



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LOCATELLI	GIUSEPPE	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	COZZI	STEFANO CELESTE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2731/2018  
depositato il 15/05/2018

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2018-9990-44 SUCCESSIONI  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO  
VIA DELLA MOSCOVA 2 20121 MILANO

proposto dai ricorrenti:  
GHIRARDI ATTILIO MAURIZIO  
VIA RIPAMONTI N. 227 20100 MILANO MI

difeso da:  
BOCCALATTE GIANLUCA  
CORSO EUROPA 2 20122 MILANO MI

difeso da:  
BRIGUGLIO EUGENIO  
C/O STUDIO BISCOZZI, CORSO EUROPA 2 20122 MILANO MI

difeso da:  
FOSCHI MASSIMO  
CORSO EUROPA 2 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 2731/2018

UDIENZA DEL

14/01/2019 ore 09:30

N°

623/19

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

14.02.2019

Il Segretario  
Annunziata Grusso  
*Annunziata Grusso*

**R.G.R. 2731/2018**

Ricorso avverso avviso di rettifica e liquidazione - dichiarazione di successione - n. 2018- 9990-44 n. A001, relativo alle maggiori imposte di successione, ipotecaria e catastale, notificato in data 9 febbraio 2018, dall'Ufficio Territoriale Milano 1 della Direzione Provinciale I di Milano dell'Agenzia delle Entrate.

\* \* \*

Con ricorso depositato tempestivamente, il ricorrente, tale Attilio Maurizio Ghirardi, impugnava l'avviso di rettifica e liquidazione sopra richiamato. Con tale atto l'ufficio rettificava la liquidazione della dichiarazione di successione in esame e liquidava le imposte di successione e le relative sanzioni a seguito della presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*, legge 186/2014) presentata il 29 settembre 2015 da parte del ricorrente, in qualità di erede di Ghirardi Barbara Virginia, deceduta il 2 marzo 2010. A fronte di tale decesso, l'erede sopra citato presentava n. 3 dichiarazioni di successione, ed esattamente, n. 394/9990/2010; n. 1081/9990/2010 e n. 487/9990/2013. L'ufficio riscontrava in capo alla defunta una quota di attività finanziarie detenute all'estero - presso banca Intesa San Paolo Private Bank Suisse di Lugano - intestate formalmente alla società di diritto panamense "Vandenberger Overseas S.A.", consistenti nello specifico nel conto deposito n. 43196, che presentava un saldo al 31 dicembre 2009, pari a € 6.316.009,22. Nella dichiarazione di accompagnamento alla richiesta di accesso alla procedura di V. D., era chiarito che "*tali somme derivavano dall'eredità ricevuta dalla sig.ra Ghirardi Barbara Virginia al momento del decesso del proprio marito (avvenuto nel 1983)*" e che "all'atto del decesso della sig.ra Ghirardi Barbara Virginia, zia del ricorrente, (avvenuto il 2 marzo 2010) tali somme erano state ereditate dal contribuente". Con l'avviso di rettifica e di liquidazione, l'ufficio contestava l'omessa dichiarazione dell'importo depositato sul predetto conto, riscontrando che tali cespiti non erano stati indicati nelle anzidette dichiarazioni di successione, sopra richiamate, e che nonostante la presentazione dell'istanza di accesso alla *voluntary disclosure*, l'erede non aveva provveduto ad integrare la prima dichiarazione con i dati relativi alle attività bancarie detenute all'estero.

Avverso il suddetto avviso il contribuente proponeva tempestivo ricorso, sulla base dei seguenti motivi di impugnazione:

- a) intervenuta decadenza del potere accertativo, violazione dell'art. 27 D. Lgs. 346/1990 e violazione e falsa applicazione dell'art. 28, comma 6 D. Lgs. sopra richiamato;

*Handwritten signature and initials*



b) erronea determinazione delle sanzioni, violazione e falsa applicazione dell'art. 51 D. Lgs. 346/1990, con richiesta di riduzione delle sanzioni alla metà per effetto dell'art. 7, comma 4, D. Lgs. 472/1997.

Chiedeva in via principale di dichiarare illegittimo l'atto per intervenuta decadenza e in via subordinata, di dichiarare illegittima la sanzione irrogata nella misura del 120% e di determinarla nella misura del 100%, con applicazione della riduzione del 50% prevista dall'art. 7 del decreto legislativo da ultimo richiamato. Il contribuente nel proprio ricorso specificava che la *de cuius*, nel proprio testamento olografo, nominava quale unico erede il nipote, odierno ricorrente e istituiva un legato di specie mobiliare pari al 10% del patrimonio ereditario, a favore della "Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor". Accettando l'eredità, il contribuente doveva integrare la dichiarazione originaria (la prima) classificata al volume n. 394/9990/2010, presentata al competente ufficio il 24 maggio 2010. Oltre alla citata dichiarazione di successione, il ricorrente presentava altre due dichiarazioni c.d. "integrative", a sensi dell'art. 28, comma 6 del D. Lgs. 346/1990. Nella prima dichiarazione integrativa dichiarava il contenuto ritrovato nelle cassette di sicurezza intestate alla *de cuius* e la seconda dichiarazione integrativa riguardava il rimborso della maggior IRPEF versata dalla *de cuius*. Nelle precedenti dichiarazioni di successione non vi era traccia dell'importo relativo alla *voluntary disclosure*, il cui contenuto era stato ereditato dal contribuente come erede. Si legge sempre nel ricorso che la procedura di collaborazione volontaria era stata perfezionata in data 25 settembre 2015, in quanto il ricorrente, avvalendosi dell'art. 5-*quater* del D. L. 167/1990, introdotto dalla legge 186/2014 aveva presentato a mezzo di professionisti abilitati, l'istanza di accesso alla procedura stessa. A seguito di ciò, l'ufficio, tenuto conto che tale cespite non era stato indicato nelle precedenti dichiarazioni di successione, e che l'erede non aveva provveduto ad integrare la prima dichiarazione con i dati relativi alle attività bancarie detenute all'estero, riteneva che esistessero i presupposti per riscontrare una dichiarazione omessa. L'ufficio ricalcolava l'imposta dovuta, considerando il cespite proveniente dalla Svizzera ed irrogava la sanzione del 120%. Per il contribuente, la prima dichiarazione presentata non poteva essere considerata "infedele" ma "incompleta" in quanto, "non erano stati indicati tutti i beni e tutti i diritti compresi nell'attivo ereditario". Sempre secondo il contribuente la dichiarazione è infedele quando ricorrono i requisiti dell'art. 32, comma 3 del T.U.S. Sempre parte ricorrente sottolineava l'intervenuta decadenza del potere accertativo, di cui agli artt. 27 e 28, comma 6, del D. Lgs. 346/1990. A seguito di ciò, l'accertamento avrebbe dovuto essere notificato, a pena di decadenza, entro il 2 marzo 2016, in quanto il contribuente ritiene di poter applicare il termine di decadenza di cinque anni dalla data di apertura della successione (2 marzo 2010).



Chiedeva pertanto l'accoglimento del ricorso e l'annullamento totale dell'avviso di liquidazione. In via subordinata il contribuente chiedeva che la sanzione fosse ridotta dal 120% al 100%, applicando la riduzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D. Lgs. 472/1997, rideterminarla al 50%. **Si costituiva in giudizio l'ufficio.** Con il proprio atto difensivo confermava la bontà del proprio operato. Ribadiva che non era intervenuta decadenza dal potere accertativo, così come sottolineato dal contribuente, tenuto conto che l'avviso di liquidazione era stato emanato a seguito della presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria presentata in data 29 settembre 2015. La procedura di *voluntary disclosure* di cui alla legge n. 186/2014 non dispone nulla in materia di imposte di successione e donazione. In secondo luogo, le sanzioni erano dovute nella misura pari al 120% della maggior imposta di successione, a' sensi dell'art. 50 del D. Lgs. 346/1990, in quanto vi erano validi elementi per considerare *infedele* la dichiarazione.

Chiedeva pertanto il rigetto del ricorso e la conferma del proprio operato.

Presente all'udienza il difensore del contribuente che ha insistito nelle proprie richieste ed eccezioni. Assente il funzionario dell'ufficio.

\* \* \*

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene rigettato alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. L'avviso di rettifica e di liquidazione relativo alla dichiarazione di successione in oggetto, liquidava le imposte e le relative sanzioni a seguito della presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*, ex lege 186/2014) presentata dal ricorrente, quale erede di Barbara Virginia Ghirardi. L'ufficio riscontrava in capo alla defunta una quota di attività finanziarie all'estero (Svizzera) intestate formalmente alla società di diritto panamense "Vandenberger Overseas S.A.", di cui, tra l'altro, il ricorrente ne era amministratore e beneficiario effettivo, consistenti nello specifico nel conto deposito n... 43196, che presentava un saldo al 31 dicembre 2009 pari a € 6.316.009,22. Nella dichiarazione di accompagnamento alla richiesta di accesso alla procedura di V.D. era esplicitamente chiarito che "tali somme derivavano dall'eredità della sig.ra Ghirardi Barbara Virginia al momento del decesso del proprio marito (avvenuto nel 1983) e che all'atto del decesso della sig.ra Ghirardi Barbara Virginia, zia del contribuente (avvenuto il 2 marzo 2010) tali somme sono state ereditate dal contribuente. Se questi sono i fatti, le contestazioni dell'odierno ricorrente vertono sulle seguenti problematiche.



*Sulla presunta decadenza del potere accertativo per violazione dell'art. 27 del D. Lgs. 346/1990*

A giudizio di questo Giudice, nonostante il ricorrente sostenga il contrario, l'atto impugnato è legittimo, in quanto, in materia di successione, il termine entro cui notificare l'avviso di rettifica è di: i) tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione; ii) due anni dal pagamento dell'imposta principale, in caso di dichiarazione incompleta o infedele; iii) cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, in caso di omessa dichiarazione. L'art. 28, comma 6 del D. Lgs. 346/1990 dispone che *"se dopo la presentazione della dichiarazione di successione sopravviene un evento diverso.....devono essere presentate dichiarazioni integrative"*. Nella presente fattispecie, l'avviso è stato emanato a seguito della presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di *voluntary disclosure*, presentata in data 29 settembre 2015. La legge n. 186/2014 non dispone nulla in materia di imposte di successione e donazione. L'ambito oggettivo della procedura è infatti circoscritto alle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale, nonché sulle imposte sui redditi. Sul punto la circolare 30/E/2015 ha chiarito che, laddove emergano violazioni riguardo alle predette imposte, *"l'ufficio dovrà necessariamente attivare le conseguenti attività di controllo"*. Nella presente fattispecie, secondo questo Giudice, l'ufficio riscontrava correttamente che le attività finanziarie detenute all'estero, per le quali si era fatta richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, non erano state indicate nelle dichiarazioni di successione (che in effetti erano tre), né l'erede aveva provveduto ad integrare la prima dichiarazione con i dati relativi alle attività bancarie detenute all'estero. Ora, per quanto l'istanza di accesso alla procedura sia stata presentata una volta decorsi i termini di due anni dal pagamento dell'imposta di successione relativo alla presentazione delle dichiarazioni che non menzionavano i beni all'estero e di cinque anni dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione omessa, ciò non autorizza a trarre conclusione che il debito di imposta sia per questo estinto e che l'ufficio non sia più in condizione di rettificare o accertare autonomamente l'imposta. Se fosse vero il contrario, si consentirebbe al contribuente che ha commesso un'evidente violazione, non dichiarando le ingenti somme detenute all'estero, di evitare il pagamento dell'imposta di successione su queste, proprio grazie al notevole ritardo con cui ne ha fatto emergere e reso nota la presenza. Non rientrando le imposte di successione e donazione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, le stesse non possono godere dell'applicazione automatica degli effetti premiali che conseguono al perfezionamento della procedura. Ebbene, nel caso *de quo*, il contribuente avrebbe dovuto presentare una dichiarazione



integrativa recante menzione delle attività finanziarie detenute all'estero. In tal senso, depone anche una ricostruzione sistematica operata sulla base dell'art. 27 comma 6 D. Lgs. 346/1990, per il quale: "l'imposta è dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza", dell'art. 28 comma 6 D. Lgs. 346/1990, per il quale, in caso di evento sopravvenuto che dà luogo ad applicazione dell'imposta in misura superiore "i soggetti obbligati devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa" e dell'art. 48 comma 2, sempre del decreto legislativo sopra richiamato, secondo cui "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'articolo 27, comma 4, della dichiarazione della successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio". Ebbene, la presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, non accompagnata da una spontanea regolarizzazione in termini di presentazione di dichiarazione integrativa o sostitutiva ai fini del tributo successorio, richiede l'intervento dell'amministrazione finanziaria alla rettifica e liquidazione del dovuto. Essendo la dichiarazione di successione una dichiarazione di scienza, e non un atto negoziale, risulta essere emendabile ed integrabile dal contribuente stesso. (Cass. S.U. sentenza n. 14088/2004).

Peraltro, nella fattispecie, la dichiarazione e i dati relativi al patrimonio finanziario estero del *de cuius* non sono stati indicati dall'erede nel modello ministeriale prescritto dall'art. 28 comma 3 del D. Lgs. 346/1990 e, in conformità al comma 8 dello stesso art. 28, la dichiarazione deve essere considerata omessa. E' palese come una dichiarazione non presentata su modello conforme sia nulla e la nullità equivale alla omissione, proprio come per le dichiarazioni dei redditi, per le ragioni di cui sopra, la dichiarazione non è considerata né incompleta, né infedele, bensì omessa.

Nel caso *de quo*, per questo Collegio giudicante il termine per la rettifica dell'imposta inizia a decorrere da quando avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione integrativa e, dunque, dalla presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria. Correttamente l'ufficio ha ritenuto sussistenti i presupposti per riscontrare una dichiarazione omessa e ha pertanto accertato il valore delle attività finanziarie detenute all'estero dal *de cuius* in base a quanto dichiarato nell'istanza di collaborazione volontaria a' sensi dell'art. 35 del D. Lgs. in parola.

#### *Sulla erronea determinazione delle sanzioni*

Le sanzioni sono state liquidate in modo corretto. Le stesse sono state conteggiate in misura pari al 120%, a' sensi dell'art. 50 del decreto legislativo sulle successioni. Nella presente fattispecie, l'ufficio ha applicato la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione integrativa. Del



tutto inconferente appare pertanto il richiamo del ricorrente all'art. 51 del D. Lgs. 346/1990, che disciplina le sanzioni nel diverso caso di infedeltà della dichiarazione.

Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene rigettato e confermato *in toto* l'operato dell'ufficio.

*Spese del giudizio*

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna il contribuente al pagamento delle spese liquidate in complessivi € 4.000,00.

Milano, 14 gennaio 2019

Il Giudice Tributario, rel. est.  
dott. Guido Chianetti

Handwritten signature of Guido Chianetti in black ink.

Il Presidente  
dott. Giuseppe Locatelli

Handwritten signature of Giuseppe Locatelli in black ink.