

Rödl & Partner

Spett.le
Agenzia delle Entrate

(indirizzo digitale)

dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Rödl & Partner
Largo Donegani, 2
20121 - Milano

T +39 02 6328841
F +39 02 63288420
milano@roedl.com

1/5

Contatto:
Giampiero Guarnerio

E-mail:
giampiero.guarnerio@roedl.com

Nostro riferimento:
ITMIL44 - 558 - 2011/4

13.1.2021

Oggetto: Consultazione sulla bozza di Circolare direttiva DAC6

Spettabile Agenzia,

non per captatio benevolentiae, ma mi complimento per l'iniziativa aperta di consultazione sulla bozza di circolare in oggetto, che riscontro di alta qualità.

Mi prego di inviarmi le osservazioni che seguono, precisando che per ragioni para-istituzionali ho partecipato alle consultazioni a suo tempo promosse dalla commissione Europea nell'ambito della collaborazione con Accountacy Europe e con CFE Taxadvisers Europe, alle quali sono stato invitato a partecipare su delega del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

Tuttavia le seguenti osservazioni sono espresse a titolo personale.

Ringrazio per l'attenzione e porgo i miei migliori saluti.

Giampiero Guarnerio
Dott. Commercialista / Revisore Legale
Partner

RÖDL & PARTNER IN ITALIA
Milano, Padova, Roma, Bolzano

RÖDL & PARTNER INTERNATIONAL
Austria, Azerbaigian, Bielorussia, Birmania, Brasile, Bulgaria, Cina, Cipro, Croazia, Danimarca, Emirati Arabi Uniti, Estonia, Etiopia, Finlandia, Filippine, Francia, Georgia, Germania, Hong Kong, India, Indonesia, Kazakistan, Kenya, Lettonia, Lituania, Malesia, Messico, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Regno Unito, Romania, Russia, Svezia, Svizzera, Serbia, Singapore, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Sudafrica, Thailandia, Turchia, Ucraina, Ungheria, USA, Uzbekistan, Vietnam

P. IVA IT12609300152
UniCredit Banca, AG 3281 - Milano C/C 1013620, ABI 02008, CAB 01661, Swift-Code (BIC): UNCRITM10U1
IBAN: IT 62 R 02008 01661 000001013620

SEDE LEGALE
Rödl & Partner
Largo Donegani, 2
20121 - Milano

MANAGING PARTNER
Avv./RA Stefan Ulf Brandes

Premesso che condivido in larghissima parte l'impostazione, le indicazioni e le esemplificazioni proposte, esprimo di seguito quei pochi aspetti che ritengo meritino qualche chiarimento in più o eventualmente un ripensamento.

Pag. 25 esempio n°2 e n° 3.

Si afferma che costituisce un meccanismo transfrontaliero quello che coinvolge un intermediario estero ed un contribuente italiano.

Immagino ci si riferisca al caso in cui l'intermediario non residente contragga con il contribuente un meccanismo transfrontaliero "in prima persona", non al mero caso in cui l'intermediario non residente contragga un contratto di consulenza o assista il contribuente nella funzione propria della sua professione.

Se fosse così, sarebbe utile una precisazione in tal senso.

Pag. 91 esempio 23.

Premesso che la segnalazione di per sé non implica necessariamente una elusione od evasione fiscale, e quindi non ci vedrei nulla di male a segnalare un'operazione come quella descritta nell'esempio, tuttavia a mio sommo parere si tratta di un'operazione regolare e non contestabile.

Se le perdite della BCo Branch sono quelle correnti (e non quelle pregresse, per le quali varrebbe un diverso ragionamento già coperto dal caso dell'esempio n°9), mi sembra che la deduzione delle perdite realizzate dalla BCo branch in entrambi gli stati non sia elusiva, ma sia la naturale e corretta conseguenza del regime fiscale trasparente e corrisponda alla realtà economica dei fatti.

Se la BCo branch realizza utili, tali sono sia per il fisco che per il bilancio utili della BCo e di ItaCo, perché entrambe le società li hanno effettivamente realizzati. Allo stesso modo se si tratta di perdite, giacché entrambe le società le hanno effettivamente sostenute.

In effetti, nel caso di una catena di partecipazioni italiane tutte in regime trasparente (naturale in quanto società di persone o per opzione per consolidato fiscale) non vi sarebbe alcun dubbio che la perdita realizzata dall'ultimo anello della catena divenga disponibile per tutta la catena. In tal senso nulla cambia se di mezzo c'è il confine dello Stato.

Colgo tuttavia l'opportunità di sollevare l'annosa questione della tassazione in Italia degli utili realizzati da soggetti esteri trasparenti con socio italiano (es. società di persone tedesca): per come da ultimo la situazione è stata interpretata dall'Agenzia delle Entrate, il soggetto estero verrebbe visto come "non trasparente", determinando una doppia tassazione per il socio italiano, il quale nemmeno potrebbe accreditarsi le imposte da esso stesso pagate all'estero sull'utile estero. Doppia tassazione che invece in un contesto di consolidato mondiale sarebbe naturalmente esclusa.

Proprio nel Decreto in commento si è appalesato un approccio "look through" con la disposizione di cui all'art. 8 c. 3 (ultimo periodo) del DM 17/11/2020 applicativo della DAC6.

Non sarebbe male estendere tale approccio trasparente per risolvere la questione che sto ponendo, accettando anche dal punto di vista italiano che le società estere che nel loro paese sono trattate in modo fiscalmente trasparente vengano riconosciute come tali anche nel diritto italiano, evitando così la doppia imposizione, ma anche l'utilizzo strumentale di tali strutture in ottica elusiva (come potrebbe capitare giocando sul diverso criterio competenza/cassa che caratterizza il reddito d'impresa e quello per dividendi).

Infine, "De jure condendo"...

Mi rendo conto che non può essere oggetto di valutazione in una circolare, ma avendo codesta spettabile Agenzia l'opportunità di proporre modifiche normative essendo ascoltata, suggerirei la seguente.

Nella allocazione del dovere di comunicare le operazioni oggetto di segnalazione tra contribuenti e professionisti la direttiva DAC 6 consente allo stato membro di valutare se esonerare dall'obbligo comunicativo i professionisti tenuti al segreto professionale.

A quanto mi risulta per alcuni stati membri le scelte sono state le seguenti (schema aggiornato a qualche mese fa, per cui la situazione oggi potrebbe essere diversa):

BELGIO	Esonero per l'intermediario in alcune circostanze
BULGARIA	Esonero per gli avvocati, non è chiaro se si applica ai commercialisti
GERMANIA	I professionisti riportano le informazioni in formato anonimo, mentre i contribuenti li riportano per sé e per le altre parti rilevanti
AUSTRIA	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti
ESTONIA	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti
FRANCIA	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti
LUSSEMBURGO	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti
FINLANDIA	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti
REGNO UNITO	Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale (avvocati) – obbligo trasferito ai contribuenti
CIPRO	Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti
GRECIA	Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti
UNGHERIA	Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti
LETTONIA	Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti
PAESI BASSI	Sono esonerati solo gli avvocati, ma anche altri professionisti se assistono gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti
CROAZIA	Sono esonerati tutti i professionisti iscritti in albi professionali – obbligo trasferito ai contribuenti
POLONIA	Situazione incerta perché ci sono contraddizioni tra normativa che regola le professioni e il recepimento della direttiva
SVEZIA	Non ancora recepita la direttiva. Ci si aspetta l'esonero per i professionisti e obbligo trasferito ai contribuenti

PORTOGALLO	Non ancora recepita la direttiva. Ci si aspetta l'esonero per i professionisti e obbligo trasferito ai contribuenti
-------------------	---

L'Italia ha scelto di non assecondare il segreto professionale (stabilito nelle rispettive norme regolatorie delle professioni di Commercialisti ed Avvocati), lasciando l'obbligo comunicativo in capo ai suddetti professionisti¹.

Altri paesi – non certo “canaglia” come Germania e Francia – lo hanno invece tutelato.

Al di là di questioni partigiane di tutela della professione, mi permetto di far osservare che la riallocazione dell'obbligo al contribuente avrebbe più vantaggi che svantaggi, per varie ragioni.

- 1) si eviterebbe di travolgere principi consolidati nell'ordinamento senza una adeguata riflessione sull'impatto che provocherebbe l'incrinatura del segreto professionale nel rapporto tra cliente e professionista iscritto in albi o elenchi vigilati. Occorrerebbe chiedersi quali sono le motivazioni che hanno portato in passato il legislatore a prescrivere il segreto professionale per taluni professionisti e chiedersi quali effetti avrebbe la normativa DAC6 rispetto quelle motivazioni. Ovvero chiedersi se il “rapporto di fiducia” tra cliente e professionista sia utile all'economia ed al diritto (ed allora va preservato) o se è inutile (ed allora tanto vale abolirlo su tutto). A mio avviso è opportuno che sia preservato perché è senza dubbio meglio che il cliente si senta protetto nel confidare ad un professionista regolare le sue “pecche”, sulle quali il professionista può aiutarlo a correggerle, piuttosto che renderlo diffidente e portarlo a rivolgersi a professionisti esteri (nemmeno lontani da noi) non soggetti agli obblighi di comunicazione e certo più inclini a suggerire soluzioni “allegre”.
- 2) L'effettività della comunicazione non è messa a repentaglio, anzi si otterrebbe una più fattiva collaborazione dei professionisti, i quali, come già accade per le normali dichiarazioni fiscali, farebbero di tale obbligo un oggetto dell'attività professionale da promuovere attivamente sul mercato piuttosto che un obbligo in proprio aggiuntivo e – in taluni casi – persistente anche oltre al rapporto col cliente (cfr. art. 7 comma 2 dello schema di D.Lsg.);
- 3) Si eviterebbe che il contribuente sia indotto a rivolgersi esclusivamente a professionisti situati in stati in cui detta direttiva sarebbe inefficace (Svizzera? Regno Unito?) – perdendo così il monitoraggio consapevole degli eventi. Tra l'altro, fra di noi possiamo pure dircelo, è noto che la gran parte dei meccanismi oggetto di segnalazione sono stati partoriti in paesi di culture diverse dalla nostra, trovando peraltro terreno fertile nella legislazione e nella amministrazione fiscale del paese d'origine, tendenzialmente portato a tutelare le proprie imprese anche dal punto di vista fiscale nel contesto internazionale (ogni allusione agli USA è puramente casuale);
- 4) Si eviterebbe che, per effetto dell'art. 3 comma 3 e 6 dello schema di D.Lgs., si traslino a carico degli intermediari residenti in Italia le comunicazioni che altrimenti sarebbero a carico dei professionisti residenti negli altri paesi dell'Unione che sono esonerati dal loro legislatore.
- 5) Qui lo dico e qui lo nego, è facile immaginarsi che nell'attuale contesto proprio le operazioni più “delicate” non saranno comunicate dai professionisti, i quali, paradossalmente a buon diritto, potranno appellarsi all'esonero di cui all'art. 3 comma 5 del Decreto.

Se proprio, io suggerirei l'adozione del sistema tedesco che consente un giusto compromesso tra tutela del segreto professionale e ricevimento delle informazioni utili.

¹ Incidentalmente, osservo che la circolare ascrive a segreto professionale quanto indicato all'art. 3 comma 4 del Decreto. A mio avviso l'art. 3 comma 4 ha a che fare con il diritto di difesa. Il segreto professionale previsto per i Commercialisti dall'art. 5 D.lgs. 139/2005 (declinato poi nel codice deontologico) riguarda tutte le attività professionali e non solo quelle indicate dall'art. 3 c. 4 del Decreto.

In Germania è previsto che l'intermediario tenuto al segreto professionale comunichi i meccanismi transfrontalieri all'Ufficio in formato anonimo (ovvero comunica il peccato, ma non il peccatore), mentre il contribuente è tenuto alla comunicazione completa.

A quanto mi consta, tale soluzione ha portato addirittura allo sviluppo di una "linea di business" per i professionisti tedeschi, i quali vendono la consulenza per il monitoraggio delle operazioni potenzialmente oggetto di comunicazione e - di fatto - svolgono una vera e propria azione pro fisco, riscontrando anche quelle operazioni che il cliente effettua in proprio senza nemmeno avvalersi di consulenti.

Al tempo stesso il cliente non è affatto restio a condividere le proprie attività con il suo consulente, ben sapendo che il consulente non potrà svelare il suo nome.

Nel frattempo, l'ufficio ha la possibilità di confrontare le operazioni svelate con quelle anonime, sfruttandole per la propria azione di controllo.

Ringrazio per l'attenzione e porgo distinti saluti

Giampiero Guarnerio