

Commissione Tax&Legal, Approfondimenti, novembre 2020

a cura di Gianni Bitetti e Sara Flisi (Bernoni & Partners)

Scambio automatico di informazioni – DAC 6 – Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 17 novembre 2020 e Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 novembre 2020

Premessa

Il 17 novembre 2020 ed il 26 novembre 2020 il Ministero dell’Economia e delle Finanze e il Direttore dell’Agenzia delle Entrate hanno dato attuazione, rispettivamente, alle disposizioni di cui all’art. 5, co. 2 ed alle previsioni di cui agli artt. 7, co. 5 ed 8, co. 2 del Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100¹. Più in particolare, sono state definite le regole tecniche e le procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate.

Con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, invece, sono state definite le modalità ed i termini di comunicazione delle suddette informazioni sui meccanismi transfrontalieri.

Non si escludono tuttavia, anche in considerazione dell’approssimarsi delle prime scadenze fissate per le comunicazioni dei meccanismi transfrontalieri, possibili ulteriori interventi da parte dell’Agenzia delle Entrate.

1. I chiarimenti in merito ai soggetti tenuti alle comunicazioni

Come noto, l’obbligo di comunicazione nei confronti dell’Agenzia delle Entrate di quei meccanismi transfrontalieri potenzialmente elusivi è posto a carico degli Intermediari e, in via sussidiaria, dei Contribuenti.

A tal riguardo, con specifico riferimento alle figure qualificate come ‘Intermediari’, il D.M. ha recepito i chiarimenti già forniti nella relazione illustrativa alla bozza del D.Lgs. n. 100/2020. In altri termini, per mezzo del combinato disposto dell’art. 1, co. 1, lett. a) e b) e dell’art. 4, il D.M. ha tramutato in previsione normativa la classificazione degli ‘Intermediari’ in *Promotori*² e in *Fornitori di Servizi*³ sulla base delle attività dagli stessi svolte con riferimento ai meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione, prevedendo per i soli *Fornitori di Servizi* il soddisfacimento del cd. “*standard di conoscenza*” affinché gli stessi possano qualificarsi come ‘Intermediari’. In tal senso, riprendendo quanto già delineato dall’OCSE con riferimento al

¹ Per una più compiuta analisi sul tema, si rimanda ai precedenti approfondimenti della Commissione *Tax&Legal* pubblicati nel febbraio 2020 e nel settembre 2020.

² Trattasi, ai sensi dell’art. 2, co. 1, lett. c) primo periodo, prima parte, del D.Lgs. n. 100/2020, di quei soggetti che elaborano, commercializzano, organizzano o mettono a disposizione ai fini dell’attuazione un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di comunicazione o ne gestiscono in autonomia l’intera attuazione.

³ Trattasi, ai sensi dell’art. 2, co. 1, lett. c) primo periodo, seconda parte, del D.Lgs. n. 100/2020, di quei soggetti che direttamente o attraverso altri soggetti, svolgono un’attività di assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell’attuazione o gestione dell’attuazione di un meccanismo transfrontaliero da comunicare.

“*reasonably be expected to know test*” nei paragrafi 50-52 del Commentario al “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*”, il D.M. chiarisce che sul piano pratico lo “*standard di conoscenza*” deve essere determinato avendo riguardo:

- i. alla conoscenza effettiva del meccanismo transfrontaliero che l’intermediario possiede sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell’attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente; e
- ii. al grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché al livello di esperienza ordinariamente richiesto per la prestazione di detto servizio.

In altri termini, pertanto, un *Fornitore di Servizi* per essere qualificato come ‘Intermediario’ non deve adempiere ad obblighi di *due diligence* ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari (e.g. ai fini della normativa anti-riciclaggio⁴) o commerciali e non deve altresì impiegare un livello di conoscenze e competenze superiori rispetto a quelle necessarie per poter assolvere alle proprie attività ordinarie.

In considerazione della natura del coinvolgimento e delle informazioni prontamente a disposizione delle istituzioni finanziarie, nel D.M. viene specificato anche che, salvo prova contraria, queste ultime non soddisfano i requisiti propri dello “*standard di conoscenza*” con riguardo alle transazioni bancarie e finanziarie di *routine* (e.g. trasferimento di fondi, custodia, ecc.).

2. I chiarimenti in merito agli elementi distintivi (i cd. *hallmarks*)

Negli articoli 6, 7 ed 8 – rubricati, rispettivamente, “*Applicabilità degli elementi distintivi*”, “*Criterio del vantaggio principale*” e “*Specificazioni riguardanti gli elementi distintivi*” – il D.M. fornisce chiarimenti in merito agli elementi distintivi elencati nell’Allegato I al D.Lgs. n. 100/2020.

Più in particolare, al citato articolo 6, il D.M. stabilisce che gli *hallmarks* di cui alle lettere A (i.e. elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale), B (i.e. elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale), C (i.e. elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere) ed E (i.e. elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento)⁵ devono essere oggetto di comunicazione all’Agenzia delle Entrate **solo se sono suscettibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE** in un Paese dell’Unione Europea o in altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all’art. 6, co. 1 del D.Lgs. n. 100/2020.

Tuttavia, si evidenzia come il D.M. non abbia fornito ulteriori precisazioni in merito e ci si potrebbe pertanto chiedere – come peraltro è stato fatto in dottrina⁶ – se la riduzione delle imposte debba essere anche illegittima o indebita affinché un meccanismo transfrontaliero che presenti almeno uno dei suddetti elementi distintivi debba essere considerato rilevante ai fini della comunicazione da parte degli Intermediari e dei Contribuenti. Tuttavia, in virtù del fatto che gli *hallmarks* individuati non rappresentano presunzioni assolute dell’elusività delle operazioni ma bensì semplici indicatori di una potenziale elusività dei meccanismi transfrontalieri posti in essere⁷, ci sembra di poter affermare che il presupposto richiesto dall’art. 6 del D.M. risulti integrato per il

⁴ In tal senso si è espresso nell’art. 3, comma 2 lo stesso D.M. in commento.

⁵ Rimangono pertanto esclusi dal requisito di cui all’art. 6 i soli *hallmarks* di cui alla lettera D dell’Allegato I al D.Lgs. n. 100/2020.

⁶ Cfr. R. Biancolli, F. Spurio, *Inviì ingarbugliati*, in *Italia Oggi* del 24 novembre 2020.

⁷ Cfr. in tal senso il considerando n. 9 della Direttiva 2018/822/UE.

solo fatto che l'imposizione fiscale derivante dall'implementazione del meccanismo transfrontaliero sia ridotta.

Fermo restando quanto appena evidenziato, il D.M. ha poi chiarito che, affinché i soli *hallmarks* di cui alle lettere A, B e C, punto 1, lett. b), sub 1), c) e d) risultino rilevanti ai fini degli obblighi di comunicazione, deve essere soddisfatto anche il “*criterio del vantaggio principale*”.

Stando alle disposizioni del D.M., quest'ultimo ricorre quando il **vantaggio fiscale relativo alle imposte dirette e derivante dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri è superiore al 50% della somma dello stesso e dei vantaggi extrafiscali** (ossia di qualunque vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale derivante dagli stessi meccanismi transfrontalieri attuati). Dal canto suo, il ‘**vantaggio fiscale**’ deve essere determinato come **differenza tra le imposte da assolvere a fronte di uno o più meccanismi transfrontalieri implementati e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale o tali meccanismi**. Sul punto, pur nel silenzio del legislatore, si segnala come dal tenore letterale della norma sembra che il vantaggio fiscale rilevi ai fini del criterio del vantaggio principale indipendentemente da qualsivoglia preliminare valutazione circa la sua liceità⁸.

Nell'art. 8, invece, il D.M. ha fornito alcune precisazioni in merito a taluni degli *hallmarks* individuati nell'Allegato I al D.Lgs. n. 100/2020. Più in particolare, ha chiarito:

1. che un meccanismo transfrontaliero non rientra tra quelli indicati alla lettera A, punto 3 qualora sia finalizzato alla fruizione di un singolo regime fiscale di agevolazione previsto dall'ordinamento dello Stato e al ricorrere delle condizioni previste dalla disposizione di agevolazione;
2. la definizione di “imprese associate” rilevante ai fini degli elementi distintivi di cui alle lettere C, punto 1 ed E, punto 2, fornendo talune esemplificazioni⁹;
3. che ai fini dell'elemento distintivo di cui alla lettera C, punto 1, sub b.1 non si considerano soggetti ad imposta sul reddito delle società o soggetti ad un'aliquota pari o prossima allo zero i destinatari di pagamenti transfrontalieri inbound che rientrano nei regimi di trasparenza fiscale di cui agli art. 5, 115 e 116 del T.U.I.R. nonché i destinatari di pagamenti transfrontalieri *outbound* assoggettati ad equivalenti regimi di trasparenza fiscale negli Stati di residenza fiscale;
4. che ai fini dell'elemento distintivo di cui alla lettera C, punto 4, la differenza di importo generata dal trasferimento di attivi deve essere determinata come differenza tra il corrispettivo pattuito tra le parti ed il valore di mercato degli attivi da determinarsi tenendo conto delle indicazioni del D.M. 14 maggio 2018 in materia di prezzi di trasferimento.

Da ultimo, il D.M. ha fornito nell'allegato A un elenco meramente esemplificativo di casi in cui ricorrono gli *hallmarks* di cui alla lettera D (*i.e.* elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva). A tal riguardo, al fine di comprendere il significato di taluni termini utilizzati, il D.M. rimanda esplicitamente all'art. 1 del D.M. 28

⁸ Cfr. sul punto anche Assonime, Consultazione n. 9/2018, Risposta alla procedura di consultazione pubblica riguardante lo schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva DAC 6, p. 5.

⁹ Su punto in dottrina è stato osservato come, seppur il termine “imprese associate” sia utilizzato solo per l'*hallmark* di cui alla lettera E, punto 2, lo stesso termine deve considerarsi applicabile per coerenza sistematica anche agli altri elementi distintivi di cui alla lettera E, come si desume tra l'altro dai lavori svolti dal *Working Party IV – Direct Taxation* del 24 settembre 2018 (cfr. M. Bellini, S. Di Trapani, *DAC 6 e transfer pricing. Commenti sulla categoria di hallmark E*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 21 luglio 2020).

dicembre 2015 di attuazione della legge n. 95/2015 e della Direttiva n. 2014/107/UE in materia di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari.

3. L'identificazione univoca dei meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione

Per ogni meccanismo transfrontaliero comunicato all'Agenzia delle Entrate, quest'ultima rilascia all'Intermediario o al Contribuente un numero di riferimento, salvo nel caso in cui il numero di riferimento per un determinato meccanismo transfrontaliero sia già stato rilasciato dalla stessa Agenzia delle Entrate o da altre Amministrazioni finanziarie e registrato, di conseguenza, all'interno della *Central Director* della Commissione Europea.

Qualora il meccanismo transfrontaliero sia ancora privo di un numero di riferimento al momento della comunicazione da parte degli Intermediario o del Contribuente, lo stesso sarà rinvenibile a fronte della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate contestualmente alla comunicazione da parte dei soggetti obbligati.

A tal riguardo, viene precisato che il soggetto al quale viene rilasciato il numero di riferimento, deve senza indugio comunicarlo agli altri partecipanti di cui ha (chiaramente) conoscenza e che tale numero di riferimento deve essere indicato dagli Intermediari e dal Contribuente in ogni eventuale successiva comunicazione relativa al medesimo meccanismo e nella relazione trimestrale che gli Intermediari devono presentare all'Agenzia delle Entrate con riferimento ai meccanismi transfrontalieri commerciabili (ossia quei meccanismi suscettibili di essere messi a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche).

4. I chiarimenti in merito all'oggetto delle comunicazioni

L'art. 6, co. 1 del D.Lgs. n. 100/2020 ha definito le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri che devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate dagli Intermediari e dai Contribuenti. Trattasi, in particolare, di quanto segue:

- 1) l'identificazione degli Intermediari e dei Contribuenti interessati;
- 2) gli *hallmarks* che caratterizzano il meccanismo transfrontaliero;
- 3) una narrativa del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione (o di una fase o parte di esso);
- 4) la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero;
- 5) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;
- 6) il valore del meccanismo transfrontaliero;
- 7) l'identificazione delle giurisdizioni di residenza dei contribuenti interessati nonché delle altre giurisdizioni potenzialmente interessate;
- 8) l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato nonché la relativa giurisdizione di residenza.

In aggiunta a quanto sopra, il punto 3.1. del Provvedimento richiede che vengano altresì comunicate le seguenti informazioni:

- a) codice fiscale e indirizzo PEC del soggetto che effettua la comunicazione;
- b) codice fiscale italiano delle persone o delle entità cui si riferiscono le informazioni di cui ai precedenti punti da 1) a 8) (qualora esistente);

- c) il numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero qualora lo stesso sia già stato oggetto di una prima comunicazione e in relazione al quale venga effettuata una comunicazione successiva.

L'art. 2 del D.M. ed il punto 3.2. del Provvedimento in commento hanno fornito alcune indicazioni in merito a talune delle suddette informazioni da comunicare. Nello specifico, è stato chiarito che:

- la sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero deve riportare *i)* il riferimento al nome con il quale il meccanismo transfrontaliero è comunemente noto e *ii)* una descrizione in termini astratti delle relative attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare segreti commerciali, industriali o professionali o processi commerciali o informazioni la cui divulgazione contrasta con l'ordine pubblico. Detta sintesi deve essere redatta in lingua italiana e corredata da una breve relazione in inglese;
- la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero corrisponde al momento in cui è stato posto in essere dal contribuente il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo;
- il valore del meccanismo transfrontaliero che deve essere comunicato è:
 - ai fini degli elementi distintivi di cui alla lettera D, punto 1 e punto 2, il valore dei conti finanziari determinato ai sensi dell'art. 3, co. 1 del D.M. 28 dicembre 2015;
 - ai fini delle attività e dei redditi di natura finanziaria di cui alla lettera D, punto 2 nonché ai fini degli elementi distintivi di cui alle lettere A, B, C ed E, il valore del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo transfrontaliero determinato ai sensi dell'art. 7, co. 3 del D.M. (*i.e.* differenza tra le imposte da assolvere a fronte di uno o più meccanismi transfrontalieri implementati e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale o tali meccanismi).

Con specifico riferimento alla relazione con cadenza trimestrale che deve essere inviata dagli Intermediari in caso di meccanismi commerciabili, il Provvedimento ha chiarito che le informazioni che devono essere aggiornate ad ogni invio sono quelle che sono divenute disponibili dopo la comunicazione effettuata nei termini stabiliti dall'art. 7, co. 1 del D.Lgs. n. 100/2020 e che afferiscono: *i)* all'identificazione degli Intermediari e dei Contribuenti interessati dai meccanismi transfrontalieri; *ii)* alla data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero; *iii)* all'identificazione delle giurisdizioni di residenza dei contribuenti interessati nonché delle altre giurisdizioni potenzialmente interessate; *iv)* all'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato nonché la relativa giurisdizione di residenza.

5. Le modalità operative di comunicazione

Come chiarito dal Provvedimento al punto 5, le comunicazioni da parte degli Intermediari e dei Contribuenti devono essere effettuate utilizzando i servizi telematici *Entratel* o *Fisconline*, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'art. 3, commi 2-*bis* e 3 del D.P.R. n. 322/1998.

L'avvenuta presentazione delle comunicazioni sarà certificata mediante il rilascio da parte dell'Agenzia delle Entrate di una ricevuta. Qualora la comunicazione dovesse essere scartata, la stessa si considera come non presentata.

Un chiarimento importante fornito dal Provvedimento al punto 6.3. è la **possibilità** riconosciuta agli Intermediari e ai Contribuenti **di effettuare comunicazioni di sostituzione o di annullamento**

delle comunicazioni in precedenza inviate. Tale possibilità è tuttavia ammessa solo in relazione ai termini di trasmissione agli altri Stati da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Più in particolare, mentre una sostituzione (*i.e.* correzione) di una comunicazione è sempre possibile anche se avviene in un trimestre di riferimento¹⁰ successivo a quello nel quale ricade il termine previsto dall’art. 7, co. 1 del D.Lgs. n. 100/2020, l’annullamento di una comunicazione è ammesso solo nel caso in cui la comunicazione di annullamento avviene nello stesso trimestre di riferimento nel quale ricade il suddetto termine. Ciò sta a significare che, una volta che una comunicazione è stata inviata all’archivio centralizzato della Commissione Europea, la stessa non può essere cancellata.

¹⁰ Trattasi del trimestre dell’anno solare nel quale ricadono i termini per le comunicazioni previsti dall’art. 7, co. 1 del D.Lgs. n. 100/2020.