

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

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

Angelo Busani

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

zione 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 Dlg 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 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 Dlg 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 Dlg 346/1990). Ipotizzando anche qualora non applicazione della disciplina del ravvedimento operoso, occorre valutare che la sanzione per l'omissione della dichiarazione di successione è stabilita in misura compresa tra il 120 e il 240 per cento dell'imposta non versata (articolo 50 del Dlg 346/1990); in questo caso, la metà del minimo (articolo 7, comma 4, del Dlg 472/1997) è pari al 60 per cento dell'imposta non pagata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I casi

Le tre possibili situazioni in conseguenza della presentazione dell'istanza di voluntary disclosure

Imposta di successione dovuta	Termine di decadenza del fisco per la notifica di avviso di liquidazione	Sanzione (*)
IL FISCO CONTESTA L'INCOMPLETEZZA DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE (PERCHÉ NON MENZIONA I BENI ALL'ESTERO)		
Per intero	Due anni dal pagamento dell'imposta principale relativa alla dichiarazione presentata in modo incompleto	In misura compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta non pagata
IL FISCO CONTESTA LA TOTALE OMISSIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE		
Per intero	Cinque anni dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione di successione del tutto omessa	In misura compresa tra il 120 e il 240 per cento dell'imposta non versata
IL CONTRIBUENTE PRESENTA LA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE DOPO CHE SI È FORMATA LA DECADENZA DELL'AZIONE DEL FISCO		
Per intero	-	Nessuna

(*) non si tiene conto del ravvedimento operoso e della riduzione alla metà del minimo prefigurata dalla Circolare 30/E dell'11/8/2015

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 decorso 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 Dlg 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 Dlg 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 2, della dichiarazione della successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio».

Allora, in tutti i casi in cui si pro-

LA PECULIARITÀ

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

ceda 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 collabo-

razione 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 Dlg 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.

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Procedura. Comunicato dell'Uif

Un codice speciale per le segnalazioni sull'antiriciclaggio

Valerio Vallefuoco

L'Unità di Informazione Finanziaria (Uif) Italiana, con un comunicato stampa diramato nella serata del 2 settembre scorso, ha espresso ufficialmente la propria posizione per quanto di sua competenza nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria e in particolare sulle modalità esigibili di comunicazione di segnalazione delle operazioni sospette.

L'Uif, facendo espresso riferimento alla legge 186/2014, ha comunicato di aver introdotto una nuova categoria di segnalazione denominata appunto «voluntary disclosure». L'Unità, richiamandosi alla circolare del 9 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha ribadito che la normativa sulla procedura di collaborazione volontaria non ha alcun effetto diretto sulla normativa antiriciclaggio, confermando pertanto che gli obblighi di prevenzione previsti dal decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 debbano permanere in capo ai soggetti obbligati.

Per evitare probabilmente la confusione di segnalazioni di operazioni sospette derivanti da procedure di voluntary disclosure con altre derivanti da altri tipi di attività, l'organo di controllo ha ritenuto di dover gestire queste nuove segnalazioni integrando il dominio della «categoria» attraverso un **nuovo codice di classificazione** specifico: codice 004 - Riciclaggio: Voluntary Disclosure.

Tale codice, secondo le indicazioni fornite, dovrà essere utilizzato dai soggetti obbligati per le segnalazioni correlate alle «dichiarazioni volontarie». L'Uif ha però precisato che tali segnalazioni non costituiranno una novità di tipologia di comunicazione, né una nuova classificazione di sospetto, ma saranno considerate solamente una sotto-classificazione della più generale categoria del riciclaggio. Proprio per tali motivi le segnalazioni di operazioni sospette dovranno essere trasmesse solo ove ricorrano i presupposti di cui all'articolo 41 del Dlg 231/2007 ossia quando ricorre l'obbligo di segnalazione.

Tale obbligo sussiste quando i professionisti, gli intermediari e comunque tutti i soggetti sottoposti alla normativa antiriciclaggio sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o finanziamento del terrorismo. Il sospetto, secondo la normativa, è desunto dalle caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei

segnalanti, acquisiti nell'ambito dell'attività svolta o ovvero a seguito del conferimento di un incarico. Quindi tutti i soggetti obbligati oltre all'obbligo di registrazione e adeguata verifica della clientela, ogni qualvolta abbiano il sospetto che i fondi siano di provenienza criminosa, dovranno procedere alla segnalazione.

Nel caso specifico della voluntary disclosure bisognerà almeno valutare, ai fini della segnalazione, l'eventuale superamento delle soglie di punibilità prevista per i reati tributari, poiché in caso di mancato superamento la segnalazione sembra non dovuta.

Visto inoltre il richiamo espresso all'articolo 41 non si può non evidenziare (anche se il comunicato non vi fa cenno) la specifica causa di esenzione dall'obbligo di segnalazione prevista

I PROFESSIONISTI

In ogni caso l'obbligo non si applica quando le informazioni sono ottenute per la difesa del contribuente

dall'articolo 12, comma 2, dello stesso decreto, secondo cui l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette di cui all'articolo 41 non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente od ottengono riguardo allo stesso, nel corso dell'esame della sua posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento giudiziario in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Riciclaggio

Per riciclaggio si intendono: la conversione o il trasferimento di beni effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni



Voluntary

● La Voluntary disclosure è un procedimento di «pacificazione fiscale» tra il contribuente e l'amministrazione, a iniziativa del contribuente stesso. Nato negli Stati Uniti negli anni '90, è tornato d'attualità nei programmi di emersione per i depositi esteri promossi da vari Paesi europei. Con la voluntary disclosure in versione italiana, oltre a pagare tasse e interessi sul pregresso, il contribuente si impegna inoltre a rivelare all'amministrazione tutti i suoi averi esteri in «nero». Anche se sono stati ereditati legittimamente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Cassazione. Il beneficio è applicabile solo quando c'è un unico disegno criminale

Omessi versamenti, continuazione difficile

Laura Ambrosi

Antonio Iorio

In presenza di reati di **omesso versamento Iva** per più periodi imposta a causa della mancanza di liquidità, non si può applicare l'**istituto della continuazione** in quanto i delitti sono la conseguenza di distinte decisioni e non programmati inizialmente. Ad affermarlo è la Corte di cassazione, sezione I penale, con la sentenza 35912, depositata ieri.

La pronuncia trae origine da un'istanza presentata da un contribuente, amministratore di una Sas, per ottenere l'applicazione della continuazione per i reati di omesso versamento Iva commessi in più periodi di imposta per i quali era stato condannato. Il contribuente sosteneva di essere stato «costretto» alle omissioni a causa delle gravissime difficoltà economiche in cui si era trovata la società.

Il Tribunale rigettava l'istanza, rilevando, tra l'altro, che era stato implicitamente riconosciuto l'assunzione di distinte e separate decisioni, ciascuna consumata al momento dell'omesso versamento di ogni periodo di imposta.

Viene quindi presentato ricorso per Cassazione lamentando, in estrema sintesi, un'errata interpretazione dell'articolo 81 del Codice penale (la «continuazione» in ambito penale). Questa norma prevede, al comma 2, che è punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata sino al triplo, chi, con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge.

Per costante orientamento della giurisprudenza, gli elementi costitutivi del reato continuato sono tre: 1) pluralità di azioni o omissioni; 2) più violazioni di legge; 3) medesimo disegno criminoso. L'istituto, in sostanza, trova la sua logica nel

EFFETTI INDESIDERATI

La sentenza rischia involontariamente di premiare chi pianifica una vera e propria strategia di evasione

fatto che chi commette più reati con uno scopo unico dimostra minore inclinazione criminale di colui che realizza più reati con più scopi diversi.

Nella specie, secondo il contribuente, l'omesso versamento Iva, sebbene riferito a più periodi di imposta, doveva essere punito con un'unica pena derivando tutti gli inadempimenti dalla crisi finanziaria.

La Suprema Corte ha rigettato il ricorso. Innanzitutto, ha ricordato che per la continuazione, meritevole di trattamento sanzionatorio più benevolo, occorre che l'illecito sia commesso in forza di un singolo impulso e non da spinte criminose indipendenti e reiterate. Ne consegue che l'identità del disegno criminoso non può sussistere qualora la sequenza degli episodi sia tale da escludere la preventiva programmazione dei reati. Questa valutazione è lasciata al giudice di merito, che dinanzi a tutti gli elementi prodotti in causa, può verificare l'unicità dell'impulso per gli illeciti. Nella specie, il Giudice territoriale aveva ben motivato la propria decisione, spiegando che la

scelta del contribuente di non versare l'Iva dovuta derivava dalla «considerazione della concreta e attuale situazione economica». In altre parole, quindi, i reati dipendevano da eventi non prevedibili, tanto è che, di volta in volta, era verificata la disponibilità finanziaria. Doveva così escludersi una preventiva programmazione dei delitti.

La pronuncia deve far riflettere perché in questi anni gli omessi versamenti sono stati molto numerosi e, nella maggior parte dei casi, si sono protratti per più periodi di imposta. Dall'interpretazione, ora fornita dalla Suprema Corte, dovrebbe verosimilmente conseguire che, se le condotte omissive siano derivate da crisi finanziarie dell'imprenditore, egli non potrà avvalersi della continuazione; se, invece, i mancati pagamenti per più anni, siano il frutto di una scelta preventiva, deliberata e consapevole, verosimilmente sarà applicabile la più vantaggiosa «continuazione». Va da sé che verrebbe doppiamente penalizzato il contribuente che non ha veri intenti evasivi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Corte di giustizia Ue. Nei contratti di abbonamento non occorre che siano stati resi tutti i servizi pattuiti

Consulenza legale sempre soggetta a Iva

Renato Portale

La consulenza legale, commerciale e finanziaria, resa con un contratto di abbonamento, rientra nella nozione di «**prestazione di servizi**» soggetta a Iva e con diritto a detrazione da parte del committente, anche se nel periodo non sono stati resi specifici servizi, dettagliati nella fattura emessa dal prestatore. Il «fatto generatore» dell'imposta e la «esigibilità» della medesima si verificano, inoltre, alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza la necessità che la fattura evidenzii «se» e «con quale frequenza» il committente ha effettivamente usufruito dei servizi del prestatore.

Questi due importanti principi che si rilevano dalla sentenza della Corte di giustizia Ue, relativa alla causa C-463/14 Asparuhov, depositata ieri, a seguito del rinvio pregiudiziale sollevato dal giudice bulgaro in una vertenza fiscale che vedeva contrapposti l'Amministrazione fiscale di quel Paese e una società bulgara. In particolare il fisco contestava la detrazione operata dalla società in quanto, a suo dire, le fatture di acquisto delle

prestazioni non indicavano alcun riferimento circa il tipo, la quantità e la natura dei servizi realmente forniti, in particolare nessun documento di «prima mano» riportava il numero di ore effettuate né forniva alcuna informazione circa il modo in cui erano stati stabiliti i prezzi dei servizi.

Il fatto

Una società avente come oggetto principale l'agricoltura, l'orticoltura, l'allevamento e attività complementari, aveva concluso alcuni contratti di abbonamento relativi a servizi di **consulenza** con altre quattro società, operanti nei settori del finanziamento di imprese, dello sviluppo commerciale, delle consulenze legali e della sicurezza dell'informazione, tutte rappresentate da una stessa persona. Nell'ambito di tali contratti i prestatori si erano impegnati: 1) a tenersi a disposizione della società per consulenze, riunioni e impegni ogni giorno feriali e, in caso di necessità, anche le domeniche e i festivi; 2) ad assicurare per il tempo necessario la presenza fisica presso la società di una persona competente; 3) di interporre in rela-

zione con quest'ultima, anche la domenica e i festivi; 3) a ricevere e a scambiare la documentazione nonché le necessarie informazioni tra le parti, al fine di assicurare la tutela degli interessi della società; 4) a trasmettere in tempo utile al committente, per consultazione, concertazione e apposizione di firme, tutti i documenti necessari relativi alla tutela dei suoi interessi. Come corrispettivo, la società si era impegnata a pagare un compenso settimanale. La società aveva detratto l'Iva indicata sulle fatture emesse dai prestatori ma il fisco contestava il recupero dell'imposta in quanto le fatture non erano sufficientemente dettagliate. L'Amministrazione aveva però riconosciuto che la società aveva contabilizzato nei libri contabili le prestazioni, le aveva onorate con pagamenti bancari, le aveva indicate nella dichiarazione Iva e aveva anche accertato che i prestatori disponevano di personale sufficientemente qualificato per fornire i servizi concordati.

Il contenzioso locale

Il giudice locale, sollevando due questioni pregiudiziali avanti la

Corte Ue, osserva che i contratti conclusi tra le società determinavano solo il settore dei servizi di consulenza e non indicano alcun risultato concreto da raggiungere, né indicavano il termine di esecuzione delle prestazioni e neppure il prezzo unitario di detti servizi. Lo stesso giudice aveva, però, precisato che l'amministrazione fiscale non ha mai sostenuto che le prestazioni di servizi fossero viziate da evasione fiscale.

La sentenza

Secondo i giudici del Lussemburgo, sulla prima questione, sono da considerare prestazioni imponibili a Iva e, quindi, con diritto a detrazione da parte del committente, anche i servizi che non siano né predeterminati né individuali, ed anche se il compenso si versava in forma di **forfait settimanale**. In ordine, poi, alla seconda questione sulla «esigibilità dell'imposta», per i giudici si verifica alla scadenza del periodo in cui il pagamento è stato concordato, senza che possa rilevare se e quando nel periodo il committente ha effettivamente usufruito dei servizi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA