

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

**Studio n. 116-2006/T**

### **Durata dell'obbligo di presentazione della denuncia di successione**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 2 marzo 2007*

Si chiede quale sia la durata dell'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione in relazione al divieto posto dal secondo comma dell'art. 48 del D.Lgs.346/90 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni).

Come è noto, tale divieto, per i soggetti ai quali è diretto <sup>(1)</sup>, è sancito dalla citata norma che testualmente recita:

“Gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali, con esclusione dei giudici e degli arbitri, non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è stata fornita la 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, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione. I giudici e gli arbitri devono comunicare all'ufficio del registro competente, entro quindici giorni, le notizie relative a trasferimenti per causa di morte apprese in base agli atti del processo.”.

L'art. 27 T.U., al 6° comma, statuisce l'obbligo del pagamento dell'imposta anche nel caso in cui la dichiarazione sia presentata oltre il termine di decadenza, (fissato dal 4° comma in cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione).

In via preliminare, va ricordato come sia già stata esaminata la questione sulla rilevanza notarile del noto divieto <sup>(2)</sup> e sia stato chiarito che il menzionato divieto a carico di terzi, non afferisca agli atti di trasferimento *inter vivos* di beni immobili ereditari <sup>(3)</sup>, con conseguente esclusione della relativa sanzionabilità a carico del notaio che riceva l'atto di trasferimento di un immobile pervenuto all'alienante in forza di successione mai dichiarata. Il divieto, per i pubblici ufficiali è limitato agli atti relativi al trasferimento dal defunto agli eredi – legatari, e non anche ai trasfe-

rimenti da questi ultimi ai terzi; sono vietati pertanto gli atti relativi al trasferimento a causa di morte, ma non gli atti relativi ai beni trasferiti a causa di morte.

Tra gli atti colpiti dal divieto viene in evidenza la voltura dell'atto notarile di trasferimento di immobili dall'erede al terzo, che potrebbe restare sospesa fino alla avvenuta presentazione della dichiarazione di successione e conseguente volturazione degli immobili dal defunto all'erede.

In realtà, tale "problema" deve ritenersi superato dopo l'entrata in vigore del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, che, all'articolo 2, dispone che le volture catastali vengano eseguite automaticamente con la trascrizione dell'atto presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari competente.

La voltura verrà eseguita con riserva –atti passaggi intermedi non esistenti - Riserva 1 <sup>(4)</sup>.

Si ricorda che l'annotazione di riserva è una specifica caratteristica della particella oggetto di trasferimento che segue la particella stessa in tutti i vari stati che essa potrà assumere nel tempo; e ciò fino a quando non si potrà procedere all'annullamento della riserva stessa (nel caso della presentazione della dichiarazione di successione mancante o dopo 20 anni a seguito di istanza in bollo per decorso dei termini).

Quanto, poi, alla dibattuta questione se possa procedersi alla voltura catastale, previa corresponsione da parte del contribuente dei soli tributi relativi a tale formalità, senza che venga prodotta la dichiarazione di successione <sup>(5)</sup>, l'Amministrazione Finanziaria, con la risoluzione n. 114 in data 12 luglio 1999, si è pronunciata negativamente alla luce dell'innovazione, apportata dalla nuova normativa (all'art. 48 comma 2 T.U.), rispetto alla precedente, nell'ambito del divieto di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, dell'inciso "anche dopo il termine di 5 anni".

E' interessante segnalare come in detta Risoluzione venga convalidato l'indirizzo positivo a suo tempo manifestato con la circolare n. 13/77 e la Risoluzione richiamata nella suddetta circolare (citate alla nota 5), così, testualmente: "Al riguardo, la Scrivente osserva che tale conclusione, valida sotto la vigenza del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, nonché del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 (che ha tramutato l'istituto della prescrizione in quello della decadenza) va ora correlata con il combinato disposto dell'art. 48, comma 2 e dell'art. 27, comma 6 del D.Lgs.n.346 del 1990". Viene poi rilevato, come, tale norma, ed in particolare il menzionato inciso "anche dopo il termine di 5 anni", rappresenti una innovazione rispetto alla precedente normativa, in forza del quale devono risolversi nel senso più favorevole all'A.F. le perplessità in passato insorte circa la permanenza dell'obbligo di correddare la domanda di voltura con la prova della presentazione della dichiarazione di successione, anche dopo la decorrenza dei termini di decadenza dell'azione della finan-

za. Con tale inciso viene infatti espressamente prevista la permanenza di tale obbligo anche dopo la decorrenza del termine di decadenza dell'azione della finanza; "per cui, tenuto conto del principio della c.d. sopravvivenza dell'obbligazione tributaria, comune, peraltro ad altri tributi della imposizione indiretta, risultante dall'art. 27 comma 6, il credito d'imposta risulta tutelato anche dopo che l'Amministrazione finanziaria ha perso il diritto di esercitarlo".

Tutto ciò considerato, sulla base delle considerazioni già precedentemente svolte <sup>(6)</sup>, ed alla luce delle disposizioni previste dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, (che sancisce espressamente il principio della irretroattività delle norme tributarie), si ritiene che, per le situazioni definite anteriormente all'entrata in vigore del T.U. n. 346/90 (compiuta decadenza anteriormente al 1.1.1991), il menzionato divieto non sia più operante dopo la decorrenza dei termini di decadenza di cinque anni, e che, la verificata decadenza, espliciti i suoi effetti anche ai fini dell'adempimento degli obblighi sanciti dall'art. 48. Nel senso cioè che, il decorso del termine decadenza neutralizzi, non soltanto l'obbligo del pagamento delle imposte non corrisposte per effetto della verificata omissione, ma anche i divieti imposti dalla disposizione <sup>(7)</sup>.

Invece, nei casi di situazioni non ancora definite al 31.12.1990, e nei casi di successioni apertesesi dopo tale data, nel silenzio della giurisprudenza e della dottrina <sup>(8)</sup>, non si può non concludere per la perennità del menzionato divieto

Certo, ragionevolmente, è lecito osservare come la durata di un divieto, imposto dalla norma fiscale, non possa protrarsi all'infinito; ed egualmente, il diritto all'adempimento di un "obbligo", ai fini fiscali, non possa persistere alla prescrizione, quantomeno a quella decennale.

Bastino alcuni cenni sull' istituto della prescrizione per escluderne l'applicabilità al caso in esame.

Com'è noto, in campo tributario, la prescrizione è di difficile sistemazione, stante l'incertezza dei criteri distintivi tra prescrizione e decadenza <sup>(9)</sup>, l'utilizzo promiscuo di tali termini e la "confusione" che le norme positive fanno talora tra diritto ed azione.

La migliore dottrina civilistica ha sempre ritenuto che intervenga prescrizione quando il soggetto che possiede un diritto omette di esercitarlo, mentre si ha decadenza quando un soggetto potrebbe acquisire un diritto, ma omette di porre in essere quelle azioni od atti che gli permettano di acquisirlo. Va rilevato come, a differenza che per il passato, oggi sembra dominare la figura della decadenza.

Con riferimento al caso in cui la norma preveda che l'intervenuta decadenza non dispensi dal pagamento dell'imposta nell'ipotesi di volontario compimento dell'atto in ordine al cui difetto è prevista la sanzione, è stato ritenuto <sup>(10)</sup> trattarsi

di "termini di decadenza la cui scadenza peraltro non estingue totalmente il diritto di credito, ma lo rende privo d'azione, nel senso che il fisco può pretendere ugualmente il pagamento del tributo in caso di uso o di produzione di documentazione o di atti rispetto ai quali il tributo non sia stato assolto. Si ha qui una decadenza "limitata" a determinati effetti del potere impositivo ampiamente inteso che consente ancora un esercizio parziale, con esclusione del potere sanzionatorio".

Va sottolineato, infine come non siano soggetti a prescrizione né i divieti, né gli obblighi, ma soltanto i diritti (salvo le norme sull'imprescrittibilità).

Non resta pertanto che confermare quanto dianzi affermato, ossia che, nei casi di situazioni non ancora definite al 31.12.1990, e nei casi di successioni aperte- si dopo tale data, il menzionato divieto è perenne.

Marilena Cantamessa

- 
- 1) Come si vedrà subito, soggetti diversi dal notaio, cfr. Studio n. 49/99 approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 17-18 maggio 2001.
  - 2) Vedasi lo Studio n. 49/99 CNN cit.
  - 3) Nel senso che il divieto riguarda il compimento degli atti definiti letteralmente dalla norma "relativi a trasferimenti per causa di morte", ossia che si riferiscono, che attuano rendendo manifesto od opponibile il trasferimento *mortis causa*. Invero, l'erede od il legatario, quando alienano un bene non compiono un trasferimento *mortis causa*, né un atto relativo a trasferimento *mortis causa*, ma compiono un atto *inter vivos*, giacché in realtà il trasferimento *mortis causa* è già avvenuto. La norma non incide sulle vicende traslative dei beni operate dalle parti contraenti. E' infatti pacificamente lecito e consentito ad ogni soggetto assumere obbligazioni, stipulare e concludere contratti di vendita aventi ad oggetto beni ereditari, pur in mancanza di presentazione della relativa dichiarazione di successione, (nel rispetto della forma scritta richiesta), Cfr. Studio n. 49/99 cit.
  - 4) Stante la mancata concordanza tra la ditta iscritta in Catasto e quella dalla quale si fa luogo al trasferimento stesso.
  - 5) Già risolta in senso positivo secondo l'indirizzo manifestato dall'A.F. con Circolare n. 13 del 3 maggio 1977 e dalla Ris. Min. n. 271579 del 10 settembre 1976 dell'ex Direzione generale delle Tasse. Si è espressa nel senso negativo l'A.F. con la Circolare n. 58/88, con motivazioni alquanto opinabili.
  - 6) Per le motivazioni vedasi lo Studio CNN n. 49/99 cit.
  - 7) Conforme alla risoluzione ministeriale 281139 del 9 dicembre 1982.
  - 8) Salvo rare eccezioni, tra cui G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993, p. 401 che ritiene tale divieto, "sussistente nell'ambito della giurisdizione volontaria - che è funzione amministrativa - ", essere "perpetuo - sconfinando quindi nell'eccesso non tollerabile - perché la prova di aver presentato la dichiarazione, deve essere fornita al terzo anche dopo la scadenza del termine quinquennale concesso all'amministrazione per accertare la successione non dichiarata: è uno strumento indiretto per indurre in perennità, alla dichiarazione successoria, venendo incontro all'inerzia dei pubblici uffici, ma con grave pregiudizio per l'economia mercantile".
  - 9) C. GLENDI, *N. Digesto, Voce Prescrizione decadenza (diritto tributario)*, p. 1161.
  - 10) G.A. MICHELI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto* vol. XXIX, 1979, p. 455.

*(Riproduzione riservata)*