

Imposta di successione e disclosure: se emergono violazioni, l'ufficio attiverà i controlli

# Eredità, necessario collaborare

DI STEFANO LOCONTE  
E CLAUDIA NOUVION

**S**e in sede istruttoria della disclosure emergono violazioni relative all'imposta di successione e di donazione, l'Ufficio dovrà necessariamente attivare le conseguenti attività di controllo. Ciò considerato, risulta sempre conveniente per il contribuente regolarizzare tali obblighi tributari conseguenti alla (prima) regolarizzazione avvenuta tramite adesione alla procedura di Vd? Le violazioni in materia di imposta di registro, di successione o di donazione esulano dall'ambito applicativo della procedura di collaborazione volontaria e, pertanto, non sono interessate dai previsti benefici, non prevedendo la norma l'applicazione automatica degli effetti premiali connessi al perfezionamento della procedura. Tuttavia, connaturato ad un così vasto fenomeno di emersione di capitali illecitamente detenuti all'estero, era il fatto che, inevitabilmente, si sarebbero portate all'attenzione dell'Agenzia delle entrate innumerevoli violazioni della normativa fiscale relativa ai succitati tributi. In questi casi, l'Ufficio dovrà attivare le attività di controllo.

La casistica più frequente ha riguardato le ipotesi successive realizzate a seguito del decesso dell'intestatario o co-intestatario degli attivi oggetto di emersione, al quale conseguiva la chiusura e riapertura di una nuova relazione bancaria intestata agli eredi (in certi casi, invece, il conto rimaneva il medesimo e si procedeva a una mera modifica del beneficiario owner, realizzando ugualmente il presupposto impositivo). La successione deve essere denunciata mediante presentazione della relativa dichiarazione (modello 4) all'Ufficio competente, entro il termine di 12 mesi dalla data di apertura della successione stessa osservando le formalità di cui agli artt. 28, 29 e 30 dlgs 346/1990 (c.d. Tus).

Tale obbligo è escluso ex lege per le ipotesi in cui l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare. Presentata l'eventuale dichiarazione, spetta all'amministrazione finanziaria liquidare l'imposta entro il termine di tre anni.

Qualora, invece, venga rilevata l'incompletezza o l'infedeltà della dichiarazione, l'Ufficio rettifica e liquida la maggiore imposta entro 2 anni decorrenti dal giorno del versamento dell'imposta.

In caso di omessa dichiara-

Le diverse possibilità		
Termini di accertamento	Possibilità per il contribuente	Sanzione applicabile
In caso di infedele dichiarazione, due anni dal pagamento dell'imposta	Determinazione della base imponibile dell'imposta di successione nell'ambito Vd	Riduzione della sanzione per infedele dichiarazione della 1/2 ex art. 7 comma 4 dlgs 472/1997
	Ravvedimento operoso successivo alla presentazione istanza di Vd	Riduzione delle sanzioni ex art. 13 dlgs 472/1997
	In mancanza, l'Ufficio può emettere avviso di rettifica con liquidazione dell'imposta ex art. 27 co. 2 dlgs 346/1990	Compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta non pagata
In caso di omessa dichiarazione, 5 anni dal termine per la dichiarazione di successione	Determinazione della base imponibile dell'imposta di successione nell'ambito Vd	Riduzione della sanzione per omessa dichiarazione della 1/2 ex art. 7 co.4 dlgs 472/1997
	Ravvedimento operoso successivo alla presentazione istanza di Vd	Riduzione delle sanzioni ex art. 13 dlgs 472/1997
	In mancanza, l'Ufficio può emettere avviso di accertamento ex art. 27 co. 2 dlgs 346/1990	Compresa tra il 120% e il 240% dell'imposta non pagata
In caso di decadenza dei termini di accertamento	L'imposta è comunque dovuta; vale quanto previsto dall'art. 48 co. 2 dlgs 346/1990 secondo cui gli impiegati dello Stato non possono compiere atti relativi a trasferimenti a causa di morte se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni, della dichiarazione di successione o dell'intervenuto accertamento dell'Ufficio	

zione, il termine per accertare e liquidare l'imposta dovuta è di 5 anni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione ex art. 31 del dlgs 346/1990.

Per le ipotesi di infedele dichiarazione, è prevista l'applicazione di una sanzione compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta non pagata (art. 51 comma 1 dlgs 346/90); in caso di omessa dichiarazione la sanzione è compresa tra 120% e 240%. L'unica ipotesi di dichiarazione di successione tardiva è stata introdotta dal dlgs n. 158/2015, nell'art. 50 Tur che prevede una nuova fattispecie sanzionatoria per una tardività non superiore ai 30 giorni. Nelle restanti ipotesi, presentano tardivamente la dichiarazione di successione equivale, di fatto, ad ometterla.

Per evitare che l'adesione alla Vd inneschi un'attività di accertamento e verifica, con conseguenti applicazione delle sanzioni, è necessario provvedere spontaneamente alla (ulteriore) regolarizzazione. Nella circolare 30/E dell'agosto 2015, l'Agenzia delle entrate prevede la possibilità per i contribuenti di ogni elemento utile alla ricostruzione degli imponibili relativi all'imposta di registro, di donazione e di successione, seppur detti tributi non siano ricompresi nella procedura di emersione.

Un tale comportamento, spontaneamente collaborativo, secondo l'Agenzia deve essere inteso come circostanza «eccezionale» idonea a giustificare un ridimensionamento della

sanzione fino alla metà del minimo previsto dalla legge ex art. 7 comma 4 dlgs 472/97.

Alternativamente a ciò, l'Agenzia prospetta altresì la possibilità di regolarizzare la propria posizione facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso (circ. 10/7/1998 n. 180/E e 23/7/1998 n. 192/E), scelta che implica la rinuncia a beneficiare della riduzione sanzionatoria ex art. 7 comma 4, la cui applicazione spetta in via esclusiva all'Ufficio.

L'applicazione alternativa tra ravvedimento operoso e art. 7 comma 4 implica perplessità dal momento che, in alcuni casi, al contribuente converrebbe non determinare la base imponibile dell'imposta di successione in sede di voluntary per poi espere la procedura di cui all'art. 13 del dlgs 472/1997 più conveniente ai fini sanzionatori ed indipendente dalla discrezionalità dell'Ufficio. Poiché l'imposta di successione non è autoliquidabile, la procedura del ravvedimento è quella prevista dal comma 3 dell'art. 13.

Il Consiglio nazionale del notariato, con lo studio n. 250-2015/T, ha ipotizzato che il beneficio sanzionatorio di cui all'art. 7 comma 4 possa trovare applicazione altresì nelle ipotesi in cui il contribuente non abbia determinato la base imponibile da sottoporre a tassazione direttamente nella relazione di accompagnamento all'istanza, ma si sia limitato ad attendere che, a seguito della segnalazione da parte del funzionario che ha lavorato la pratica di voluntary, l'ufficio competente proceda ad azione accertatrice. Una tale soluzione

non è contemplata nella prassi dell'Agenzia delle entrate, seppure una più ampia applicazione della disposizione sarebbe in sintonia, oltre che con lo spirito della procedura di Vd, anche con la ratio della riforma delle sanzioni tributarie introdotta dal dlgs n. 158/15, che ha voluto ampliare in modo decisivo l'ambito di applicazione dall'art. 7 comma 4 rimuovendo il riferimento alla natura «eccezionale», che compariva nella precedente versione della norma, delle circostanze che possono giustificare la riduzione sanzionatoria.

Considerata la riapertura dei termini alla procedura di collaborazione volontaria prevista dalla legge n. 186/14, è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Ufficio sulla tematica in questione la quale si inserisce in una tematica, quella delle sanzioni combinabili in caso di omessa, tardiva o infedele dichiarazione di successione, non esente da dubbi interpretativi.

Nelle ipotesi in cui siano decorsi i suddetti termini di decadenza previsti per l'azione accertatrice, l'Ufficio non potrà più comminare alcuna sanzione. Ciò nonostante, ai sensi dell'art. 27, comma 6 del dlgs 346/1996, l'imposta è comunque dovuta anche qualora la dichiarazione è presentata oltre detti termini.

Sicché è comunque opportuno procedere alla regolarizzazione degli obblighi tributari relativi all'imposta di successione considerato altresì quanto previsto dall'art. 48, comma 2, dlgs 346/90, secondo cui gli impiegati dello Stato non possono compiere atti relativi

a trasferimenti a causa di morte se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni, della dichiarazione di successione o dell'intervenuto accertamento dell'Ufficio.

Da ultimo, si segnala che per le ipotesi di successione aperte nell'annualità 2015, una volta regolarizzate le annualità antecedenti al 2013 tramite adesione alla procedura di emersione, gli eredi avrebbero dovuto altresì provvedere ad adempiere gli obblighi dichiarativi (compilando il quadro RW e dichiarando i redditi relativi alle attività detenute all'estero) per conto del de cuius con riferimento all'annualità 2014 e sino al momento di apertura della successione. A tal riguardo si ricorda la possibilità, concessa dalla legge di conversione del dl fiscale n. 193/16, di sanare le irregolarità relative al monitoraggio fiscale commesse con riferimento agli anni 2014 e 2015 senza l'applicazione delle sanzioni, a condizione che il modello RW della dichiarazione dei redditi relativo alle attività detenute all'estero sia presentato entro 60 giorni dalla conversione in legge del decreto stesso. Le imposte che in sede di voluntary disclosure ed eventualmente (come nel caso citato) nelle annualità successive, sono state/saranno liquidate dagli eredi per conto del de cuius, rappresentano passività deducibili dall'attivo ereditario ex art. 21, c. 5, Tus, secondo cui i debiti tributari del defunto, i cui presupposti si sono verificati prima della morte, sono deducibili dall'attivo ereditario anche se accertati in data posteriore.