

Rientro dei capitali. L'istituto può essere usato per sanare violazioni commesse dagli eredi anche in relazione a beni non dichiarati

Voluntary con incognita-eredità

Per evitare problemi è necessario presentare la dichiarazione di successione

Se i beni esistenti all'estero (denaro, immobili, quote di società) sono di proprietà di un contribuente che li abbia ricevuti a seguito di una **successione ereditaria** tassabile in Italia, e non dichiarata al fisco italiano, occorre inevitabilmente valutare questa circostanza nell'ambito della procedura di voluntary disclosure che si intenda svolgere con riferimento a detti beni.

Lo ha confermato implicitamente la circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015 (paragrafo 4.2) quando, da un lato, ha affermato che, se vi è emersione di violazioni in questo ambito, «l'ufficio dovrà necessariamente attivare le conseguenti attività di controllo» e, d'altro lato, che, in considerazione della «piena e spontanea collaborazione del contribuente» e del fatto che la normativa della voluntary non consente affievolimenti per le imposte di registro e di successione, le sanzioni potranno tuttavia essere ridotte «fino alla metà del minimo previsto dalla legge» (ai sensi dell'articolo 7, comma 4, Dlgs 472/1997).

È dunque opportuno prospettare il panorama delle diverse situazioni in cui ci si può venire a trovare. Una istanza di voluntary disclosure può infatti essere presentata:

- a) quando ancora non sono decorsi due anni dal pagamento dell'imposta principale di successione relativamente a una dichiarazione di successione bensì presentata in Italia, ma senza menzionare i beni all'estero;
- b) quando ancora non sono decorsi cinque anni dalla scadenza del termine che gli eredi avevano per presentare la **dichiarazione di successione** (che dunque sia stata del tutto omessa);
- c) quando sono decorsi i termini di due o cinque anni di cui sopra alle lettere a) e b) (si veda l'altro articolo nella pagina).

Nel caso a), nel quale ancora non sono decorsi due anni dal pagamento dell'imposta inerente una dichiarazione di successione presentata senza indicare i beni all'estero, occorre considerare che l'articolo 27, comma 3, del Dlgs 346/1990 (il testo unico dell'imposta di successione), dispone che, in presenza di una dichiarazione di successione incompleta, l'ufficio può procedere alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta mediante avviso notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale.

In questa ipotesi, pertanto, se l'istanza di voluntary sia formulata senza aver prima registrato una dichiarazione di successione integrativa di quella presentata incompleta (e non si interpretasse la voluntary come richiesta di ravvedimento operoso), l'Amministrazione potrebbe pretendere, oltre che l'imposta e gli interessi, la sanzione in misura compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta non pagata (articolo 51, comma 1, d. lgs. 346/1990); se si applicasse il criterio della metà del minimo (articolo 7, comma 4, d. lgs. 472/1997) si avrebbe dunque una sanzione pari al 50 per cento dell'imposta non pagata.

Nel caso b), e cioè quando ancora non sono decorsi cinque anni dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione di successione del tutto omessa, occorre considerare l'articolo 27, comma 4, del Dlgs 346/1990, il quale dispone che se la dichiarazione di successione è stata omessa, l'ufficio può notificare un avviso di liquidazione entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

Pertanto, se l'istanza di voluntary sia formulata senza aver prima registrato una dichiarazione di successione per sanare l'omissione, l'amministrazione potrebbe procedere all'accertamento d'ufficio (articolo 27, comma 4, del Dlgs 346/1990). Ipotizzando anche qui la non applicazione della disciplina del ravvedimento operoso, occorre valutare che la sanzione per l'omissione della dichiarazione di successione è



LA CONFERMA È la stessa agenzia delle Entrate, con la circolare 30/E/2015, ad affermare che gli uffici faranno tutti i controlli conseguenti all'istanza

stabilita in misura compresa tra il 120% e il 240% dell'imposta non versata (articolo 50 del Dlgs 346/1990); in questo caso, la metà del minimo (articolo 7, comma 4, del Dlgs 472/1997) è pari al 60% dell'imposta non pagata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani

Le precauzioni. Per evitare che l'istanza diventi un'autodenuncia occorre fare l'integrativa

Il debito d'imposta resta anche dopo 5 anni

La situazione che si prospetta nell'ipotesi di avvenuto decorso del termine di due anni (dal **pagamento dell'imposta** inerente la dichiarazione di successione infedele) o del termine di cinque anni (dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione di successione del tutto omessa) è resa problematica dalla diffusa opinione secondo cui, essendo decorso il **termine di decadenza per l'azione di accertamento**, la partita tra contribuente e fisco sarebbe chiusa e l'istanza di voluntary disclosure completamente svincolata da questioni inerenti l'imposta di successione.

Questa convinzione non appare corretta, in quanto, in materia di imposta di successione, vige il principio (del tutto peculiare a questa imposta) in base al quale il decorrere del termine di decadenza dell'azione fiscale rende bensì non irrogabili le sanzioni, ma non estingue il debito d'imposta, se la presentazione della dichiarazione di successione avviene (a cura del contribuente) una volta che sia scaduto il termine prescritto dalla legge. Lo afferma l'articolo 27, comma 6, del Dlgs 346/1990, per il quale «L'imposta è dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza».

Occorre inoltre considerare che questa norma non può non essere letta in abbinata con quella di cui all'articolo 48, comma 2, del Dlgs 346/1990, per il quale «Gli impiegati dello Stato» (ivi compresi evidentemente gli uffici dell'agenzia delle Entrate che ricevono l'istanza di voluntary) «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'articolo 27, comma 4, della dichiarazione della successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio».

Allora, in tutti i casi in cui si proceda a una voluntary inerente beni pervenuti per successione non denunciata al fisco italiano, al fine di scongiurare il pericolo di sentirsi dire che l'istanza viene respinta (tramutandosi in auto-denuncia) perché inerisce beni ereditari esistenti all'estero per i quali non è stata svolta la dovuta procedura di dichiarazione di successione, e pure al fine di sfruttare la riduzione della sanzione che deriva dalla normativa sul ravvedimento operoso, pare opportuno che sia contemporaneamente predisposta, a seconda dei casi, una dichiarazione di successione integrativa di una dichiarazione già presentata in modo incompleto o una dichiarazione di successione sostitutiva di quella del tutto omessa. In modo che ciò provochi:

a) il pagamento del 100% delle imposte dovute (da calcolare con le regole – aliquote e franchigie – vigenti al momento del decesso); la disciplina della voluntary non prevede infatti, come già accennato, alcun affievolimento delle imposte di registro e di successione o donazione che si rendano dovute in relazione a pratiche di collaborazione volontaria finalizzata all'emersione di beni esistenti all'estero e occultati al fisco italiano;

b) nessun pagamento di sanzioni, nel caso in cui siano decorsi due anni dal pagamento dell'imposta principale (nell'ipotesi che sia stata presentata una dichiarazione di successione incompleta) e nel caso in cui siano decorsi cinque anni dalla scadenza del termine che gli eredi avevano per presentare la dichiarazione di successione (nell'ipotesi che la dichiarazione di successione sia stata del tutto omessa);

c) il pagamento di sanzioni variamente ridotte (a seconda dei casi, ai sensi dell'articolo 13 del Dlgs 472/1997) da un decimo a un quinto del minimo, per effetto del ravvedimento operoso di cui il contribuente richieda di avvalersi;

d) la probabile riduzione, fino alla loro metà (secondo l'invito che l'Agenzia ha formulato agli uffici con la circolare n. 30/E dell'11 agosto scorso), delle somme come sopra dovute al punto c) a titolo di sanzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

A. Bu.

LA PECULIARITÀ Per l'amministrazione decade la possibilità di irrogare le sanzioni ma la pretesa non si estingue

CORRELATI

L'edificio storico evita la tassa di successione

L'impugnazione dell'avviso bonario non è obbligatoria

Il debito d'imposta resta anche dopo 5 anni

Voluntary con incognita-eredità

Voluntary, successioni e donazioni «complicate»