

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary disclosure e emersione delle liberalità indirette

di **Luigi Ferrajoli**

Uno dei temi più cari agli addetti ai lavori in questi mesi autunnali è sicuramente quello della **procedura di collaborazione volontaria** prevista dalla L. n. 186/2014, i cui termini per l'adesione sono stati prorogati – il giorno prima della scadenza – al 30 novembre 2015.

Tra le problematiche connesse all'adesione alla procedura di autodenuncia delle attività illecitamente detenute all'estero – e sicuramente oggetto di futuri contenziosi - vi è anche quella inerente **l'emersione di trasferimenti di ricchezza non formalizzati** in atti scritti, che perseguono le stesse finalità delle donazioni, quali rinunce a crediti, elargizioni di denaro contante prelevato dai conti esteri, eccetera, comunemente definiti quali **"liberalità indirette"**, effettuati nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione.

Il tema è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare n.30/E dell'11.08.2015** con la quale viene precisato quale comportamento deve seguire il contribuente in caso di emersione di liberalità indirette.

L'Agenzia delle Entrate rammenta innanzitutto che con l'art.69 della L. n.342/2000 erano state previste **modifiche alle disposizioni contenute nel testo unico** concernente le imposte di donazione e successione (TUS), tra cui anche un **particolare trattamento** per le liberalità indirette.

Infatti, il comma 3 dell'art.56-bis del citato testo unico stabiliva che le liberalità indirette potevano essere **registrate volontariamente** ed in tale caso l'imposta dovuta era determinata sulla base delle aliquote indicate nell'art.56 (3%, 5% e 7%).

Il quadro normativo di riferimento è stato poi modificato **dall'art.2, commi da 47 a 53, del D.L. n.262/2006**, convertito, con modificazioni, dalla L. n.286/06.

Il predetto comma 47 dell'articolo 2 D.L. n.262/2006 così dispone: *"E' istituita l'imposta sulle **successioni e donazioni** sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, **secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni**, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54"*.

Il comma 50 dell'articolo 2 citato prevede inoltre che *"Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 **si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico***

di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001”.

L'Agenzia delle Entrate precisa quindi che **le liberalità indirette sono da ritenersi imponibili anche nell'ambito della “nuova” imposta**. Secondo la tesi dell'Agenzia, infatti, il legislatore, in base al combinato disposto degli artt.1 del TUS e 2, comma 47, del D.L. n.262/2006, attribuendo rilevanza fiscale ai fini della predetta imposta anche ai “*trasferimenti di beni e diritti ... a titolo gratuito*”, avrebbe **ricompreso nell'ambito applicativo** della imposta sulle successioni e donazioni ogni forma di liberalità tra vivi, compresa quella indiretta.

L'imposta, ai sensi del citato art.1, comma 4-bis, non deve essere comunque applicata nei casi di donazioni o altre liberalità 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.

A seguito delle **modifiche introdotte dal già citato D.L. n.26/2006**, il disposto dell'art.56-bis, rimasto immutato nella sua formulazione, deve tuttavia essere **armonizzato con le nuove disposizioni**: in sostanza, l'art.56-bis, comma 1 deve essere ora 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 **se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni**:

- in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di **procedimenti diretti all'accertamento di tributi**;
- se siano di valore superiore alle **franchigie oggi esistenti** (€ 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, € 1.500.000 per minori e portatori di handicap, € 100.000 per fratelli e sorelle); nei casi in cui la norma vigente non prevede franchigie l'imposta si applica a prescindere dall'importo della donazione.

Per le fattispecie di liberalità imponibili ai sensi dell'art.56-bis, comma 1, si applica **l'aliquota dell'8%**, che costituisce oggi la percentuale massima prevista dalla legge.

Alla luce dell'exkursus normativo svolto nel documento in commento, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il contribuente, con la regolarizzazione delle attività estere, può fornire le **informazioni utili all'accertamento delle imposte** in questione in sede di procedura di collaborazione volontaria.