

Newsletter

Dipartimento fiscale

L'Agenzia delle entrate pubblica la bozza di circolare sulla DAC 6

La Direttiva UE 2018/822 ("DAC 6"), implementata a livello domestico dal Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100 ("D. Lgs. 100/2020"), ha imposto ad intermediari e contribuenti l'obbligo di comunicare alle Amministrazioni fiscali degli Stati Membri le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri dotati di specifici *hallmarks*.

Con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 novembre 2020 ("Decreto Ministeriale") – pubblicato in data 20 novembre 2020 – sono stati ulteriormente precisati i criteri necessari per verificare se un meccanismo transfrontaliero debba o meno essere soggetto all'obbligo di comunicazione ai fini della normativa DAC 6.

Successivamente, in data 26 novembre 2020, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha pubblicato le disposizioni procedurali rilevanti ai fini dell'assolvimento degli obblighi di notifica connessi ai meccanismi transfrontalieri ("Provvedimento").

Infine, il 28 dicembre 2020, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato una bozza di Circolare a chiarimento delle disposizioni in oggetto ("Bozza di Circolare"). Entro il 15 gennaio 2021 i soggetti interessati potranno presentare le proprie osservazioni e proposte in merito.

In questa Newsletter, il nostro team DAC 6 illustra i punti chiave della Bozza di Circolare, dopo una rapida panoramica della legislazione DAC 6 per come implementata in Italia.

Il team DAC 6 assiste i clienti per quanto riguarda la normativa DAC 6 e, in particolare, fornisce supporto in merito alla valutazione circa la necessità di sottoporre agli obblighi di comunicazione le informazioni relative a determinate transazioni ai sensi

della DAC 6. Il team DAC 6 organizza altresì webinar di formazione sulla normativa DAC 6 focalizzati su specifici settori di interesse.

Panoramica dell'implementazione della normativa DAC 6 in Italia

Ai sensi del D. Lgs. 100/2020, gli intermediari (ad es., banche e altri enti finanziari, notai, avvocati e commercialisti) e i contribuenti devono segnalare all'Agenzia delle entrate i meccanismi transfrontalieri (*i.e.* i meccanismi che coinvolgono l'Italia e una o più giurisdizioni estere) che potrebbero comportare un potenziale rischio di elusione fiscale.

L'“intermediario” potenzialmente interessato dall'obbligo di comunicazione può qualificarsi come “promotore” o “fornitore di servizi”, a seconda del ruolo svolto in relazione a ciascun meccanismo.

Un meccanismo transfrontaliero si qualifica come “meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione” se soddisfa almeno uno dei requisiti previsti dall'Allegato 1 del D. Lgs. 100/2020 (che, in sostanza, ha recepito l'Allegato IV del DAC 6).

In estrema sintesi, gli *hallmarks* possono essere così sintetizzati:

- A. *hallmarks* connessi a meccanismi che impongono il rispetto di obblighi di riservatezza, a meccanismi in cui l'intermediario ha diritto di ricevere una commissione determinata in base al vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente, a meccanismi la cui documentazione e/o struttura sono sostanzialmente standardizzate e che sono a disposizione del contribuente senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione;
- B. *hallmarks* relativi a meccanismi che comportano l'acquisizione di società in perdita, a meccanismi che hanno l'effetto di convertire il reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito tassate a un livello inferiore o esenti da imposta;
- C. *hallmarks* relativi a operazioni transfrontaliere;
- D. *hallmarks* riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva;
- E. *hallmarks* relativi ai prezzi di trasferimento.

Il Decreto Ministeriale fornisce esempi pratici degli *hallmarks* che ricadono nella categoria D.

Gli *hallmarks* che rientrano nelle categorie A, B, C ed E rilevano ai fini degli obblighi di comunicazione imposti dalla normativa DAC 6 solo nella misura in cui comportano una riduzione d'imposta per il contribuente in uno Stato UE o in uno Stato terzo che ha stipulato con l'Italia un accordo per lo scambio automatico di informazioni.

Inoltre, gli *hallmarks* delle categorie A e B ed alcuni *hallmarks* della categoria C possono essere presi in considerazione soltanto laddove soddisfino anche il “criterio

del vantaggio principale". Gli altri *hallmarks* della categoria C e quelli delle categorie D ed E possono invece far scattare l'obbligo di comunicazione indipendentemente dall'integrazione del "criterio del vantaggio principale".

Tale criterio è soddisfatto se è possibile stabilire che, in considerazione di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, il principale vantaggio (o uno dei principali vantaggi), che ci si può ragionevolmente attendere da un meccanismo, è ottenere un vantaggio fiscale.

In particolare, il Decreto Ministeriale chiarisce che il "vantaggio principale" ricorre quando il vantaggio fiscale derivabile dall'attuazione di un meccanismo transfrontaliero è superiore al 50% della somma tra (a) il suddetto vantaggio fiscale e (b) i vantaggi extra-fiscali. Il vantaggio fiscale è determinato come differenza tra (i) le imposte da assolvere sulla base di un meccanismo transfrontaliero e (ii) le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale meccanismo. Il vantaggio extra-fiscale è invece definito come qualsiasi vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale derivante dal meccanismo transfrontaliero.

Se un meccanismo si qualifica come meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione, lo stesso deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro le seguenti scadenze:

- **30 giorni** a decorrere:
 - a. dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione è messo a disposizione ai fini dell'attuazione, o a quello in cui è stata avviata l'attuazione; o
 - b. dal giorno seguente a quello in cui gli intermediari hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione.
- **30 gennaio 2021**, con riferimento al periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020;
- **28 febbraio 2021**, con riferimento al periodo dal 25 giugno 2018 al 30 giugno 2020;
- **ogni 3 mesi** dopo la presentazione della prima comunicazione per i "meccanismi commerciabili", ossia meccanismi transfrontalieri suscettibili di essere messi a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche.

Il Provvedimento disciplina la procedura per l'invio telematico delle comunicazioni dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione e la procedura per la trasmissione di tali informazioni alle competenti autorità fiscali degli altri Stati membri.

La comunicazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione deve includere, *inter alia*, una descrizione del meccanismo, le giurisdizioni coinvolte e le entità che partecipano al meccanismo.

Bozza di Circolare

Si riportano di seguito alcuni chiarimenti forniti dalla Bozza di Circolare.

Standard di conoscenza del “fornitore di servizi”

Un “fornitore di servizi” è soggetto all’obbligo di comunicazione a condizione che soddisfi il cosiddetto “standard di conoscenza”.

La Bozza di Circolare evidenzia che se il fornitore di servizi è un ente con personalità giuridica, lo “standard di conoscenza” deve essere verificato con riferimento alle informazioni comunque disponibili per l’entità nel suo complesso, nonché in base alle competenze riconosciute ai soggetti coinvolti nel processo.

Diversamente, in caso di fornitore di servizi privo di personalità giuridica, come le società di persone o le associazioni tra professionisti, lo “standard di conoscenza” deve essere verificato in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale nei confronti del partecipante al meccanismo.

Meccanismo transfrontaliero

La Bozza di Circolare conferma che il requisito della “transnazionalità” del meccanismo è sempre verificato con riferimento agli *hallmarks* di cui alla lettera D (*i.e.*, *hallmarks* specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva), a condizione che vi sia almeno un partecipante che abbia un collegamento con il territorio nazionale.

Inoltre, secondo la Bozza di Circolare, le transazioni interne tra casa madre e stabile organizzazione estera (“*internal dealings*”) costituiscono “meccanismi transfrontalieri”.

Criterio della potenziale riduzione d’imposta

La Bozza di Circolare specifica che la “riduzione d’imposta” rilevante ai fini della DAC 6 è da intendersi in termini potenziali, deve riguardare l’Italia e deve essere verificata mediante un confronto con gli effetti fiscali che si sarebbero verificati in assenza del meccanismo.

Viene inoltre chiarito che nella determinazione degli effetti fiscali derivanti dal meccanismo transfrontaliero non si deve tener conto degli eventuali effetti limitativi derivanti da disposizioni dell’ordinamento tributario (*e.g.*, disciplina CFC o disposizioni a contrasto dei disallineamenti da ibridi). In altri termini, l’obbligo di comunicazione sussiste anche quando in sede di dichiarazione dei redditi il contribuente è tenuto a sterilizzare gli effetti fiscali del meccanismo stesso, in virtù di specifiche disposizioni limitative.

Criterio del vantaggio principale

La Bozza di Circolare chiarisce che il principale criterio di valutazione dei meccanismi richiede l’esistenza di un vantaggio fiscale ottenibile da uno o più contribuenti italiani.

CHIOMENTI

Ne consegue che, se il vantaggio fiscale non è legato ad un contribuente italiano, il criterio del vantaggio principale non può essere soddisfatto e il meccanismo transfrontaliero non è pertanto soggetto all'obbligo di comunicazione.

La Bozza di Circolare chiarisce inoltre che il criterio del vantaggio principale deve basarsi su criteri oggettivi. Pertanto, lo scopo e le motivazioni personali che spingono il contribuente ad attuare il meccanismo transfrontaliero non devono essere presi in considerazione.

In relazione al vantaggio extra-fiscale, la Bozza di Circolare specifica che esso deve essere quantificato da un punto di vista economico. Pertanto, nonostante le ragioni alla base del meccanismo - che possono essere, ad esempio, di natura commerciale, organizzativa o normativa - deve essere considerato soltanto l'impatto effettivo dell'operazione rispetto alla riduzione dei costi e all'aumento dei ricavi previsti, sulla base di adeguata documentazione contabile o extra-contabile.

Con riferimento ad un esempio specifico fornito nella Bozza di Circolare, emerge che le imposte pagate negli Stati UE (diversi dall'Italia) possano essere prese in considerazione ai fini del criterio del vantaggio principale solo nella misura in cui tali imposte siano a carico delle imprese associate.

Obblighi di comunicazione

Per quanto riguarda gli obblighi di comunicazione, la Bozza di Circolare chiarisce che il contribuente non è tenuto a comunicare un meccanismo transfrontaliero rilevante qualora gli sia stata fornita, da parte dell'intermediario, la documentazione comprovante la corretta trasmissione alle autorità fiscali nonché il contenuto della comunicazione medesima.

Tuttavia, se l'intermediario ha comunicato il meccanismo transfrontaliero rilevante all'autorità competente, ma la relativa comunicazione non contiene tutte le informazioni ritenute necessarie, il contribuente non è comunque esentato dall'obbligo di comunicazione.

Elementi oggetto di comunicazione

In base alla Bozza di Circolare, le informazioni fornite all'Agenzia delle entrate su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione nell'ambito di procedure di interpello o di accordo preventivo per le imprese con attività internazionali non sostituiscono l'obbligo di comunicazione delle informazioni previsto dalla DAC 6.

Sanzioni

In relazione alle sanzioni derivanti dalla violazione degli obblighi di comunicazione, la Bozza di Circolare sottolinea che:

- (i) se la comunicazione viene inviata entro 15 giorni dal termine previsto, le sanzioni applicabili devono essere ridotte della metà;

CHIOMENTI

- (ii) in caso di violazione di più di un obbligo di comunicazione, si applicherà un'unica sanzione, pari alla sanzione più elevata applicabile, aumentata da 1/4 a metà (secondo la disciplina del c.d. "cumulo giuridico"); e
- (iii) le sanzioni possono essere versate attraverso l'istituto del "ravvedimento operoso"; questa disciplina, tuttavia, non si applica alla sanzione determinata secondo il "cumulo giuridico", in linea con i principi generali.

Infine, la Bozza di Circolare analizza in dettaglio gli *hallmarks*, fornendo esempi di meccanismi transfrontalieri o transazioni ad essi riferiti.

Contatti

G. Andrea Giannantonio

Partner - Chiomenti
giuseppeandrea.giannantonio@chiomenti.net

Giovanni Carpenzano

Of Counsel - Chiomenti
giovanni.carpenzano@chiomenti.net

Gabriele Paladini

Counsel - Chiomenti
gabriele.paladini@chiomenti.net

Carlomaria Setti della Volta

Senior Associate - Chiomenti
carlomaria.setti@chiomenti.net