

# Liberalità indirette, procedura voluntary disclosure



Scritto da Susanna Cannizzaro

Giovedì 10 Settembre 2015 20:55

## EMERSIONE DELLE LIBERALITÀ INDIRETTE NELL'AMBITO DELLA PROCEDURA DI VOLUNTARY DISCLOSURE: LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, relativa alla *voluntary disclosure*, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni indirizzi operativi circa l'emersione e il trattamento fiscale delle liberalità indirette (par. 1.2), oltre a chiarire quali siano gli effetti della procedura con riguardo alle sanzioni relative a violazioni in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e le donazioni (par. 4.2).

In primo luogo pare opportuno chiarire che l'art. 1 della legge 15 dicembre 2014, n. 186 ha introdotto una procedura di collaborazione spontanea per mezzo della quale il contribuente può provvedere sia a regolarizzare i capitali non dichiarati o detenuti all'estero (c.d. collaborazione volontaria internazionale), sia a sanare la violazione degli obblighi dichiarativi fiscali relativi ad imponibili localizzati esclusivamente sul territorio italiano (c.d. collaborazione volontaria nazionale) con effetti premiali sotto il profilo sanzionatorio.

Rientrano nel campo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria internazionale i redditi che servirono per costituire o acquistare gli investimenti e le attività finanziarie oggetto di emersione o derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione nonché, in presenza di tali redditi, quelli derivati nazionali, non connessi cioè a tali attività estere. Rientrano invece nella procedura di collaborazione volontaria nazionale i maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituite o detenute all'estero, agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute<sup>(1)</sup>.

In quest'ottica, il contribuente interessato ad accedere alla procedura dovrà fornire spontaneamente all'Agenzia delle Entrate i documenti e le informazioni necessari alla determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte suddette<sup>(2)</sup>.

Nell'ambito della collaborazione volontaria potrebbero emergere trasferimenti di ricchezza rilevanti ai fini di tributi diversi da quelli appena menzionati ed è proprio in relazione a questa eventualità che l'Agenzia delle Entrate fornisce delle indicazioni in relazione al regime fiscale delle liberalità indirette e al trattamento, sotto il profilo sanzionatorio, delle violazioni rilevanti ai fini del tributo di registro e a quello sulle successioni e le donazioni.

Le precisazioni relative alle liberalità indirette contenute nella menzionata circolare, data la loro portata generale, dovrebbero comunque ritenersi valide in ogni ipotesi in cui l'esistenza di una liberalità della specie in considerazione emerga, ai sensi dell'art. 56-bis del TUS, nell'ambito di un procedimento di accertamento attraverso le dichiarazioni rese dall'interessato, ovvero per il tramite di un atto portato alla registrazione volontariamente.

A seguito della re-introduzione del tributo successorio, nessun dubbio era sorto in ordine alla possibilità di ricomprendere nel presupposto impositivo le liberalità indirette, ancorché non menzionate espressamente, come avveniva in precedenza. Ciò in quanto la nuova categoria dei trasferimenti "gratuiti" cui si riferisce il comma 47 dell'art. 2 D.L. 262/2006 costituisce il *genus* di cui le liberalità indirette sono una *species*<sup>(3)</sup>. Anche l'Amministrazione Finanziaria aveva aderito a tale orientamento con la circolare n. 3/E 2008 evidenziando come l'imposta sulle successioni e donazioni, come re-istituita dal D.L. 262/2006, continui ad applicarsi alle "liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" (articolo 1, comma 4-bis, del TUS), nonché alle altre "liberalità tra vivi" che si caratterizzano per l'assenza di un atto scritto (soggetto a registrazione)<sup>(4)</sup>.

Controversa era sembrata, invece - all'indomani della reintroduzione del tributo successorio - l'applicabilità della disposizione di cui all'art. 56-bis del d.lgs. 346/1990<sup>(5)</sup>, contenente la disciplina relativa all'accertamento delle liberalità indirette<sup>(6)</sup>. Tuttavia, in assenza di un indirizzo di prassi, si era ritenuta preferibile la tesi secondo cui l'art. 56-bis potesse considerarsi sopravvissuto alla re-istituzione dell'imposta, perché, pur richiedendo una operazione di armonizzazione con le nuove disposizioni, è apparso notevole il grado di compatibilità della disposizione con l'attuale sistema<sup>(7)</sup>.

L'adattamento al nuovo assetto, fermo restando l'impianto originario dell'art. 56-bis, avrebbe comportato, secondo la Commissione Studi Tributari, la prevalenza della nuova disciplina in ordine alla determinazione della

misura del prelievo sulla previsione del TUS<sup>(8)</sup>, con la conseguente possibilità di applicare l'aliquota massima dell'otto per cento alle liberalità emerse nel corso di procedimenti di accertamento. Anche riguardo le liberalità registrate volontariamente, si era ritenuto che prendessero vigore le nuove misure e franchigie dell'imposta<sup>(9)</sup>.

Nello stesso modo si esprime attualmente l'Amministrazione Finanziaria con la circolare in esame. Più precisamente l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'art. 56-bis, comma 1 debba oggi essere inteso nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti sono accertate e sottoposte ad imposta laddove: 1) sia resa una dichiarazione dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi; 2) il valore della liberalità sia superiore alle franchigie oggi esistenti<sup>(10)</sup>, con l'avvertenza che, per i casi in cui le disposizioni oggi vigenti non prevedano franchigie, l'imposta trova comunque applicazione a prescindere dall'importo della donazione. Circa la misura del tributo l'Amministrazione concorda quanto all'applicabilità dell'aliquota massima dell'otto per cento, senza possibilità di irrogare sanzioni, data l'assenza di una specifica previsione normativa dell'illecito.

Le indicazioni diramate dall'Amministrazione coincidono con l'interpretazione adottata dal CNN anche riguardo il trattamento fiscale delle liberalità registrate volontariamente, a cui si applicheranno le aliquote e le franchigie introdotte dall'art. 2 comma 49 del D.L. 262/2006.

Circa quest'ultimo punto nulla si specifica, nella circolare in commento, quanto al rapporto tra la norma di cui all'art. 56-bis, comma 3 e quella contenuta nell'art. 1, comma 4-bis del TUS.

In proposito si ricorda che questo CNN si era espresso nel senso che la disposizione da ultimo menzionata concorre a definire l'ambito degli atti imponibili e incide, dunque, su tutte le regole di applicazione dell'imposta, compresa quella espressa dall'art. 56-bis menzionato. Ne consegue che, in base a tale interpretazione, il regime tributario previsto dall'art. 56-bis, comma 3 deve ritenersi riferibile solamente alle donazioni indirette per le quali non valga la regola di inapplicabilità dell'imposta ai sensi dell'art. 1 comma 4-bis dello stesso TUS. In altri termini, non dovrebbero comunque venire in considerazione, ai fini della tassazione, le liberalità indirette *"collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto"*, palese per il tramite di un atto sottoposto a registrazione volontariamente. Diversamente ragionando si consentirebbe al fisco di accettare e tassare una liberalità indiretta aggirando i limiti posti dall'art. 1 del TUS<sup>(11)</sup>.

In ultimo si fa presente che la circolare esaminata - come si è anticipato in epigrafe (cfr. par. 4.2.) - contiene alcune precisazioni circa gli effetti della procedura con riguardo alle sanzioni relative a violazioni in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e le donazioni. Più precisamente, l'Amministrazione Finanziaria, pur chiarendo che gli effetti premiali, sotto il profilo sanzionatorio, previsti espressamente dalla disciplina specifica della *voluntary disclosure*, non si applicano alle sanzioni in materia di violazioni relative all'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e le donazioni, dispone che l'ufficio potrà ridurre le sanzioni fino alla metà del minimo ai sensi dell'art. 7 comma 4. D.lgs. 472/1997, in ragione della piena e spontanea collaborazione del contribuente, considerata quale circostanza di carattere eccezionale idonea a ridimensionare la sanzione. La stessa riduzione non potrà essere dunque riconosciuta, laddove il contribuente regolarizzi la propria posizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso, applicandosi, in questo caso, le riduzioni specificamente previste dall'art. 13 del d.lgs. 472/1997.

Susanna Cannizzaro

---

\$11) Cfr. circolare 10/E 2015 cui si rinvia per maggiori approfondimenti

\$12) Cfr. circ. 10/E 2015

\$13) Cfr. Studio n. 168/2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e le donazioni*, est. Friedmann, Ghinassi, Mastroiacovo, Pischetola.

\$14) Si ricorda che secondo la Cassazione il presupposto per l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni va individuato nel trasferimento per scopo di liberalità di un diritto o della titolarità di un bene, **senza che abbia rilevanza alcuna l'inosservanza della forma dell'atto pubblico, richiesta a pena di nullità dall'art. 782 c.c.**, per l'atto di donazione e la sua accettazione. Cfr. Cassazione, 18 gennaio 2012, n. 634

\$15) L'art. 56- bis del d.lgs. 346/1009 prevede quanto segue:

*"1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:*

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire

2. Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire.

3. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56 mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento.

\$16) Cfr. Studio n. 168/2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e le donazioni*, est. Friedmann, Ghinassi, Mastroiacovo, Pischedola

\$17) Cfr. Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*, est. Petteruti

\$18) In base alla quale le liberalità indirette "dichiarate nell'ambito del procedimento di accertamento di altri tributi scontavano l'imposta con l'aliquota del sette per cento

\$19) Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*, est. PETTERUTI

\$110) Ai sensi dell'art. 2 comma 49, DL 262/2006, pari a un 1.000.0000 di euro per coniuge e parenti in linea retta, 1.500.000 per minori portatori di handicap, 100.000 euro per fratelli e sorelle

\$111) Più ampiamente sul punto Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*, est. Petteruti, par. 4, cui si rinvia.

[\*\*< Antiriciclaggio, rientro dei capitali  
dall'estero\*\*](#)

[\*\*Società agricola e piccola proprietà contadina\*\*](#)  
[\*\*>\*\*](#)