

## La voluntary disclosure non integra dichiarazione di successione

La dichiarazione di successione, poi, non comporta divieti in relazione alla collaborazione volontaria

/ Anita MAURO

La presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria ai sensi della L. [186/2014](#) (voluntary disclosure), in cui venga dichiarata l'esistenza di un compendio ereditario, sito all'estero, non riportato nella dichiarazione di successione a suo tempo presentata, **non** integra una **nuova dichiarazione di successione**, sicché l'Agenzia delle Entrate non può conteggiare i termini di accertamento dalla data della voluntary.

Questo è uno dei chiarimenti forniti dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [20933](#), pubblicata ieri.

Nel dicembre 2015, un soggetto presentava un'istanza di voluntary disclosure dalla quale emergevano beni, siti all'estero, di proprietà del defunto padre, non indicati nella dichiarazione di successione. In particolare, tali beni non erano stati indicati né nella prima dichiarazione di successione, presentata nel 2012, né nelle successive **dichiarazioni integrative**, presentate nel 2012 e, poi, nel 2013.

Alla luce di ciò, nel 2016 l'Agenzia delle Entrate emetteva un avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione, affermando che dall'istanza di voluntary disclosure era emerso che la dichiarazione di successione **integrativa** presentata nel 2013 era **infedele**, in quanto i valori indicati non tenevano conto del compendio emerso dalla voluntary.

La contribuente replicava che i termini per l'accertamento a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'accertamento dell'imposta di successione erano decorsi, in quanto, a norma dell'[art. 27](#) comma 3 del DLgs. 346/90, l'Ufficio ha a disposizione **2 anni, dal pagamento dell'imposta principale**, per notificare la rettifica della dichiarazione (anche sostitutiva o integrativa) incompleta o infedele (e nel caso di specie, il pagamento delle imposte emerse dall'integrativa era avvenuto nel giugno 2013).

L'Agenzia delle Entrate, però, obiettava che i termini avevano ricominciato a decorrere, in quanto la presentazione dell'istanza di voluntary integrava una **nuova dichiarazione di successione**.

Le Commissioni tributarie, nei due gradi di giudizio, confermavano la tesi delle Entrate, con motivazioni in parte diverse da quanto sostenuto dall'Agenzia, in quanto, ad esempio, la C.T. Prov. riteneva che l'istanza di voluntary integrasse una dichiarazione **integrativa nulla**, "in quanto non presentata con le modalità prescritte dall'articolo 27 e pertanto omessa" ai sensi dell'[art. 28](#) comma 8 del DLgs. 346/90, con nuovo decorso dei termini di accertamento.

La Cassazione ribalta la decisione e **accoglie il ricorso**, negando la tempestività dell'avviso.

La Corte, in primo luogo rileva che (come affermato anche dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. [30/2015](#), § 4.2) i **benefici** della voluntary **non si estendono** alle violazioni in materia di imposte sulle successioni e donazioni o di imposta di registro, per cui, "ove emergano violazioni in questo ambito", l'Ufficio può attivare le "conseguenti attività di controllo", ma deve farlo negli ordinari **termini di decadenza**, diversi a seconda che il contribuente presenti, o meno, una denuncia di successione integrativa relativa ai beni esteri.

In proposito, la Cassazione enuncia due punti fermi (riprendendo le argomentazioni proposte dal Notariato nello Studio n. [250-2015/T](#)).

Innanzitutto, l'istanza di regolarizzazione volontaria **non può valere come dichiarazione di successione**, in quanto non è redatta sul modello ufficiale, come richiesto a pena di nullità dall'art. 28 comma 3 del DLgs. [346/1990](#).

In secondo luogo, l'art. [48](#) comma 2 del DLgs. 346/90 non impedisce all'Agenzia delle Entrate di processare l'istanza di voluntary disclosure in presenza di omissioni o irregolarità nella dichiarazione di successione, in quanto "la istanza di disclosure non si può considerare un atto di trasferimento (per cui verrebbe in applicazione l'art 48)" (in tal senso, si veda "[La dichiarazione di successione non blocca la voluntary disclosure](#)" del 5 febbraio 2016).

Tornando al caso di specie, la Corte rileva che, nell'avviso impugnato, l'Ufficio ha operato una rettifica della dichiarazione integrativa del 2013, "muovendo dal fatto storico della rivelazione di beni detenuti all'estero (quelli indicati nella voluntary disclosure) e contestando la «infedele dichiarazione di successione (in quanto priva di beni esteri)» ... «senza aver presentato una dichiarazione di successione integrativa di quella incompleta»".

Tale avviso risulta, quindi, **fuori termine** ex art. 27 comma 3 del DLgs. 346/90, in quanto notificato più di **due anni dopo il pagamento** dell'imposta, avvenuto nel giugno 2013.

Inoltre, non era possibile, nel caso di specie, per l'Amministrazione finanziaria, modificare le ragioni della pretesa impositiva, passando da una rettifica della dichiarazione integrativa del 2013 "alla liquidazione di imposta in ragione della dichiarazione di successione «anomala» contenuta — ad avviso dell'Agenzia e pur in assenza delle debite forme — nella voluntary disclosure stessa". Per farlo, l'Amministrazione avrebbe dovuto emettere un **nuovo atto impositivo**, corredato della relativa motivazione.