



Studio n. 250-2015/T

Tributo successorio e procedura di voluntary disclosure

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 23 ottobre 2015

Approvato dal CNN nella seduta del 18-19 novembre 2015

Sommario: Premessa; 1. La normativa sulla voluntary e il suo mancato impatto sull'applicazione del tributo successorio; 2. Infedele dichiarazione di successione (in quanto priva dei beni esteri) e istanza di regolarizzazione presentata entro i 2 anni dal pagamento dell'imposta; 3. Omessa dichiarazione di successione e istanza di regolarizzazione presentata entro i 5 anni dal termine per la dichiarazione; 4. Istanza di regolarizzazione presentata essendo decorsi i termini di cui alle ipotesi precedenti; 5. Le donazioni dirette e indirette.

Premessa

L'art. 1, comma 1, della Legge 15 dicembre 2014, n. 186, "*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero*", ha – come noto - introdotto una particolare procedura di regolarizzazione detta *Voluntary Disclosure*. La normativa ha trovato attuazione con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2015, concernente l' "*Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale*" ed è stata illustrata dalla stessa Agenzia con tre successive circolari ⁽¹⁾. Infine, l'art. 2, co. 1, n. 2), del D.L. n. 153 del 30 settembre 2015 ha prorogato il termine per la presentazione dell'istanza al 30 novembre 2015 con ulteriore differimento per l'invio della relazione al 31 dicembre 2015 ⁽²⁾.

In sintesi, la procedura prevede che laddove non siano già stati avviati controlli o verifiche ⁽³⁾, i contribuenti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale (persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate) ⁽⁴⁾ che non vi abbiano correttamente adempiuto al 30 settembre 2014, possano presentare una completa autodenuncia, al fine di far "riemergere" sanandole, le proprie disponibilità estere. Autodenuncia che viene completata dal pagamento in misura piena delle imposte e degli interessi dovuti per tutte le annualità per le quali non sono scaduti i termini per l'accertamento ai sensi dell'art. 43 DPR n. 600 del 1973 e dell'art. 57 DPR n. 633 del 1972. La procedura consente invece di ottenere uno sconto sulle sanzioni amministrative collegate alla omessa o incompleta compilazione del Quadro RW, nonché sulle sanzioni relative alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto e alle violazioni degli obblighi dei sostituti d'imposta.



Inoltre in via interpretativa ⁽⁵⁾ l'Amministrazione ha ritenuto che i benefici previsti dalla normativa suddetta possano essere riconosciuti anche con riguardo all'IVA-FE e all'IVIE.

Sul piano penale sono inoltre introdotte alcune esimenti essendo espressamente prevista la non punibilità dei reati di omessa e infedele dichiarazione, di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false o di altri artifici, nonché dei reati di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA.

Di converso viene introdotto un nuovo reato fiscale consistente nella esibizione di atti falsi e nella comunicazione di dati non rispondenti al vero nel contesto della procedura e inserita (art. 648-ter.1 cod. pen.) la previsione del reato di autoriciclaggio, potendosi contestare il reato di riciclaggio anche al soggetto che ha commesso o concorso a commettere il reato presupposto, compreso quello di evasione.

La procedura che si differenzia ⁽⁶⁾ in modo significativo dai precedenti "scudi fiscali" in quanto fra l'altro non ammette l'anonimato, presenta alcuni punti di contatto con l'attività notarile in virtù dei quali è utile fornire alcune indicazioni. In particolare la procedura pur avendo una fonte di innesco "internazionale" (il patrimonio detenuto all'estero e non dichiarato), include necessariamente anche il c.d. ambito 'derivato' nazionale, nel senso che il contribuente è tenuto ad autodenunciare, per i medesimi periodi d'imposta per i quali chiede di sanare le attività illecitamente detenute all'estero, tutti gli altri maggiori imponibili, non connessi a tali attività, anche di fonte domestica.

In questa prospettiva non essendo prevista la possibilità di sanare l'imposta sulle successioni e donazioni, ci si deve chiedere quali conseguenze discendano dalla procedura quando i beni oggetto di regolarizzazione (denaro, immobili, partecipazioni) derivino da una successione ereditaria (o da un atto liberale) per la quale potrebbe essere stato completamente omesso l'obbligo dichiarativo o, se oggetto di dichiarazione in Italia, quest'ultima fosse comunque non comprensiva dei beni in questione. Potrebbe allora essere richiesto al notaio di intervenire su tali ipotesi o di prestare la propria competenza per integrare o predisporre una dichiarazione di successione o, infine, per valutare la convenienza economica della procedura. Il tutto in uno scenario dove deve essere tenuto presente che la procedura - una volta avviata - non è, comunque, ritrattabile e per le sue caratteristiche di spontaneità, veridicità e completezza sembra qualificare l'istanza non tanto come una dichiarazione di scienza (al pari della dichiarazione dei redditi), ma, piuttosto, come confessione stragiudiziale, che provenendo *"dalla parte o da chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale"* (art. 2735 del cod. civ.). In quanto tale potrebbe, dunque, essere di grave ostacolo, per la difesa del contribuente, in caso di mancato perfezionamento della procedura: eventualità, questa, che comporta la riapertura, a favore dell'Amministrazione finanziaria, dei termini di accertamento eventualmente scaduti, la notifica di avvisi di accertamento o di rettifica con le sanzioni piene e le conseguenti ricadute in ambito penale, ordinariamente previste.



Il presente studio si propone di offrire un primo chiarimento del trattamento ai fini delle imposte di successione e donazione dei diversi scenari che possono accompagnarsi a un evento successorio o liberale non correttamente dichiarato in Italia che venga alla luce nell'ambito della suddetta procedura di emersione.

1. La normativa sulla *voluntary* e il suo mancato impatto sull'applicazione del tributo successorio

Preliminarmente va – ancora una volta – ricordato in termini generali che la procedura di regolarizzazione volontaria nulla prevede in tema di imposte di successioni e donazioni con la conseguenza che laddove emergano violazioni in questo ambito impositivo “l'ufficio dovrà necessariamente attivare le conseguenti attività di controllo” ⁽⁷⁾, ma che in considerazione della piena e spontanea collaborazione del contribuente le sanzioni potranno comunque essere ridotte almeno fino alla metà del minimo previsto dalla legge. Occorre inoltre considerare che il comportamento del contribuente dovrebbe integrare le fattispecie del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.lgs. 472/1997 con conseguente riduzione da un decimo a un quinto del minimo ⁽⁸⁾.

Quanto detto va però esaminato anche alla luce della decadenza o meno del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e delle diverse ipotesi astrattamente applicabili.

In questa prospettiva è appena il caso di ricordare che la successione deve essere denunciata mediante presentazione di una dichiarazione all'ufficio competente entro 12 mesi dalla data di apertura della stessa successione osservando le formalità di cui agli artt. 28, 29 e 30 D.lgs. 346/1990. A seguito della presentazione della dichiarazione di successione l'ufficio liquida l'imposta entro il termine di 3 anni dalla data di presentazione della dichiarazione ovvero in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione rettifica e liquida la maggiore imposta entro il termine di 2 anni decorrenti dal giorno del versamento dell'imposta ⁽⁹⁾.

In caso di omessa dichiarazione l'Amministrazione procede d'ufficio all'accertamento dell'attivo ereditario e alla liquidazione dell'imposta dovuta entro il termine di 5 anni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione così come previsto dall'art. 31 del D.lgs. 346/1990.

Ciò posto occorre coordinare tali obblighi e poteri anche con il meccanismo della *voluntary* ed in particolare con la presenza della causa ostativa alla regolarizzazione nel caso di avvio di controlli e verifiche. Ciò determina, in termini generali, l'opportunità di presentare comunque prima l'istanza di regolarizzazione e solo successivamente la dichiarazione di successione integrativa al fine di evitare che quest'ultima inneschi un'attività di accesso e verifica.

2. Infedele dichiarazione di successione (in quanto priva dei beni esteri) e istanza di regolarizzazione presentata entro i 2 anni dal pagamento dell'imposta



Nell'ipotesi di infedele dichiarazione di successione (in quanto priva dei beni esteri) e istanza di regolarizzazione presentata entro i 2 anni dal pagamento dell'imposta la mancata decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e l'assenza di un espresso effetto sanante della procedura di *voluntary* fa sì che se l'istanza sia presentata senza aver presentato una dichiarazione di successione integrativa di quella incompleta, l'Amministrazione sarà legittimata a notificare un avviso di rettifica liquidando il tributo successorio ai sensi dell'art. 27, comma 2 D.lgs. 346/1990 con applicazione di una sanzione in misura compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta non pagata (art. 51, comma 1, D.lgs. 346/1990)⁽¹⁰⁾. Sanzione che verrebbe ridotta della metà del minimo ai sensi dell'art. 7, comma 4 del D.lgs. 472/1997⁽¹¹⁾.

3. Omessa dichiarazione di successione e istanza di regolarizzazione presentata entro i 5 anni dal termine per la dichiarazione

Alle stesse conclusioni in termini di sanzionabilità si perviene nell'ipotesi di omessa dichiarazione con istanza presentata prima della decadenza del potere di accertamento dell'amministrazione. Quest'ultima potrà infatti procedere all'accertamento di ufficio ai sensi dell'art. 27, comma 4 citato, ma la sanzione per l'omessa dichiarazione è stabilita in misura compresa fra il 120% e il 240% dell'imposta non versata (art. 50, D.lgs. n. 346/1990), salvo riduzione alla metà del minimo.

4. Istanza di regolarizzazione presentata essendo decorsi i termini di cui alle ipotesi precedenti

Rispetto a questa ipotesi deve essere precisato che in materia di imposta di successione vale la regola secondo la quale il decorso del termine di decadenza dell'azione della finanza esclude la sanzionabilità della violazione, ma non estingue il debito se la presentazione della dichiarazione di successione avviene a cura del contribuente dopo la scadenza del termine medesimo. Milita in tal senso l'art. 27, comma 6, del D.lgs. 346/1990, per il quale l'imposta è dovuta *"anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza"*.

È poi previsto dal successivo art. 48, comma 2, che gli impiegati dello Stato *"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 di successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio"*.

In relazione a tale quadro normativo è stato posto il dubbio se gli uffici dell'Agenzia delle entrate possano *"processare una istanza di voluntary disclosure senza che sia stata presentata (nei termini o fuori termine) la prescritta dichiarazione di successione"*⁽¹²⁾, e ciò per l'impedimento eventualmente derivante dal divieto di cui all'art. 48, comma 2, citato.

Appare invece certo che la presentazione dell'istanza di regolarizzazione non può valere come dichiarazione di successione, poiché l'art. 28, comma 3, del D.lgs. 346/1990 richiede, a pena



di nullità, che venga redatta su stampato fornito dall'ufficio, e il comma 8 del medesimo articolo stabilisce che «la dichiarazione nulla si considera omessa».

Sembrerebbe però che il dubbio sopra riportato possa essere risolto nel senso della non necessità della presentazione della dichiarazione di successione ai fini della procedura della voluntary disclosure, tenuto conto dell'assenza – nelle diverse circolari esplicative di tale procedura - di indicazioni circa impedimenti alla lavorazione dell'istanza da parte dell'Agenzia dell'Entrate e della difficoltà di considerare la lavorazione stessa come implicante il compimento di atti volti al trasferimento del patrimonio del *de cuius* (e dunque ricadente nel divieto di cui all'art. 48, comma 2, citato); trasferimento che si è invece già perfezionato a favore dell'erede o del legatario a seguito degli adempimenti localmente posti in essere dai vari soggetti coinvolti (quali, ad esempio, le stesse banche depositarie).

5. Le donazioni dirette e indirette

Venendo agli atti di natura liberale occorre ricordare che rientrano nell'oggetto dell'imposta sulle donazioni quelle (dirette o indirette) effettuate all'estero a favore di residenti; tuttavia nel caso di donazioni dirette di cui all'art. 55, comma 1-*bis* del D.lgs. 346/1990 il potere di accertamento del fisco si esaurisce decorso il quinquennio dal giorno in cui l'atto avrebbe dovuto essere stato registrato (art. 76, comma 1 TUR), con la conseguenza che solo se l'Amministrazione non sia decaduta dal potere di accertamento sarebbe legittima la richiesta dell'imposta proporzionale o dell'imposta fissa a seconda della residenza o meno in Italia del donante al momento della donazione.

Un'ipotesi particolare riguarda invece le donazioni indirette disciplinate dall'art. 56-*bis* D.lgs. 346/1990 in quanto *“diverse... da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti”* ed a condizione che la loro stipula *“risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi”* oppure sottoposte a registrazione volontariamente dal contribuente.

Si tratta di quei trasferimenti di ricchezza non formalizzati in atti scritti quali rinunce a crediti, pagamenti a favore di terzi ecc. che in quanto effettuati nei periodi di imposta oggetto di regolarizzazione sono accertabili pur non essendovi per esse obblighi di registrazione. La loro *“emersione”* non comporterà applicazione di sanzioni, tuttavia poiché la procedura di *voluntary* realizzerebbe la fattispecie di cui alla dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi ne discenderebbe – come confermato dalla circ. n. 30/E – la tassazione con le aliquote e franchigie ordinarie⁽¹³⁾.

Paolo Puri



- 1) Circ. n. 10/E del 13 marzo 2015; Circ. n. 27/E del 16 luglio 2015; Circ. n. 31/E del 28 agosto 2015.
- 2) Inoltre, la norma richiede che l'istanza sia unica e completa con riguardo a tutte le violazioni e omissioni, con indicazione dei canali utilizzati per esportare o costituire le attività estere o per evadere, con la sola possibilità di presentare un'istanza integrativa entro 30 giorni, come previsto dal Modello approvato dal Direttore dell'Agenzia e successivamente confermato dalla circolare dell'Agenzia.
- 3) La comune condizione di accesso alla procedura è infatti la "spontaneità". La *voluntary disclosure*, sia per gli aspetti internazionali che nazionali, non è ammessa se l'istanza è presentata dopo che il contribuente (o un soggetto solidalmente obbligato in via tributaria o altro soggetto concorrente nel reato) abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazioni relative al medesimo ambito oggettivo della procedura che intende attivare.
- 4) La *Voluntary Disclosure* è stata poi estesa anche a tutti gli altri contribuenti (società commerciali di persone e di capitali, enti commerciali, persone fisiche, società semplici e enti non commerciali che non erano tenuti agli obblighi di monitoraggio o che, pur essendovi tenuti, non li hanno violati), i quali, pertanto, entro il medesimo termine del 30 settembre 2015 possono presentare istanza per sanare le violazioni commesse ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, nonché quelle relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, commesse fino al 30 settembre 2014.
- 5) Circ. n. 27/E del 16 luglio 2015.
- 6) Ad esempio, oltre ad essere previsto per il pagamento integrale di imposte e interessi, non è ammessa l'autodenuncia parziale e non preclude all'Amministrazione finanziaria il potere di utilizzare i dati e le informazioni raccolti per effettuare controlli e verifiche nei confronti dei coobbligati.
- 7) Così espressamente la Circ. n. 30/E dell'11 agosto 2015 (par. 4.2).
- 8) Tuttavia la stessa Amministrazione nella circolare sopra citata ritiene che il ravvedimento operoso si configuri come un rimedio alternativo ancorché esperibile "anche successivamente alla presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione" e non comportante il beneficio della riduzione sanzionatoria di cui all'art. 7, comma 4, la cui applicazione spetta in via esclusiva all'ufficio.
- 9) Può correggere gli eventuali errori ed omissioni commessi nella liquidazione dell'imposta notificando l'avviso contenente la maggiore imposta entro il termine fissato per la liquidazione alla quale la correzione si riferisce.
- 10) In tal senso BUSANI, *Sull'istanza di "voluntary" rischio di omessa successione*, Il Sole 24 Ore, 4/9/2015, 52.
- 11) E fatto salvo comunque l'eventuale retroattività della riduzione delle sanzioni determinata dalla recente riforma delle sanzioni.
- 12) BUSANI, cit.
- 13) In particolare con aliquota dell'8%, senza alcuna franchigia, in assenza di vincoli di coniugio o parentela tra dante causa e beneficiario e con riconoscimento delle franchigie esistenti ed aliquota dell'8% negli altri casi. Tuttavia l'esistenza del vincolo di coniugio o parentela suggerirebbe il ricorso alla registrazione volontaria per usufruire delle franchigie e aliquote (4 e 6%) ridotte.

(Riproduzione riservata)