

La circolare dell'Agenzia delimita il perimetro dell'applicazione delle norme DAC6

# Esenti gli accordi con il fisco

## Non rientrano tra gli schemi elusivi da comunicare

DI ROSA BIANCOLLI  
E ANDREA MILLANI

**N**on è schema elusivo l'attività di preparazione di un accordo con il fisco. La predisposizione di analisi economiche o di benchmark, nonché della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento, così come altre rilevanti attività, tra cui le istanze di Map (procedure amichevoli internazionali) o di Apa (accordi preventivi fiscali) per contrastare la doppia imposizione, sono tutte attività che, se svolte da un intermediario che non ha promosso il meccanismo transfrontaliero, non sono rilevanti ai fini delle comunicazioni introdotte dalla normativa DAC 6 (Direttiva 2018/822/UE, recepita in Italia con il dlgs 100/2020 e dm del 17/1/2020).

Questo è uno chiarimenti contenuti nella circolare 2/e del 10 febbraio scorso, con cui l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi indirizzi sulla nuova complessa normativa di matrice europea. Il citato documento esplicativo è stato pubblicato in versione definitiva dopo che la sua bozza era stata posta in consultazione fino al 15 gennaio 2021. La circolare ha quindi inglobato «i principi indispensabili», suggeriti dai numerosi contributi pervenuti, anche se con la sua pubblicazione non sono stati affatto esauriti tutti i quesiti sollevati dai soggetti che hanno preso parte alla consultazione.

Oltre a quanto già anticipato in tema di attività non rilevanti ai fini DAC 6 e specificamente rivolto agli intermediari (ossia i professionisti, o gli intermediari finanziari/bancari che promuovono o forniscono servizi con riferimento al meccanismo transfrontaliero), il documento definitivo contiene una variegata serie di precisazioni, che coinvolgono

### Amministrazione fiduciaria non segnalata

*L'amministrazione fiduciaria di strumenti finanziari rientra nel perimetro delle operazioni di routine non soggette a obblighi di segnalazione; al fine dell'individuazione dei beneficiari di un trust occorre considerare sia coloro che al momento dell'apertura del conto sono titolari di diritti verso il trustee sia quelli che tali diventano successivamente.*

Lo ha chiarito l'agenzia delle entrate nella circolare n.2 del 10 febbraio 2021 (si veda ItaliaOggi di ieri) con la quale vengono forniti i primi, attesi, chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione ai sensi del decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 con il quale l'Italia ha recepito la direttiva DAC 6.

Con specifico riferimento alle società fiduciarie l'amministrazione fiscale ha accolto la richiesta fatta dall'associazione di categoria di far rientrare nella categoria delle «operazioni routinarie» non solo le operazioni bancarie e finanziarie ma anche le operazioni normalmente svolte dalle società fiduciarie, ossia l'amministrazione di beni per conto di terzi. A pagina 22 si prevede, infatti, che sono ricomprese nelle transazioni bancarie e finanziarie di routine le operazioni bancarie caratterizzate da procedure standardizzate quali le compravendite e i collocamenti di strumenti finanziari quotati su mercati regolamentati italiani ed esteri e le correlate operazioni accessorie quali la custodia e l'amministrazione dei suddetti strumenti finanziari, nonché la raccolta ed esecuzione dei relativi ordini.

Appartengono a questa categoria anche le polizze assicurative vita e le gestioni patrimoniali, laddove l'intermediario finanziario funga da mero collocatore e non da gestore del singolo strumento. In tale ambito ben si possono evidentemente far rientrare anche

l'assunzione in amministrazione fiduciaria delle citate polizze o gestioni: se l'esone, infatti, opera per i collocatori a maggior ragione deve ritenersi applicabile per le ipotesi in cui il soggetto (i.e. la fiduciaria) è semplice esecutore di istruzioni aventi ad oggetto la loro sottoscrizione.

Accolta, anche se in termini un po' meno chiari, la richiesta avanzata dall'associazione dei trust di vedere definito il concetto di beneficiari dei trust utilizzato dall'Agenzia delle entrate allorché include l'utilizzo del trust tra i meccanismi transfrontalieri che comportano la compromissione delle procedure di adeguata verifica.

Più precisamente nella circolare si fa riferimento all'utilizzo di un trust che, all'atto dell'apertura del conto presso una banca, risulti avere quale unico beneficiario discrezionale un ente di beneficenza ma che poi venga sostituito con i reali beneficiari, senza informare la banca presso cui il conto è detenuto.

Ai fini di cui sopra l'Agenzia ha quindi precisato a pagina 112 che per «beneficiari del trust si intendono coloro che al momento dell'apertura del conto sono titolari di diritti verso il trustee (beneficiari vested) o che tali diventano successivamente (beneficiari contingent). E ciò anche per coloro che sono titolari di diritti verso il trustee, sebbene non inclusi nella categoria beneficiari definita nell'atto costitutivo».

L'amministrazione finanziaria precisa anche che con successivi documenti di prassi saranno forniti chiarimenti a quesiti specifici contenuti nei singoli suggerimenti e osservazioni pervenute da molte associazioni di categoria e che hanno contribuito alla stesura definitiva della circolare.

Fabrizio Vedana

— Riproduzione riservata —

sia gli aspetti soggettivi, sia gli aspetti oggettivi della disciplina.

Tra le tante, è degna di nota una correzione apportata al concetto di «meccanismo transfrontaliero», inteso come schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere. Inizialmente, l'Agenzia aveva definito le «giurisdizioni estere» limitandole agli Stati Ue e a quelli extra Ue che

avessero concluso un accordo per lo scambio di informazioni raccolte in sede DAC 6. Successivamente, la circolare ha incluso ogni giurisdizione estera, in modo da garantire la più ampia applicazione della nuova normativa.

Inoltre, l'Agenzia ha rivisto i chiarimenti forniti sui vari hallmarks (o elementi distintivi), che devono sussistere affinché il meccanismo transfrontaliero abbia un potenziale requisito

di aggressività fiscale, che ne comporti la comunicazione. Tra le numerose integrazioni, si segnala quanto precisato con riferimento al concetto di ebit, rilevante in caso di applicazione del c.d. hallmark E.3. Tale elemento distintivo viene in rilievo ogniqualevolta a seguito di un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, ne derivi una previsione annuale di riduzione dell'EBIT del cedente, nel

triennio successivo, inferiore al 50 per cento della previsione annuale dell'Ebit che sarebbe stato conseguito in mancanza di tale trasferimento. Nella circolare, e con specifico riferimento alle società di capitale, l'Agenzia ha chiarito che, per esigenze di semplificazione, ai fini della determinazione dell'ebit si assume il risultato operativo, così come determinato ai fini della normativa Irap, senza tuttavia considerare le specifiche esclusioni previste per il calcolo dell'imposta regionale (spese del personale, svalutazione dei crediti, accantonamenti per rischi). Pertanto, le imprese industriali e commerciali dovranno fare riferimento alla voce A-B del conto economico, redatto secondo i corretti principi contabili.

In ultimo, si segnala una rilevante integrazione operata nella versione definitiva della commentata circolare e tesa a ricollegare il contenuto del provvedimento del 26 novembre 2020 del direttore dell'Agenzia delle entrate e la normativa DAC 6, per quanto attiene ai profili sanzionatori. In merito, il citato provvedimento direttoriale aveva specificato la possibilità di effettuare comunicazioni integrative e/o sostitutive, nel caso in cui i soggetti commettessero errori o omissioni in sede di trasmissione incompleta o inesatta delle informazioni. La circolare ha ora chiarito che le comunicazioni rettificative, presentate nei 15 giorni successivi alla scadenza del termine, non vanno esenti da sanzione, ma scontano una sanzione dimezzata, da € 500 a € 5.250.

— Riproduzione riservata —

**IO ONLINE**  
Il testo della circolare sul sito [www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi](http://www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi)

### DISPONIBILITÀ FINANZIARIE ALL'ESTERO/ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

## La preesistenza all'ultimo anno accertabile non salva

Ai fini dell'obbligazione di dichiarazione degli investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria in nessun modo rileva che essi siano sorti quando il contribuente non era residente in Italia, dovendo egli ottemperare all'obbligo dichiarativo nella prima dichiarazione prodotta quale residente. Tanto meno, la descritta precedente disponibilità patrimoniale all'estero può ritenersi atta a impedire il decorso dei termini per l'emissione dell'avviso di accertamento all'anno contestato, ancora accertabile, in virtù del raddoppio dei termini di cui all'art. 37, c. 24, del dl 223/2006, in presenza di violazione comportante l'obbligo della denuncia penale. Lo afferma l'ordinanza 2082/2021 della Cassazione nel

respingere il ricorso dei contribuenti avverso la sentenza 4021/2012 della Ctr Lazio, conforme a quella dei giudici di primo grado. La vertenza riguardava gli avvisi di accertamento notificati nel 2009 per l'anno di imposta 2001 emessi nei confronti di marito e moglie beneficiari di un fondo costituito nel 2000 nel Liechtenstein, del quale non avevano dichiarato i redditi nel quadro RW, giustappunto per l'anno di imposta 2001. A nulla è valso che i ricorrenti abbiano eccepito la preesistenza all'estero sin da epoca anteriore al 1997 degli importi milionari contestati, come ritenevano di avere dimostrato con la copiosa documentazione prodotta relativa a quegli anni, quando erano residenti nella ex Urss. I

giudici della Suprema corte hanno prima ritenuto che le dette disponibilità fossero comunque da ritenersi ricomprese nei redditi di capitale, assumendo così intera rilevanza nel successivo conferimento nella fondazione di cui i contribuenti, erano i beneficiari accogliendo la tesi della Ctr per la quale «gli accertamenti in oggetto si riferiscono all'anno di imposta 2001, né invero, sul punto, la motivazione della sentenza impugnata, facendo riferimento alla disponibilità finanziaria verosimilmente al 31-12-2000, può dare adito a diverse interpretazioni come affermato da parte appellante, e che gli stessi erano legittimi ai sensi dell'art. 44, co. 1, lett. h del Tuir, per omessa dichiarazione di reddito tassabile».

E, per quanto riguarda la corretta applicazione del regime di raddoppio dei termini, la Corte ha osservato che, essendo stata presentata nel 2002 la dichiarazione relativa all'anno 2001, l'avviso di accertamento poteva essere emesso sino al 31/12/2006, risultando così pendente tale termine alla data di entrata in vigore del dl 223/2006, condizione espressamente voluta al comma 26 dell'art. 37 di tale dispositivo per l'applicabilità del raddoppio dei termini. E, secondo le previsioni applicabili ratione temporis, è pacifico che fosse sufficiente il solo obbligo della denuncia penale non anche la sua effettiva presentazione.

Emilio de Santis

— Riproduzione riservata —