

Successione incompleta se si omettono gli attivi

VOLUNTARY

Contestazione non oltre due anni dal pagamento dell'imposta

Angelo Busani

La dichiarazione di successione presentata omettendo gli attivi emersi nell'ambito di una procedura di voluntary disclosure è «incompleta» e non «infedele» e l'Ufficio può pertanto contestarla non oltre due anni dal giorno in cui è stata pagata l'imposta principale di successione.

La presentazione di un'istanza di voluntary disclosure non è un «evento sopravvenuto» che obbliga alla presentazione di una dichiarazione di successione «integrativa» di altra dichiarazione di successione già presentata. Pertanto, l'Ufficio non può pretendere di contestare l'omessa presentazione di una dichiarazione di successione integrativa fino al quinto anno successivo alla scadenza del termine prescritto dalla legge per la presentazione della dichiarazione omessa.

Sono questi i due rilevanti principi affermati nella sentenza della Ctr Liguria 619 del 21 maggio 2018, priva di precedenti editi (ma conforme ad almeno altre due pronunce di Ctp Torino, inedite: la n. 473 del 3 aprile 2017 e la n. 944 del 13 luglio 2017). Il tema è dunque quello dell'emersione di attivi di titolarità di una persona defunta per effetto di una procedura di Vd. Ne conseguono tre questioni:

- 1) la presentazione dell'istanza di voluntary disclosure è considerabile quale dichiarazione di successione?
- 2) l'istanza di Vd è un evento sopravvenuto che, per l'articolo 28, comma 6, Dlgs 346/1990 (Tus) obbliga alla presentazione di una dichiarazione di successione integrativa? La mancata presentazione di una dichiarazione di successione integrativa relativa agli attivi emersi in sede di Vd genera una fattispecie di «dichiarazione integrativa omessa»?
- 3) la dichiarazione di successione presentata senza dichiarare gli attivi poi emersi in sede di Vd è da considerare (non «omessa», ma) invece «incompleta» o «infedele»?

Se la risposta alla prima domanda fosse positiva, se ne dovrebbe derivare che si tratterebbe di una dichiarazione di successione «nulla» (articolo 28, comma 3, Tus) per mancato utilizzo della

prescritta modulistica: nullità che determinerebbe la considerazione della dichiarazione di successione in questione come «omessa» (articolo 28, comma 8, Tus) e permetterebbe all'Amministrazione di notificare un avviso di accertamento e di liquidazione entro 5 anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa (articolo 27, comma 4, Tus).

Alla prima domanda ha risposto negativamente la Ctp di Torino nelle sentenze 473 e 944 del 2017, sulla base del semplice ragionamento per il quale un conto è la procedura di voluntary disclosure, altro conto è la dichiarazione di successione. Alle altre domande, sia Ctp Torino sia Ctr Liguria rispondono nel senso che:

- la presentazione dell'istanza di Vd non è un «evento sopravvenuto» che obbliga alla presentazione di una dichiarazione integrativa, la cui omissione è contestabile dall'Ufficio entro 5 anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa;

La presentazione di un'istanza di Vd non obbliga alla presentazione di un'altra dichiarazione

- la dichiarazione di successione silente sugli attivi poi emersi in sede di Vd è una dichiarazione «incompleta» (articolo 32, comma 2, Tus); ne consegue che l'Ufficio decade dall'azione di accertamento con il decorso del secondo anno dal pagamento dell'imposta principale (articolo 27, comma 3, Tus).

Il ragionamento si basa sulla considerazione che è evento sopravvenuto (il cui accadimento obbliga alla presentazione di una dichiarazione di successione integrativa) quello che si verifica posteriormente alla presentazione della dichiarazione di successione (ad esempio, muta la devoluzione ereditaria per effetto della scoperta di un testamento prima sconosciuto), mentre, nel caso degli attivi emersi in sede di Vd, si tratta di un patrimonio che già esisteva al momento del decesso del de cuius.

Non averlo dichiarato nella relativa dichiarazione di successione significa (articolo 32, comma 2, Tus) aver presentato una dichiarazione «incompleta».