

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Rientro dei capitali. Incertezza sull'intreccio fra le disposizioni sulla disclosure e quelle sulla tassazione

# Esame-donazioni per la voluntary

Spazio a recupero da parte del fisco o liquidazione dell'imposta dovuta

Angelo Busani  
Roberta Moscaroli

Nelle procedure di voluntary disclosure si deve spesso valutare il caso dell'avvenuto afflusso di denaro per effetto di attribuzioni liberali: si va dalla donazione posta in essere all'estero da un donante italiano o straniero a un donatario italiano, al merito bonifico che una persona ha disposto a favore di un'altra per spirito di liberalità, alla dotazione di mezzi finanziari a favore di soggetti evidentemente interposti come il trustee di un trust "fasullo" oppure una Stiftung (fondazione) del Liechtenstein che a loro volta ne dispongono a favore di uno o più beneficiari.

Si può dunque trattare di:  
a) donazioni "dirette", cioè il contratto previsto dall'articolo 769 del codice civile con il quale il donante espressamente arricchisce il donatario;  
b) donazioni "indirette", cioè tutte quelle situazioni in cui il donante incrementa il patrimonio del beneficiario a proprio discapito, ma senza porre in essere una donazione "diretta" (si pensi al padre che paga un importo dovuto dal figlio oppure al dispendio che dota un trustee a vantaggio dei beneficiari).

Vi è poi anche la complicazione della forma della donazione diretta, in quanto la legge italiana (che si applica al donante italiano, articolo 56, comma 1, legge 218/1995) richiede l'atto pubblico (articolo 782 del codice civile), ma con la precisazione che il donante italiano residente all'estero può effettuare la donazione in base alla legge dello Stato in cui risiede (articolo 56, comma 2) e che la donazione è comunque valida se è rispettata la forma prevista nello Stato nel quale la donazione viene stipulata

(articolo 56, comma 3).  
Se queste situazioni, sconosciute al fisco italiano, emergono nell'ambito di una procedura di voluntary disclosure, vi sono varie norme da prendere in considerazione:

a) l'articolo 55, comma 1-bis, del Dlg 346/1990 (il Tus, testo unico dell'imposta di successione e donazione), che dispone la tassazione in termine fisso di tutte le donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia;

b) l'articolo 56-bis, comma 1 del Tus, secondo il quale le donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero nei confronti

**I PUNTI APERTI**  
Resta da definire quali regole seguire e quali aliquote applicare in relazione alla tipologia di atti posta in essere

di beneficiario residente sono tassate se emergono nell'ambito di procedure di accertamento (tipico il caso del contraddittorio che si instaura in sede di accertamento induttivo);  
c) l'articolo 56-bis, comma 3 del Tus, che ammette in ogni tempo la registrazione volontaria (e cioè l'autodenuncia) e la relativa tassazione delle donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero nei confronti di beneficiario residente.

Il problema diventa spinoso quando ci si occupa della rilevanza fiscale di queste ipotesi. Se infatti appare di facile soluzione il caso a), nel quale il potere di accertamento del fisco si esaurisce con il decorso di cinque anni dal giorno in cui l'atto avrebbe do-

vuto essere registrato e, se il donante non è residente, la tassazione dovrebbe essere effettuata con l'applicazione dell'imposta fissa (risposta a interpello del 26 agosto 2014, mai pubblicata), nei casi b) e c) la tassazione potrebbe non essere soggetta a limiti temporali ma è un rebus l'aliquota applicabile, poiché la legge indica l'anacronistico 7% (con franchigia di 350 milioni di lire) ma nessuno sa se questa tassazione sia da intendersi tacitamente abrogata in quanto aliquote divenute estranee al sistema o se tale norma si debba leggere come se essa faccia riferimento alle vigenti aliquote (4,6 e 8 per cento) e franchigie dell'attuale imposta di donazione.

Alla luce di questo panorama normativo potrebbero prospettarsi allora le seguenti situazioni:  
a) le donazioni dirette o indirette poste in essere all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia dovrebbero, in linea generale, essere inquadrate nell'ambito dell'articolo 55, comma 1-bis del Tus. Ne consegue che, se il termine di decadenza per il fisco non è ancora spirato e se il contribuente non ha effettuato il ravvedimento operoso, il fisco può esprire la propria azione di recupero;

b) se invece le donazioni indirette sono stipulate in Italia e sono oggetto, usando l'espressione normativa dell'articolo 56-bis del Tus, di una dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi (quale è la procedura di voluntary disclosure), allora si verterebbe nell'ipotesi prevista dallo stesso articolo 56-bis, comma 1 del Tus, il quale conferisce all'agenzia delle Entrate il potere di liquidare la relativa imposta sulle donazioni.

Il problema diventa spinoso quando ci si occupa della rilevanza fiscale di queste ipotesi. Se infatti appare di facile soluzione il caso a), nel quale il potere di accertamento del fisco si esaurisce con il decorso di cinque anni dal giorno in cui l'atto avrebbe do-

## Il quadro

Le regole e le possibili soluzioni

Situazione	Norma di riferimento	Tassazione
Donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia	Articolo 55, comma 1-bis, del Dlg 346/1990	In termine fisso con imposta fissa
Donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero emerse nell'ambito di procedure di accertamento	Articolo 56-bis, comma 1, del Dlg 346/1990	La legge dispone l'aliquota del 7% e la franchigia di 350 milioni di lire; probabilmente si applicano invece le attuali aliquote (4, 6 e 8%) e franchigie
Donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero registrate volontariamente	Articolo 56-bis, comma 3, del Dlg 346/1990	

Il Sole 24 ORE.com



QUOTIDIANO DEL FISCO

Prove e dati nuovi in materia di accertamento fiscale

Sul Quotidiano del Fisco tutti i giorni l'offerta informativa del Gruppo Sole 24 Ore in materia tributaria. Il Quotidiano del

Fisco offre una panoramica completa di notizie e approfondimenti per gli operatori professionali. Nell'edizione online oggi:  
- un'analisi di **Benedetto Santacrose** che prende in esame i più importanti chiarimenti che sono necessari per una piena attuazione del nuovo ravvedimento operoso;  
- un articolo di **Marco Denaro** sulla prova documentale in materia di accertamento;  
- un articolo di **Gianni Rota** sull'emissione di dati nuovi nel corso della verifica fiscale.

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Delega fiscale. I possibili effetti del coordinamento fra i termini

# La protezione estesa spinge la collaborazione

Antonio Tomassini

La norma sul raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni penalmente rilevanti potrebbe dare una spinta alla voluntary disclosure ed è bene che arrivi subito.

La novità normativa, contenuta nello schema di Dlg, prevede che il termine di accertamento raddoppierà solo nel caso in cui vi sia una denuncia per un reato tributario trasmessa entro la scadenza ordinaria del termine (se, ad esempio, non arriverà una denuncia sul 2010 entro il 31 dicembre 2015, il 2010 potrà considerarsi definitivamente chiuso) e che quindi non può più darsi raddoppio retroattivo (ovvero riaprire un anno ordinariamente chiuso presentando una denuncia relativa a quell'anno).

Vi sarà una disposizione transitoria, che non farà più salvi solo gli avvisi di accertamento ma anche gli inviti e i verbali di constatazione notificati alla data di entrata in vigore della norma. Il che significa che se si ha un controllo in corso su annualità ante 2010 le cui risultanze non siano ancora compendiate in un verbale di constatazione, esso non produrrà effetti su tali vecchie annualità, in quanto per operare il raddoppio dei termini a ritroso occorrerà non solo una denuncia sull'anno ordinariamente chiuso presentata nel corso del controllo, ma anche l'atto che quel controllo conclude, ovvero il processo verbale di constatazione.

C'è poi una norma ad hoc sulla disclosure per coordinare i diversi termini di prescrizione penale e di decadenza del potere di accertamento (si veda il Sole 24 Ore del 24 luglio). Diventando impossibile accertare ai fini fiscali gli anni ante 2010 (in caso di dichiarazione presentata) resta tuttavia il fatto che ai fini penali-tributari non sono ancora spirati i termini

prescrizionali per le annualità 2008 e 2009. Stiamo parlando di un tema molto più teorico che pratico e nei fatti limitato quasi esclusivamente alle fatture false (dal corredo documentale fornito è difficile che emergano fattispecie di dichiarazione infedele). La prescrizione penale dello stesso 2009 interverrà a metà 2016 e nessun processo arriverà mai al termine entro tale data. In più trovare una procura che persegua penalmente un contribuente che si è autodenunciato e che non può sanare la sua posizione fiscale in quanto il periodo è decaduto appare piuttosto improbabile.

Detto questo (anche se forse il tema imporrebbe una riflessione più ampia che porti a unificare i

due termini, penale e fiscale, a regime), si è voluto dare certezza e introdurre una disposizione per la quale ai fini della causa di non punibilità indicata dall'articolo 5-quinquies, comma 2, del Dl 167/1990, si considerano oggetto della procedura anche gli imponibili e le imposte per i quali è scaduto il termine per l'accertamento. In altre parole, è ovviamente solo per i reati coperti dalla procedura, non si può procedere penalmente nemmeno sul 2008 e sul 2009.

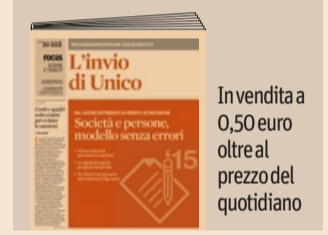
La norma elimina quindi il difettoso coordinamento e, in linea con lo spirito della procedura, estende la protezione penale anche per i periodi di imposta (precedenti a quelli oggetto di disclosure) in cui siano state commesse violazioni fiscali che superino le soglie penalmente rilevanti con riferimento alle attività interessate dalla collaborazione volontaria. Del resto anche rispetto a regolarizzazioni passate (peraltro ben più convenienti) mai si è pensato a far pagare imposte su periodi decaduti per fruire di un beneficio, né con la norma si introduce una copertura penale generalizzata: si tratta comunque di fattispecie che sarebbero emerse in sede di disclosure e per le quali la copertura penale poteva essere ritenuta sussistente anche in via interpretativa.

È evidente che né questa estensione, né la norma in generale garantiscono una copertura penale completa, essendo la protezione della disclosure limitata ai principali reati dichiarativi fiscali e all'autoriciclaggio, con esclusioni importanti sia fiscali (come l'emissione di fatture false e la sottrazione fraudolenta del pagamento delle imposte) che extrafiscali (come i reati societari, fallimentari e quelli contro la pubblica fede).

Le variazioni di cambi entrano nel modello Unico?

L'INVIO DI UNICO DOMANI IN EDICOLA E ONLINE LO SPECIALE DEL SOLE

Nel Focus di domani tutte le indicazioni per la compilazione dei quadri più difficili di Unico in vista dell'invio che dovrà avvenire entro il 30 settembre.



# Professioni & territorio

## Diritto, il primato della "scuola" calabrese

Per riuscire a soddisfare le richieste di clienti sempre più esigenti la parola d'ordine è fare squadra. Il ruolo dell'avvocatura tra grandi tradizioni e la capacità di adeguarsi alle sfide della società moderna

Solida esperienza al servizio del diritto

Nonostante la professione legale sia molto cambiata negli ultimi anni, perizia e tradizioni non hanno mai smesso di fare la differenza. La vera innovazione, infatti, non è nella creazione (oggi molto di moda) di boutique del diritto; bensì nel saper traghettare una solida esperienza nella società contemporanea.

Ne è un esempio lo Studio Legale Morcavallo, con sedi a Cosenza e Roma. Saldamente al timone, oggi come ieri, c'è il Grand'Ufficiale, avvocato **Oreste Morcavallo**: una vera e propria istituzione nel campo, autore di molte pubblicazioni e relatore in centinaia di convegni di Diritto Amministrativo e Diritto Elettorale. Tra i vari incarichi che ricopre, Oreste Morcavallo è delegato regionale della SIAA e presidente dell'Ordine degli Avvocati di Cosenza.

Sotto la sua guida operano gli avvocati Achille ed Enrico Morcavallo. Ad Achille Morcavallo è affidato il settore degli appalti, dell'urbanistica, dell'edilizia, dei concorsi pubblici, degli espropri e del diritto elettorale. Mentre Enrico Morcavallo spetta il compito di curare i ricorsi avverso i provvedimenti di scioglimento degli Enti locali,



Avv. Oreste Morcavallo

le informazioni interdittive antimafia e i procedimenti disciplinari nei confronti del personale militare e di tutti i delitti contro la Pubblica Amministrazione. Preziosissimo, infine, il lavoro dei nove collaboratori che si occupano di Enti locali, del pubblico impiego, della sanità, dell'ambiente, dell'urbanistica, dell'elettorale e degli appalti. Un'organizzazione che consente allo Studio Legale Morcavallo di difendere al meglio i propri clienti. Impossibile citare tutte le importanti vittorie ottenute in questi anni; ma valga su tutte la brillante difesa, in tema di incompatibilità per i profili di incostituzionalità, dei Sindaci di comuni superiori a 5 mila abitanti eletti alla carica di parlamentare.

«Veneto & Veneto», tradizione e modernità

Alcuni studi legali sono vere e proprie colonne nel panorama ampio e variegato del diritto, e lo Studio Legale fondato nel 1959 dall'On. avvocato **Armando Veneto** è certamente uno di questi. Storicamente legato alle città di Roma e di Palmi (in Calabria) dove sono dislocate le sedi, lo Studio è noto in tutta Italia per la tradizione e la cultura giuridica che esprime. Una struttura capace di unire tradizioni e rinnovamento, modernità, anche grazie alla guida dell'avvocato **Clara Veneto**, da quasi 15 anni impegnata accanto al padre nella direzione e nella gestione dello Studio.

Oltre al penale classico, che costituisce l'area di maggiore interesse, lo Studio si è specializzato in materie e temi di grande attualità. Si pensi agli illeciti amministrativi d'impresa, con tutti i problemi legati agli aspetti tributari e di organizzazione per i quali offre una consulenza altamente specializzata. Si pensi alla redazione, e quindi alla consulenza



Avv. Armando Veneto

nell'adozione e implementazione del Modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al dlgs 231/01, area di impegno professionale notevole, oltre a quelli della responsabilità da fatto illecito. E tra questi alla colpa medica. E poi i delitti ambientali e quelli di nuova generazione: dal mobbing allo stalking.

Lo studio ha una forte caratterizzazione per i giudizi dinanzi la Corte di Cassazione, la Corte Costituzionale, la Corte di Giustizia di Strasburgo e le Magistrature Superiori.

«Uno studio legale - sotto linea l'avvocato Armando Veneto - non è rappresentato solo dal suo titolare, serve un gruppo di lavoro motivato e altamente specializzato. Perché l'opera dell'avvocato inizia laddove sembra che non ci sia nulla da fare». Non a caso lo Studio seleziona con cura i collaboratori. Oggi sono circa 10 gli avvocati e 12 i praticanti impegnati, selezionati tra professionisti preparati, brillanti e dinamici.

Studio Cavallo, esperienza e competenza



Studio Legale Cavallo

Da più di dieci anni lo Studio Legale **Antonio Cavallo & Partners** di Paola (provincia di Cosenza) è un punto di riferimento imprescindibile per quel che riguarda il diritto Bancario e Finanziario; materie sulle quali l'avvocato ha ottenuto importanti precedenti giudiziari ed ha pubblicato sulle più prestigiose riviste scientifiche. Ma la peculiarità del suo Studio è quella di unire la solidità dei legali più esperti all'entusiasmo e alla voglia di crescita di giovani professionisti, avvocati praticanti e dottori in giurisprudenza. Da quest'alchimia nasce la forza di una struttura che non trascura il diritto Civile in generale, il recupero crediti e la responsabilità sanitaria. Quindi, pur con la possibilità di un continuo confronto, lo Studio è organizzato in tre dipartimenti che si occupano di diritto Bancario e dei Mercati Finanziari, diritto Civile e della Responsabilità Sanitaria, Diritto delle Assicurazioni e del risarcimento del danno nella R. C. Auto.

Studio Lombardo, valore all'eccellenza

Diritto Civile, Commerciale, Amministrativo, Tributario, Lavoro, Information and Communication Technology. Sono questi i principali campi d'azione dello Studio Legale Lombardo, divenuto negli anni un punto di riferimento in fatto di assistenza e consulenza legale (sia giudiziale che stragiudiziale) a persone fisiche, giuridiche ed Enti Pubblici. Saldamente al timone dello Studio c'è l'avvocato **Giuseppe Lombardo**, affiancato dall'avvocato **Patrizia Morello**; sua partner nella vita come nel lavoro.

L'avvocato Lombardo si è da sempre interessato di diritto Civile e in particolare di diritto Commerciale, Societario, Fallimentare, Obbligazioni e Contratti, Assicurativo, Famiglia, Successioni e arbitrato. Ma anche diritto dello Sport (è delegato del Coni per la provincia di Reggio Calabria e direttore provinciale della Onlus Special Olympics Italia) ed ha conseguito un Master in diritto del Processo Telematico e dell'Internet alla European School of Economics di Milano.

L'avvocato Lombardo è Cultore della Materia in diritto Processuale Civile - collaboratore di cattedra all'Università Mediterranea di

Reggio Calabria ed è docente a contratto della Scuola di Specializzazione per le Professioni Legali presso la stessa Università. Non da meno la preparazione dell'avvocato **Patrizia Morello**, che ha dalla sua un dottorato di ricerca in «Giustizia penale, giustizia internazionale e diritti fondamentali» e collabora anch'ella presso la stessa Università, ma presso la cattedra di diritto Penale, oltre a vantare, sempre in materia di diritto Penale, docenza a contratto presso la Scuola di Specializzazione per le Professioni Legali di Reggio Calabria. Negli anni ha maturato una vasta esperienza, soprattutto in diritto penale del lavoro, del diritto penale dell'ambiente, della responsabilità penale professionale - in particolare, legislazione Antiriciclaggio e Responsabilità Medica e delle Persone Giuridiche - nonché il diritto penale dell'Economia. È autrice d'importanti pubblicazioni anche di carattere monografico sui temi dell'antiriciclaggio, del fine vita e del diritto penale dello sport. La formazione e la specializzazione sono valori trasmessi a tutti i collaboratori, selezionati attentamente per garantire un'assistenza legale improntata all'eccellenza.



Avv. Giuseppe Lombardo