dell'imponibile, che restava dunque quello irretrattabile fissato nella denuncia originaria.

In sostanza, quindi, il ricorso dell'A.f. si fonda sul criterio dell'inemendabilità *tout court* della denuncia di successione una volta che sia consumato il semestre tassativamente previsto dalla legge per la sua presentazione.

■ LA TESI DELLA CASSAZIONE E I SUOI RISVOLTI PRATICI

Secondo i giudici della Cassazione, invece, la tesi del ministero non può essere accolta, poiché, anche nella materia che ci occupa, trova applicazione il principio, affermato dalla stessa Corte ma a sezioni unite nella sentenza 14088/2004 depositata in data 27 luglio 2002, per il quale l'emendabilità, da parte del contribuente, degli errori, anche non meramente materiali o di calcolo, contenuti in dichiarazioni o, comunque, in atti dello stesso contribuente costituenti il presupposto dell'imposizione fiscale, «... è svincolata dai ristretti termini di legge quale espressione di un principio generale del sistema tributario, atteso che la dichiarazione non ha valore confessorio ma solo di scienza e sottostà ai principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, nonché a quelli di collaborazione e buona fede, che debbono im-

prontare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria».

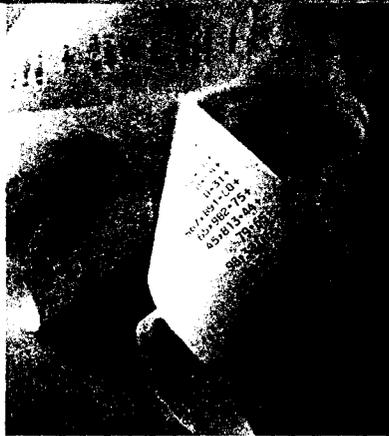
Ne consegue che la dichiarazione di successione, come ogni altra dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissate dal legislatore (nella fattispecie, si tratta dell'art. 31 del dlgs. n. 346/1990), la cui mancata osservanza potrà, semmai, comportare l'applicazione delle sanzioni di cui agli artt. 50 e seguenti dello stesso decreto legislativo, purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione delle imposte successorie.

Si tratta, come è evidente, di affermazioni di asso-

La dichiarazione ha valore di scienza e può essere modificata anche dopo la scadenza del termine fissato dal legislatore

luto rilievo, che estendono il principio della modificabilità della dichiarazione anche all'imposta di successione: un tema di grande attualità, in vista delle possibili modifiche in cantiere in queste settimane.

IL CASO



Sanzioni agli eredi: intrasmissibilità condizionata

Il principio di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi di cui all'art. 8 del processo tributario trova un limite nell'eventuale giudicato. È questa la posizione della Corte di cassazione adottata con la sentenza 8 maggio 2006 n. 10543.

LA FATTISPECIE. Un contribuente presentava per l'anno 1984 una dichiarazione Iva esponendo un'imposta non versata nei termini. L'ufficio Iva di Torino, in sede di controllo della dichiarazione, irrogava una soprattassa, con apposito avviso, impugnato dal contribuente innanzi al giudice di primo grado, che però rigettava il ricorso con sentenza passata in giudicato nel 1991. Nel frattempo, il contribuente aveva pagato l'Iva, ma non le sanzioni. Nel 1992, lo stesso contribuente muore e nel febbraio 1996 l'ufficio, tuttora creditore delle soprattasse, emette avviso di liquidazione a carico degli eredi, che non lo impugnano. In conseguenza, l'ufficio notifica cartella esattoriale e, successivamente, avviso di mora. Quest'ul-

timo atto veniva impugnato da uno degli eredi, che sosteneva il principio della intrasmissibilità delle sanzioni a mente dell'art. 8 del dlgs n. 472/1997. Su tale ultima impugnazione, la Commissione tributaria provinciale respingeva il ricorso, mentre la Commissione tributaria regionale lo accoglieva.

IL GIUDIZIO DI CASSAZIONE. La Corte tuttavia avalla la tesi del fisco. Viene al riguardo evidenziato che il provvedimento a carico degli eredi si è reso definitivo per la mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione. Ne consegue l'inapplicabilità del principio del citato art. 8/472, «... dal momento che l'applicazione retroattiva trova un limite nella eventuale definitività dell'irrogazione della sanzione».

LA CORTE SULLA TRASMISSIBILITÀ AGLI EREDI. La giurisprudenza della Cassazione in passato si è più volte occupata della questione. Nella sentenza n. 8097 del 22 maggio 2003 è stato ritenuto che la regola della intrasmissibilità delle sanzioni amministrative agli eredi è applicabile anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio (1 aprile 1998), ai sensi dell'art. 25 del dlgs. n. 472/97. E, fin qui, nulla di nuovo. La Corte prosegue però affermando che il principio della intrasmissibilità opera indipendentemente dal fatto che la sanzione sia stata già irrogata con provvedimento definitivo, avendo il legislatore stabilito in modo chiaro e netto che il credito dell'erario per sanzioni riferibile a persona fisica si estingue con la morte dell'autore della violazione. La sentenza non affronta però il problema della presenza di un eventuale giudicato. Tale ultima questione è stata però affrontata nella sentenza n. 2080 del 23 febbraio 2000, con la quale la Corte ha stabilito che l'applicazione retroattiva dell'art. 8/472 incontra un limite nella eventuale definitività dell'irrogazione della sanzione. Dunque, a distanza di sei anni i giudici del palazzaccio confermano l'esistenza di un importante limite alla tutela accordata dal citato articolo 8.

GIUDICE TRIBUTARIO COMPETENTE ANCHE SUL BENEFICIO DI INVENTARIO. Il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi anche sulla spettanza del beneficio di inventario. È questo il principio statuito dalla Corte di cassazione con la sentenza 15 aprile 2005 n. 7792. In particolare, i giudici affermano che la giurisdizione tributaria comprende anche l'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'imposta o dei limiti nei quali esso, per la sua qualità, sia obbligato. Ne consegue che nell'ipotesi in cui tra i debiti ereditari rientri un debito di imposta e l'erede abbia accettato l'eredità con beneficio di inventario, spetta alle commissioni tributarie conoscere dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione con cui esso erede adduce l'esistenza di un limite di valore nella propria responsabilità per il debito fiscale ereditato. Questo, osserva la Corte, anche per non privare il contribuente di una forma di tutela espressamente prevista dal legislatore.

SULLA NOTIFICA AGLI EREDI FISCO DISTRATTO. Il fisco deve notificare gli atti tributari identificando con chiarezza gli eredi. Lo ha stabilito la Corte di cassazione con la sentenza 7 aprile 2006 n. 8272. In motivazione, la Corte afferma che la notifica di un atto di accertamento intestato al contribuente deceduto può essere indirizzata collettivamente e impersonalmente agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto, purché però gli stessi non abbiano reso note le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale, ovvero che l'ufficio non fosse comunque a conoscenza del decesso. Nel caso di specie, osserva la Corte, l'atto di appello dell'ufficio avrebbe già dovuto contenere tutti i nominativi delle parti nei cui confronti l'impugnazione veniva proposta, sebbene domiciliati presso un unico indirizzo. E, osservano i giudici, l'ufficio ben conosceva le generalità e il domicilio fiscale dei coeredi, atteso che essi avevano singolarmente firmato il ricorso avverso gli avvisi di accertamento loro separatamente notificati. Pertanto, in difetto di costituzione in giudizio sanante da parte dei coeredi, il giudizio poteva proseguire solo nei confronti di uno degli eredi, che aveva invece provveduto a tale adempimento.