



Divisione Contribuenti

Roma 13 maggio 2022

OGGETTO: *Meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione - decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC 6”) – Risposte a quesiti*

INDICE

PREMESSA.....	4
1 INTERMEDIARI.....	4
1.1 Documentazione da richiedere al “primo” intermediario	4
1.2 Intermediari soggetti alla disciplina sulle “segnalazioni di operazioni sospette”	5
1.3 Pareri su meccanismi non ancora attuati rilasciati da fornitori di servizi di consulenza o assistenza	6
1.4 Obblighi di comunicazioni relative a banche depositarie di SGR nell’esercizio delle funzioni di vigilanza	7
1.5 Qualificazione di una SGR quale intermediario	7
1.6 Qualificazione di una SGR quale intermediario in relazione all’attività svolta dai propri esponenti	8
2 MECCANISMO TRANSFRONTALIERO: ASPETTI DEFINITORI	9
2.1 Apertura di conti correnti in giurisdizioni non CRS	9
3 STANDARD DI CONOSCENZA.....	10
3.1 Standard di conoscenza in relazione all’attività di amministrazione delle società fiduciarie	10
3.2 Società fiduciarie e attribuzioni periodiche effettuate con bonifici bancari.....	11
3.3 Assimilabilità o meno delle operazioni svolte dal depositario di OICR alle funzioni di custodia	11
3.4 Trasferimento di strumenti finanziari in gestione ad altro intermediario.....	12
4 RIDUZIONE D’IMPOSTA E CRITERIO DEL VANTAGGIO FISCALE PRINCIPALE.....	13
4.1 Verifica del criterio della riduzione d’imposta	13
4.2 Verifica del criterio della riduzione d’imposta in relazione a regimi agevolativi.....	14
4.3 Rilevanza delle ritenute d’imposta in uscita nel calcolo della riduzione d’imposta	15
4.4 Rilevanza delle imposte nel calcolo del vantaggio principale (MBT).....	16
4.5 Rilevanza di linee guida di paesi esteri in relazione all’applicazione del test del vantaggio principale	17
4.6 Rilevanza delle dichiarazioni in merito alla prevalenza di vantaggi extrafiscale ai fin del calcolo del vantaggio principale	17
5 TERMINI DI PRESENTAZIONE	18
5.1 Obbligo di comunicazione in relazione a mandati fiduciari non più in essere	18
5.2 Decorrenza dei termini di comunicazione in relazione a servizi di consulenza.....	18
6 PROFILI SANZIONATORI.....	19
6.1 Misura delle sanzioni per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo.....	19
6.2 Sanzioni in caso di mancata conservazione della documentazione relativa alle attività degli intermediari e dei contribuenti	21
6.3 Sanzioni in caso di mancata comunicazione al contribuente di una causa di esonero da parte dell’intermediario.....	21
6.4 Comunicazione scartata dal sistema dell’Agenzia delle entrate per eventuali errori o anomalie di tipo tecnico	22
7 ELEMENTI OGGETTO DI COMUNICAZIONE.....	23
7.1 Identificazione dei meccanismi transfrontalieri	23
7.2 Valore del meccanismo transfrontaliero in relazione a più conti finanziari	24
7.3 Comunicazione in relazione ad una attività di consulenza che riguarda una pluralità di meccanismo transfrontalieri	24

7.4	Obbligo di dichiarazione ai fini reddituali in relazione alla comunicazione del numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero	25
8	PAGAMENTI TRANSFRONTALIERI DEDUCIBILI TRA IMPRESE ASSOCIATE (C.1)	25
8.1	Concetto di imprese associate in relazione agli OICR.....	25
8.2	Obbligo di comunicazione in relazione a contratti di somministrazione	26
9	ELEMENTI DISTINTIVI SPECIFICI RIGUARDANTI LO SCAMBIO AUTOMATICO DI SCAMBIO INFORMAZIONI E LA TITOLARITÀ EFFETTIVA (D.1 E D.2).....	27
9.1	Trasferimento del saldo di un conto finanziario all'estero	27
9.2	Rilevanza del saldo dei conti finanziari ai fini della configurabilità di un meccanismo transfrontaliero	27
9.3	Calcolo della giacenza media di un conto finanziario ai fini dell'obbligo di -comunicazione	28
9.4	Rilevanza degli accordi FATCA ai fini della configurabilità dei meccanismi transfrontalieri di cui alla categoria D.1	29
9.5	Casi di opacità di un trust in relazione all'elemento distintivo di cui alla lettera D, Allegato 1 del decreto legislativo	29
10	BENI IMMATERIALI DI DIFFICILE VALUTAZIONE (E.2).....	30
10.1	Beni immateriali di difficile valutazione nell'ambito di una cessione d'azienda	30
11	TRASFERIMENTO TRANSFRONTALIERO INFRAGRUPPO DI FUNZIONI E/O RISCHI E/O ATTIVITÀ (E.3).....	31
11.1	Documentazione probatoria in relazione all'elemento distintivo E.3 dell'Allegato 1 del decreto legislativo	31
11.2	Rilevanza delle variazioni fiscali ai fini del calcolo dell'EBIT in relazione all'elemento distintivo E.3. dell'Allegato 1 del decreto legislativo	31
11.3	Momento rilevante ai fini del calcolo dell'EBIT ai fini dell'elemento distintivo E.3 dell'Allegato 1 del decreto legislativo	32

Premessa

Con la Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021 (di seguito CIRCOLARE), l'Agenzia delle entrate ha fornito i *“Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione”* per una corretta ed uniforme applicazione delle disposizioni rilevanti, ossia del decreto legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 (di seguito DECRETO LEGISLATIVO) e del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 17 novembre 2020 (di seguito decreto ministeriale).

La citata CIRCOLARE è stata redatta nella sua formulazione finale tenuto conto anche dei contributi pervenuti a seguito della pubblica consultazione avviata in data 28 dicembre 2020 e conclusasi in data 15 gennaio 2021.

Ciò premesso, con il presente documento di prassi si intendono fornire ulteriori chiarimenti su questioni poste nell'ambito dei contributi ricevuti che per la loro specificità hanno richiesto una trattazione separata.

Al fine di una più chiara esposizione delle tematiche, i singoli paragrafi del presente documento riportano la stessa intitolazione di quelli contenuti nel precedente documento di prassi ed il loro contenuto è stato organizzato secondo il modello delle circolari *“risposte a quesiti”*.

1 Intermediari

1.1 Documentazione da richiedere al “primo” intermediario

D: *“L'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 100 del 2020, stabilisce che l'intermediario è esonerato dagli obblighi di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero siano state comunicate da altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle Entrate o all'autorità competente di uno Stato membro UE o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni. La Circolare n. 2 del 2021 (a pagina 50) precisa che l'intermediario deve comunque provare l'avvenuta comunicazione, fornendo le relative evidenze documentali. Si chiede quale documentazione bisogna richiedere all'intermediario che per primo ha effettuato la*

comunicazione, ai fini dell'esonero de quo."

R: Le modalità tecniche di presentazione della comunicazione alla competente Autorità fiscale sono disciplinate in modo uniforme a livello europeo attraverso un tracciato XML e uno schema XMD come previsto dalla *"XSD User Guide - DAC6 Central Directory"* pubblicata dalla Commissione europea in data 13 marzo 2020.

Tanto premesso, la documentazione da richiedere all'intermediario che per primo ha effettuato la comunicazione, ai fini dell'esonero di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 100 del 2020, consiste nella copia della comunicazione trasmessa alla competente Autorità fiscale secondo le linee guida sopra citate, corredata della ricevuta di presentazione con esito positivo.

Al riguardo, come già chiarito nella CIRCOLARE, occorre ribadire che la causa di esonero di cui trattasi ricorre solamente qualora la comunicazione effettuata da altro intermediario *«contenga tutte le informazioni che l'intermediario, che intende far valere l'esonero, avrebbe dovuto fornire secondo le disposizioni dello Stato italiano o disposizioni equivalenti»*.

1.2 Intermediari soggetti alla disciplina sulle "segnalazioni di operazioni sospette"

D: *"La Circolare n. 2/E del 2021 precisa che «non costituisce causa di esonero la presenza di vincoli imposti dalla disciplina sulle "segnalazioni di operazioni sospette" prevista dal combinato disposto degli articoli 39, comma 1, 41, comma 3, e 55, comma 4, del decreto legislativo n. 231 del 2007». In tali circostanze, l'intermediario (tenuto agli altri adempimenti relativi alla predetta disciplina), nel comunicare al contribuente la segnalazione DAC 6 e il contenuto della stessa, pone il medesimo contribuente nelle condizioni di comprendere l'avvenuto invio di una SOS alla UIF, con conseguente potenziale violazione dell'art. 39, decreto legislativo n. 231 del 2007, il quale garantisce la riservatezza delle segnalazioni. Sarebbe opportuno chiarire come deve comportarsi l'intermediario in tali fattispecie."*

R: Come già chiarito nella CIRCOLARE al paragrafo 5.1.1, nel caso di specie trova applicazione la clausola di salvaguardia contenuta nell'ultimo periodo del comma 4,

dell'articolo 3 del decreto legislativo, secondo la quale non sussiste responsabilità per eventuali violazioni del segreto professionale in caso di comunicazioni effettuate dagli intermediari per le finalità previste dalla norma e in buona fede. Le stesse infatti non costituiscono, in base alla norma citata, violazione di restrizioni previste in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative.

1.3 Pareri su meccanismi non ancora attuati rilasciati da fornitori di servizi di consulenza o assistenza

D: *“La Circolare osserva che, nella misura in cui un soggetto svolga attività di consulenza o assistenza in relazione a meccanismi transfrontalieri “già attuati” dal contribuente, non sono integrati i requisiti per la qualificazione di intermediario a condizione che le attività di consulenza svolte «non determinino un aggiornamento o miglioramento del meccanismo stesso». Tuttavia, il fornitore di servizi potrebbe essere chiamato ad elaborare un parere pro-veritate sulla conformità o meno di una fattispecie alle disposizioni e ai principi dell’ordinamento fiscale nazionale anche in relazione ad una operazione non ancora attuata che in astratto potrebbe integrare un meccanismo comunicabile. Si chiede se in tali casi il fornitore di servizi è tenuto ad effettuare la comunicazione.”*

R: La CIRCOLARE, paragrafo 3.1, chiarisce che i pareri rilasciati dal fornitore di servizi in merito ai rischi di natura fiscale del meccanismo transfrontaliero sono irrilevanti se resi in un momento temporale successivo a quello in cui lo schema è stato completamente attuato, anche se il meccanismo continua a produrre effetti fiscali, sempreché non si determini un aggiornamento o miglioramento del meccanismo stesso (e, più in generale, qualora non diano luogo a modifiche sostanziali).

Ne consegue che sono rilevanti ai fini dell’obbligo di comunicazione i pareri *pro veritate* sulla conformità o meno di una fattispecie alle disposizioni e ai principi dell’ordinamento fiscale nazionale resi in una fase anteriore alla completa attuazione del meccanismo.

1.4 Obblighi di comunicazioni relative a banche depositarie di SGR nell'esercizio delle funzioni di vigilanza

D: *“Con riferimento alle funzioni di vigilanza svolte da una banca depositaria di una società di gestione del risparmio (SGR), si chiede se possano essere considerate non soggette a obbligo di comunicazione, considerato che le stesse sono successive rispetto all’attuazione di eventuali meccanismi transfrontalieri.”*

R: Qualora la banca depositaria di SGR eserciti una mera funzione di vigilanza sulle attività svolte dalle SGR, senza intervenire in attività di assistenza o consulenza riguardo alla elaborazione, commercializzazione o messa a disposizione ai fini dell’attuazione o gestione dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero, non si configurano obblighi di comunicazione dipendenti dalla disciplina in commento, e ciò indipendentemente dalla circostanza che le predette funzioni siano rese in un momento successivo o antecedente all’attuazione dello stesso. Eventuali segnalazioni da parte della banca depositaria nell’esercizio delle proprie funzioni di vigilanza attengono pertanto ad ambiti extra-tributari.

1.5 Qualificazione di una SGR quale intermediario

D: *“Nell’ambito della gestione degli OICR, la SGR può qualificarsi come intermediario ai sensi dell’articolo 2, comma 1 del decreto legislativo?”*

R: Gli organismi di Investimento Collettivo del Risparmio (OICR) conformi alla direttiva 2009/65/CEE (c.d. direttiva UCITS) o, in caso di OICR non conformi alla predetta Direttiva, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE (c.d. direttiva AIFM), o comunque soggetti a forme di vigilanza sostanzialmente equivalenti a quelle previste dalla citata normativa comunitaria, non costituiscono di per sé un “meccanismo” rilevante ai fini della disciplina DAC6.

Di conseguenza, il soggetto gestore non si qualifica quale intermediario ai sensi dell’articolo 2, comma 1 del decreto legislativo, salve le ipotesi di strumentalizzazioni o utilizzo distorto dell’OICR, ovvero qualora intervenga in attività di assistenza o

consulenza riguardo alla elaborazione, commercializzazione o messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero.

Può costituire strumentalizzazione uno schema di investimento come quello rappresentato nell'esempio n. 11 della Circolare n. 2/E del 2021, avente l'effetto di convertire redditi da fondi comuni d'investimento in dividendi esclusi. Costituisce altresì esempio di utilizzo distorto di un OICR l'ipotesi di effettuazione di operazioni di *leveraged buy out* (c.d. LBO) nelle quali abbiano concorso, come investitori del fondo di *private equity*, i medesimi soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano la società target, come riportato nella CIRCOLARE n. 6/E del 2016.

In caso di strumentalizzazione o utilizzo distorto dello schema di investimento, pertanto, il soggetto gestore potrebbe essere chiamato agli obblighi di comunicazione in qualità di intermediario (*promoter* o *service provider*).

Resta salva comunque la previsione dell'articolo 4, comma 3 del decreto ministeriale che stabilisce una presunzione legale relativa di assenza dello standard di conoscenza per le operazioni caratterizzate da una discrezionalità minima dell'operatore, da procedure standardizzate e di frequente esecuzione. A titolo esemplificativo, possono rientrare tra le operazioni di natura "routinaria", quelle di predisposizione e raccolta dei moduli di sottoscrizione, esecuzione di verifiche *Know Your Customer* (KYC), *Anti-money Laundering* (AML), invio degli ordini di pagamento dei proventi.

1.6 Qualificazione di una SGR quale intermediario in relazione all'attività svolta dai propri esponenti

D: *"La SGR si configura quale intermediario per l'attività svolta dai propri esponenti nel CdA delle target?"*

R: Gli intermediari sono individuati dall'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo in funzione del ruolo svolto nella elaborazione, commercializzazione, organizzazione o messa a disposizione ai fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero. La relazione illustrativa del decreto legislativo chiarisce che in caso di svolgimento delle attività suddette sono incluse nella categoria

degli intermediari anche le società di gestione del risparmio (SGR).

Tanto premesso, con specifico riferimento all'ipotesi in cui esponenti della SGR partecipino al Consiglio di Amministrazione (CdA) della *target*, si ritiene che detta circostanza integri un'ipotesi di assistenza o consulenza alla gestione dell'attuazione del meccanismo sia nell'ipotesi in cui la SGR svolga, pur attraverso il proprio esponente nel CdA o altrimenti, un ruolo effettivo di impulso o di consulenza rispetto al meccanismo, sia nei casi in cui essa si atteggi a mero socio (per conto del fondo) e dunque si limiti a valutare ed approvare o meno l'operazione sottoposta al CdA.

Anche in tali casi, infatti, la valutazione e l'approvazione o meno del meccanismo da parte dell'esponente della SGR acquisiscono valore ai fini della formazione della volontà della società *target* e pertanto sono da ritenersi rilevanti nel qualificare la SGR come intermediario soggetto agli obblighi di comunicazione DAC6.

2 Meccanismo Transfrontaliero: aspetti definitivi

2.1 Apertura di conti correnti in giurisdizioni non CRS

D: *“Una persona fisica residente in Italia è titolare di quote di OICR esteri sottoscritte in Italia tramite un mandato senza rappresentanza conferito al soggetto italiano incaricato dei pagamenti (SIP). Nell'ambito del rapporto con l'intermediario comunica a quest'ultimo le nuove coordinate del conto corrente di appoggio su cui effettuare l'accredito dei proventi, aperto presso una giurisdizione che non ha attuato la disciplina CRS. Si chiede di chiarire se detta attività integra il concetto di meccanismo.”*

R: La fattispecie rappresentata integra l'elemento distintivo D.1.b) di cui all'Allegato 1 del decreto legislativo che, in base alle esemplificazioni fornite dal decreto ministeriale, è verificato qualora il meccanismo ha lo scopo di consentire ad un contribuente residente nella giurisdizione X di trasferire un conto finanziario soggetto all'obbligo di comunicazione, o la maggior parte delle attività finanziarie in esso contenute, presso un intermediario finanziario residente o localizzato in una giurisdizione Y, che non ha implementato il CRS.

3 Standard di conoscenza

3.1 Standard di conoscenza in relazione all'attività di amministrazione delle società fiduciarie

D: *“Sebbene la Circolare (pag. 17) abbia chiarito che nessun obbligo di comunicazione può essere imposto al fornitore di servizi che «svolga attività di consulenza o assistenza in relazione a meccanismi già attuati dal contribuente», non è stato invero precisato se l'attività ordinaria di una società fiduciaria – che si concretizza, come noto, nella amministrazione, con o senza intestazione, di attività patrimoniali e finanziarie appartenenti a terzi - rientri nell'ambito applicativo della presunzione legale relativa di cui all'art. 4, co. 3, del decreto ministeriale, secondo la quale lo standard di conoscenza è in ogni caso assente per le transazioni “di routine”. ”*

R: Gli intermediari sono individuati dall'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo in funzione del ruolo svolto nella elaborazione, commercializzazione, organizzazione o messa a disposizione ai fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero. La relazione illustrativa del decreto legislativo chiarisce che in caso di svolgimento delle attività suddette sono incluse nella categoria degli intermediari anche le società fiduciarie.

Tanto premesso, la configurabilità di un obbligo di comunicazione anche per le società fiduciarie andrà valutata caso per caso tenuto conto dell'effettivo ruolo svolto dalla stessa e delle informazioni di cui dispone in riferimento alla gestione di attività patrimoniali e finanziarie appartenenti a terzi.

Tanto premesso, a condizione che l'operazione di volta in volta considerata non integri un meccanismo transfrontaliero soggetto a notifica, in quanto tale o in quanto parte di uno schema più ampio, vi possono essere attività tipicamente svolte dalla Società fiduciarie che possono essere considerate di natura “routinaria”.

La CIRCOLARE, sul punto, a titolo esemplificativo, ha elencato una serie di operazioni bancarie e finanziarie che possono essere considerate come *routinarie* in quanto si assume abbiano le caratteristiche della discrezionalità minima dell'operatore, siano standardizzate e di frequente esecuzione. Tali operazioni, *mutatis mutandis*,

possono riscontrarsi anche nell'attività ordinaria di altri intermediari finanziari, ivi comprese le società fiduciarie.

3.2 Società fiduciarie e attribuzioni periodiche effettuate con bonifici bancari

D: *“Non è chiaro come debba comportarsi la società fiduciaria nell’ipotesi in cui questa risulti intestataria delle quote di un soggetto di diritto estero. In particolare, si chiede se debbano essere comunicate tutte quelle operazioni che riguardano beneficiari residenti in Italia, relative ad attribuzioni periodiche fatte nei loro confronti attraverso bonifici bancari da parte dei suddetti soggetti esteri, o se invece tali comunicazioni non siano dovute in quanto trattate di “operazioni di routine”. ”*

R: Le operazioni sopra rappresentate non possono essere considerate a priori operazioni di *routine* secondo le indicazioni dell’articolo 4, comma 3, del decreto ministeriale; infatti, a seconda dei fatti e delle circostanze specifiche, il caso rappresentato può integrare l’elemento distintivo D.2 (meccanismi che consentono l’utilizzo di strutture *off shore* opache) dell’Allegato 1 al decreto legislativo.

3.3 Assimilabilità o meno delle operazioni svolte dal depositario di OICR alle funzioni di custodia

D: *“Si chiede se le operazioni svolte dal depositario di OICR siano assimilabili alle funzioni di custodia svolte in generale da qualsiasi altro intermediario bancario, con la conseguenza che dovrebbero rientrare tra le operazioni bancarie di routine menzionate nel Commentario OCSE alle MDR e nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 100/2020, che fanno riferimento espressamente alla custodia. ”*

R: In base a quanto riportato nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 100 del 2020, «...in concreto, il modello OCSE non impone al service provider (l’attuatore) obblighi di due diligence ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti ai fini regolamentari o commerciali e non richiede al service provider di impiegare un livello di expertise superiore a quello richiesto per fornire il servizio. Per

esempio, in linea generale, il modello non richiede le comunicazioni da parte delle istituzioni finanziarie quando effettuano transazioni bancarie di routine (es. trasferimento fondi, custodia ...)).

Nondimeno, il comma 3 dell'articolo 4 del decreto ministeriale stabilisce che *«Salvo prova contraria, lo standard di conoscenza non si considera soddisfatto per le transazioni bancarie e finanziarie di routine».*

La CIRCOLARE, nel confermare che sono considerabili di routine le transazioni caratterizzate - congiuntamente - da discrezionalità minima dell'operatore, da procedure standardizzate e di frequente esecuzione, ha del pari riportato alcuni esempi di transazioni bancarie e finanziarie di routine, tra i quali vengono in rilievo le seguenti:

1. *«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».*
2. *«il mero collocamento di quote di Organismo d'Investimento Collettivo del Risparmio, salvo che non si tratti di strumenti finanziari creati appositamente per una singola categoria di investitori».*

Si ritiene, pertanto, che *le operazioni svolte dal depositario di OICR* possano rientrare tra le transazioni bancarie e finanziarie di routine al verificarsi delle condizioni sopra riportate.

È opportuno rammentare che, come stabilito dal decreto ministeriale e precisato dalla CIRCOLARE, le transazioni bancarie e finanziarie di routine sono qualificabili come tali "salvo prova contraria".

3.4 Trasferimento di strumenti finanziari in gestione ad altro intermediario

D: *“Si chiede se il trasferimento di strumenti finanziari a diverso intestatario eseguito da un intermediario a seguito di istruzioni impartite dal titolare del conto finanziario, possa configurarsi come operazione di routine e quindi non soggetta*

all'obbligo di comunicazione essendo una attività di mera esecuzione e, in caso contrario, se ai fini della verifica dello standard di conoscenza rilevi la circostanza che l'operatore che esegue l'operazione potrebbe non conoscere le giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari (CRS)."

R: La circostanza che l'operazione venga eseguita su richiesta o indicazione del cliente di per sé non comporta che la medesima possa configurarsi come di "routine".

A tal fine, infatti, tenuto conto delle indicazioni della relazione illustrativa al decreto ministeriale con riferimento all'articolo 4, comma 3, del medesimo decreto, occorre verificare se la concreta esecuzione dell'operazione richiesta dal cliente sia conforme ai criteri di discrezionalità minima, standardizzazione, frequente esecuzione.

Solo al ricorrere congiunto di tali condizioni l'operazione potrà essere qualificata come routinaria.

Nell'ipotesi in cui l'operazione non si configuri come routinaria, ai fini della verifica dello standard di conoscenza, sono da considerarsi prontamente disponibili tutte le informazioni reperibili da fonti pubbliche, ivi compreso l'elenco delle giurisdizioni partecipanti allo scambio automatico delle informazioni sui conti finanziari (CRS).

4 Riduzione d'imposta e criterio del vantaggio fiscale principale

4.1 Verifica del criterio della riduzione d'imposta

D: *"Qualora nella prassi commerciale non sia individuabile un meccanismo alternativo per operare il confronto richiesto dalla verifica sulla potenziale riduzione d'imposta, non è chiaro cosa debba intendersi per effetti fiscali "in assenza del meccanismo" così come riportato nella circolare al paragrafo 4.3. In particolare, si chiede di precisare se il potenziale meccanismo debba essere messo a confronto con l'ipotesi in cui il contribuente non ponga in essere la transazione (es. non trasferisce gli hard-to-value-intangibles o non effettua l'investimento), ovvero se, data la mancanza di termini di paragone, il contribuente possa considerarsi escluso*

dall'obbligo di comunicazione.”

R: Come indicato al paragrafo 4.3 della CIRCOLARE, ai fini della determinazione della riduzione potenziale d'imposta occorre porre a confronto gli effetti fiscali in presenza del meccanismo con quelli che si verificherebbero in sua assenza. Ciò determina che il confronto debba essere effettuato con l'ipotesi in cui il meccanismo non sia attuato, non rilevando a tal fine altre operazioni alternative. Pertanto, a titolo esemplificativo, in un'ipotesi di trasferimento di *hard-to-value-intangibles*, elemento distintivo E.2., l'effetto di potenziale riduzione d'imposta deve essere messo a confronto con l'ipotesi in cui il contribuente non ponga in essere la transazione.

4.2 Verifica del criterio della riduzione d'imposta in relazione a regimi agevolativi

D: *“L'articolo 6 del decreto ministeriale prevede che gli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettere A, B, C ed E, al decreto legislativo, rilevano ai fini dell'obbligo di comunicazione solo se sono «susceptibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE» in uno dei Paesi membri dell'Unione Europea o in un Paese terzo. Nello specifico, l'art. 8, comma 1, del decreto ministeriale 17 novembre 2020, ha chiarito che un meccanismo non rientra tra quelli indicati alla lettera A.3., se 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.*

Sul punto, la Circolare (pag. 34) precisa che nel valutare la potenziale riduzione di imposta vanno considerati anche quelli derivanti dall'applicazione di norme agevolative. Sarebbe opportuno avere dei chiarimenti sul punto, al fine di escludere – come si evince dal suddetto art. 8, comma 1, del decreto ministeriale - l'obbligo di comunicazione nelle ipotesi in cui il vantaggio fiscale principale sia conforme alle finalità della disposizione agevolativa applicabile.”

R: L'articolo 8, comma 1, del decreto ministeriale, si riferisce all'elemento distintivo A.3 dell'Allegato 1 al decreto legislativo, ossia ai meccanismi che hanno una documentazione o una struttura sostanzialmente standardizzate, escludendone la

rilevanza ai fini dell'obbligo di comunicazione qualora siano finalizzati alla fruizione di un singolo regime fiscale di agevolazione previsto dall'ordinamento dello Stato.

Pertanto, laddove il meccanismo abbia quale scopo esclusivo quello di accedere ad un'agevolazione specificamente prevista dall'ordinamento giuridico dello Stato concedente, nel rispetto dei presupposti previsti per l'accesso alla stessa, il meccanismo non sarà oggetto di comunicazione divenendo dunque irrilevante il calcolo della riduzione potenziale d'imposta.

Tuttavia, come chiarito dalla CIRCOLARE al paragrafo 8.1, nelle ipotesi in cui il meccanismo non rispetti i limiti e le condizioni previste dalle pertinenti disposizioni normative agevolative ovvero rientri in un più ampio schema di pianificazione fiscale aggressiva, allora assumerà rilevanza nel calcolo della riduzione d'imposta anche il beneficio fiscale connesso all'agevolazione ed al ricorrere degli altri requisiti il meccanismo dovrà essere comunicato.

4.3 Rilevanza delle ritenute d'imposta in uscita nel calcolo della riduzione d'imposta

D: *“Sarebbe utile avere chiarimenti in relazione agli effetti fiscali prodotti dalle ritenute d'imposta “in uscita” applicate sui redditi pagati a soggetti residenti in Paesi terzi.”*

R: La CIRCOLARE al paragrafo 4.4, in considerazione di quanto indicato nella relazione illustrativa all'articolo 7 del decreto ministeriale, chiarisce che qualora un meccanismo determini un pagamento deducibile in Italia e un corrispondente componente positivo di reddito soggetto a tassazione in un altro Stato UE, ai fini del calcolo del vantaggio fiscale del contribuente collegato con il territorio italiano dovranno essere considerate anche le imposte pagate all'estero.

Tanto premesso, occorre rilevare che il Considerando 2 della Direttiva DAC6 riconosce nella necessità di proteggere le basi imponibili nazionali degli Stati Membri uno dei principi generali su cui poggia la disciplina riguardante l'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica.

Il sistema delle ritenute alla fonte, operate da uno Stato UE sui redditi pagati a soggetti residenti in Paesi terzi, appare coerente con detto principio e dunque può essere valorizzato ai fini dell'applicazione delle disposizioni rilevanti.

Ne consegue, che nel caso di ritenute pagate a titolo definitivo sui redditi corrisposti a soggetti esteri da parte di un contribuente italiano, dette ritenute possono essere considerate nel calcolo da operare ai fini della determinazione del vantaggio fiscale ancorché il beneficiario sia residente o localizzato in uno Stato non MDR.

Giova osservare che il tema della rilevanza o meno delle ritenute in uscita opera distintamente a seconda dell'ambito e delle finalità delle diverse disposizioni normative applicabili. Ad esempio, la Circolare n. 2/E del 26 gennaio 2022 in materia di disallineamenti da ibridi ha confermato, coerentemente con gli standard OCSE, che l'eventuale applicazione di ritenute fiscali in uscita non rileva quale forma alternativa di inclusione, ai fini della sterilizzazione degli effetti dei disallineamenti. Di contro, le disposizioni sull'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica (DAC6) costituiscono un presidio preventivo contro schemi di pianificazione fiscale aggressiva che vengono in rilievo in forza della loro idoneità a perseguire vantaggi fiscali in termini di riduzione, anche solo potenziale, del carico fiscale associato ad un meccanismo transfrontaliero (vantaggio che può essere ridotto o eliminato dall'eventuale applicazione di ritenute).

4.4 Rilevanza delle imposte nel calcolo del vantaggio principale (MBT)

D: *“In riferimento al calcolo dell'MBT si chiede di chiarire se il vantaggio extrafiscale vada determinato senza tenere in considerazione le imposte.”*

R: Ai fini della determinazione dei vantaggi extrafiscali per il calcolo dell'MBT, occorre considerare i benefici connessi agli aspetti economici dell'impresa oggettivamente determinabili al lordo delle imposte.

4.5 Rilevanza di linee guida di paesi esteri in relazione all'applicazione del test del vantaggio principale

D: *“In relazione al criterio del vantaggio principale (MBT), si richiamano i lavori di alcuni Paesi membri (e.g., Germania) che hanno previsto l’inserimento di una casistica per la quale si presume che non sussista alcun vantaggio fiscale (“white list”). In dette circostanze, l’MBT è considerato a priori non soddisfatto pur in presenza di un beneficio fiscale principale.*

Si chiede di fornire chiarimenti in relazione al comportamento che devono tenere i partecipanti allo schema collegati con il territorio dello Stato in relazione a quelle fattispecie transnazionali per le quali uno o più dei Paesi esteri coinvolti nel meccanismo ritengono che non sia soddisfatto il MBT.”

R: I partecipanti allo schema collegati con il territorio dello Stato italiano sono tenuti a valutare il ricorrere o meno dell’obbligo di comunicazione esclusivamente in relazione alle disposizioni rilevanti italiane. A titolo esemplificativo, il contribuente collegato allo Stato italiano è in ogni caso tenuto a comunicare il meccanismo transfrontaliero in mancanza della comunicazione dell’intermediario estero che si sia conformato alle linee guida dello Stato a cui risulta collegato.

4.6 Rilevanza delle dichiarazioni in merito alla prevalenza di vantaggi extrafiscale ai fini del calcolo del vantaggio principale

D: *“Si chiede se i fornitori di servizi che operano come consulenti possono fare affidamento su dichiarazioni espresse dai contribuenti che attestino la prevalenza di vantaggio extrafiscali con riferimento al calcolo dell’MBT.”*

R: Come chiarito al punto 4.4. della CIRCOLARE, la verifica dell’MBT è affidata ad una formula matematica che pone in relazione il vantaggio fiscale conseguibile con l’insieme dei vantaggi (fiscali ed extrafiscali) derivanti dall’attuazione del meccanismo.

I vantaggi di natura extrafiscale, in particolare, definiti dall’articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto ministeriale come «qualunque vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale», devono essere oggettivamente determinabili al momento in cui sorge l’obbligo di comunicazione e comprovabili attraverso adeguata documentazione

contabile o extracontabile (ad esempio bilanci previsionali, *due diligence* predisposte in occasione di operazioni straordinarie etc.).

La modalità di esecuzione dell'MBT test non soffre alcuna eccezione, pertanto anche il fornitore di servizi sarà tenuto alla verifica dello stesso sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell'attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente.

Ne consegue che non potrà costituire elemento valido ai fini di attestare il superamento o meno dell'MBT test una mera dichiarazione del cliente che dichiara la prevalenza di vantaggi extrafiscali.

5 Termini di presentazione

5.1 Obbligo di comunicazione in relazione a mandati fiduciari non più in essere

D: *“L’obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri potrebbe riguardare mandati fiduciari non più in essere?”*

R: Il termine per la comunicazione del meccanismo transfrontaliero in caso di fornitore di servizi decorre dal giorno seguente a quello in cui è stata fornita, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione. Pertanto, rileva la circostanza che il mandato fiduciario fosse in essere nel momento in cui è sorto l'obbligo di comunicazione.

5.2 Decorrenza dei termini di comunicazione in relazione a servizi di consulenza

D: *“Con riferimento ai termini di decorrenza dell’obbligo di comunicazione in capo al fornitore di servizi, stabiliti dall’art. 7, comma 1, lettera b) del decreto legislativo, si chiede se i trenta giorni utili per effettuare la comunicazione decorrono dal primo giorno successivo alla fase di consulenza (e.g. analisi della documentazione, esame della fattibilità tecnica e della correttezza del meccanismo, ecc.), o dal primo giorno successivo alla prima fase di attuazione del meccanismo.”*

R: A mente dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo i fornitori di servizi sono tenuti alla comunicazione all'Agenzia delle entrate entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione del meccanismo da comunicare.

Dal tenore letterale della disposizione si evince che il momento rilevante ai fini della decorrenza dei termini per la comunicazione è da individuare esclusivamente con riferimento all'atto conclusivo della attività di consulenza o assistenza.

A titolo esemplificativo, sono da ritenersi rilevanti,

- quale atto conclusivo dell'attività di consulenza, il rilascio di un parere al cliente in qualsiasi forma;
- quale atto conclusivo dell'attività di assistenza, il compimento di un atto strumentale all'attuazione del meccanismo, come la strutturazione di un finanziamento che si configura quale strumento finanziario ibrido o la cessione all'utilizzatore delle partecipazioni di società veicolo precostituite per l'attuazione dello schema.

6 Profili sanzionatori

6.1 Misura delle sanzioni per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo

D: *“Si chiede se, in caso di violazione degli obblighi di comunicazione da parte dei contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo, le sanzioni saranno applicabili in misura ridotta alla metà e comunque non in misura superiore al minimo edittale, come previsto dall'art. 6 comma 3 del decreto legislativo n. 128 del 2015.”*

R: Come precisato dalla CIRCOLARE, le comunicazioni effettuate nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo n. 128 del 2015,

con riferimento ai rischi di natura fiscale, non possono considerarsi sostitutive della comunicazione delle informazioni previste dall'articolo 2 del decreto ministeriale.

Ciò premesso, nell'ambito del regime di adempimento collaborativo e più precisamente nell'ambito delle valutazioni dei rischi di natura fiscale, un contribuente potrebbe ritenere non comunicabile un meccanismo transfrontaliero diversamente dalla posizione dell'Amministrazione. In tali casi, laddove sia contestata l'omessa o incompleta comunicazione ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo, è da ritenersi applicabile l'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128 del 2015, a condizione che il rischio fiscale sul quale si è incorso nella violazione risulti "mappato" nella versione della "Mappa dei rischi" comunicata all'Ufficio Adempimento collaborativo in data antecedente all'omessa o incompleta comunicazione ai sensi della disciplina DAC6.

Parimenti, risulterà necessario che la "Mappa dei rischi" fornisca evidenza degli specifici presidi ricollegabili alla fattispecie concreta o, qualora questi siano ricompresi in un'apposita procedura, indichi, con esattezza, i riferimenti della medesima. Le violazioni connesse a rischi non individuati in "Mappa dei rischi" in modo puntuale, per i quali all'interno della stessa non siano indicati gli specifici presidi e/o le relative procedure, restano, quindi, esclusi dal regime di favore previsto dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128 del 2015.

Da ultimo occorre precisare che il beneficio della riduzione sanzionatoria risulterà spettante solo per le violazioni incorse che impattano su periodi di imposta inclusi nel regime di Adempimento collaborativo, vale a dire sul "periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate" e quelli successivi. Ne consegue che per le eventuali violazioni che impattano in periodi di imposta non inclusi nel regime non si potrà beneficiare della riduzione a metà delle sanzioni amministrative, anche se il relativo rischio fiscale risulti regolarmente mappato nella versione della "Mappa dei rischi" comunicata in data antecedente alla violazione.

6.2 Sanzioni in caso di mancata conservazione della documentazione relativa alle attività degli intermediari e dei contribuenti

D: *“La conservazione della documentazione relativa alle attività degli intermediari e dei contribuenti (ad esempio opinion, brochure, prospetti, fogli di calcolo), rilevanti ai fini della comunicazione DAC 6, è richiesta dall’articolo 11 del decreto legislativo, che impone precisi obblighi di conservazione in capo ai partecipanti allo schema, accordo o progetto. Tuttavia, in questo caso il decreto legislativo non richiama alcuna sanzione in caso di mancata osservazione di tale obbligo. Si richiedono chiarimenti in tal senso.”*

R: Si chiarisce che in assenza di una specifica norma sanzionatoria, nel caso di violazione dell’obbligo di conservazione della documentazione trovi applicazione la disposizione di cui all’articolo 9, comma 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 a mente del quale *«Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000»*

6.3 Sanzioni in caso di mancata comunicazione al contribuente di una causa di esonero da parte dell’intermediario

D: *“È sanzionabile l’intermediario che non comunichi al contribuente una causa di esonero?”*

R: La CIRCOLARE, al paragrafo 5.1.1, chiarisce che nei casi di esonero l’intermediario è obbligato a informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest’ultimo, il contribuente, *«... circa la sussistenza dell’obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero ...»* (articolo 3, comma 6 del decreto legislativo) entro il termine previsto dall’articolo 2, comma 4, del decreto ministeriale.

Inoltre, al paragrafo 5.3, si specifica che in ogni caso l’intermediario informerà il contribuente della sussistenza delle cause di esonero “senza indugio” (cfr. art. 8 bis ter,

comma 5 della Direttiva), al fine di consentire a quest'ultimo la tempestiva comunicazione delle informazioni e comunque, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del decreto ministeriale, non oltre gli stessi termini previsti dall'art. 7, comma 1 del decreto legislativo ai fini della comunicazione degli intermediari all'Agenzia delle entrate.

Infine, si evidenzia che l'articolo 3, comma 7 del decreto legislativo prevede l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero in capo al contribuente in caso di assenza di un intermediario ovvero qualora quest'ultimo non gli abbia fornito la documentazione attestante che il meccanismo è stato già oggetto di comunicazione.

In tali ipotesi, l'articolo 12 del decreto legislativo sanziona esclusivamente l'omessa o l'incompleta comunicazione alla Agenzia delle entrate del meccanismo transfrontaliero a carico dei soggetti tenuti a tali obblighi.

In definitiva, non sono sanzionate le ipotesi in cui l'intermediario non comunichi la causa di esonero ad altri intermediari o, in assenza di questi ultimi, al contribuente interessato; di contro è sanzionabile il contribuente che violi l'obbligo di notifica del meccanismo all'Agenzia delle entrate, in assenza di comunicazioni da parte dell'intermediario.

6.4 Comunicazione scartata dal sistema dell'Agenzia delle entrate per eventuali errori o anomalie di tipo tecnico

D: *“La comunicazione scartata dal sistema dell'Agenzia delle entrate per eventuali errori/anomalie di tipo tecnico e non rinnovata entro il periodo dell'adempimento equivale ad una comunicazione omessa, anche qualora sia effettuata una nuova comunicazione di sostituzione entro la fine del trimestre di riferimento?”*

R: La comunicazione scartata dal sistema dell'Agenzia delle entrate per eventuali errori o anomalie di tipo tecnico e non rinnovata entro il periodo dell'adempimento previsto dall'articolo 7 del decreto legislativo, equivale ad una comunicazione omessa, sanzionabile ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo. Non rileva a tal riguardo il termine previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo che riguarda l'adempimento posto a carico dell'Agenzia delle entrate di trasmissione alle autorità competenti delle giurisdizioni estere delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri

oggetto di comunicazione.

Resta salva la possibilità del soggetto obbligato di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come precisato dal paragrafo 7 della CIRCOLARE.

7 Elementi oggetto di comunicazione

7.1 Identificazione dei meccanismi transfrontalieri

D: *“In base al punto 3.2 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 novembre 2020, la sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione «[...] riporta il riferimento al nome con il quale è comunemente noto detto meccanismo. Si chiede di fornire esemplificazioni in merito al nome con il quale il meccanismo transfrontaliero è comunemente noto.”*

R: Non esiste una nomenclatura ufficiale dei meccanismi transfrontalieri. Tuttavia, nella prassi e nella pubblicistica è stata riscontrata la presenza di alcune denominazioni ricorrenti, utilizzate per identificare specifici meccanismi.

La comunicazione del “nome” del meccanismo (*Disclosure_Name* secondo le indicazioni del paragrafo 6.5.10 dell’Allegato 2 al Provvedimento del 26 novembre 2020) ha lo scopo di fornire un nome comprensibile alla *disclosure*, con evidenti vantaggi in termini di trasparenza sia per il contribuente che per l’Amministrazione.

Ciò premesso, si suggerisce di far ricorso a una denominazione che sintetizzi la natura del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione; qualora il contribuente non individui un nome più puntuale, egli potrebbe utilizzare i seguenti *disclosure name* i quali prendono spunto dagli *hallmark* che caratterizzano i meccanismi:

Categorie di elementi distintivi <i>Decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100</i>	<i>Disclosure Name</i>
Classificazione di cui alla lettera A	- <i>Condition of Confidentiality</i> - <i>Premium fees</i> - <i>Standardised documentation/structure</i>
Classificazione di cui alla lettera B	- <i>Transfer/acceleration of losses</i>

	- Conversion - Round-tripping of funds
Classificazione di cui alla lettera C	- Deductible cross-border payments - Double deduction or depreciation - Double relief - Transfer of assets
Classificazione di cui alla lettera D	- CRS avoidance - Offshore opaque structures
Classificazione di cui alla lettera E	- Safe harbour - HTVI - Business restructuring

7.2 Valore del meccanismo transfrontaliero in relazione a più conti finanziari

D: *“In relazione all’elemento distintivo D1 si chiede di chiarire quale debba essere il valore del meccanismo qualora lo stesso coinvolga più conti finanziari.”*

R: In relazione agli elementi distintivi di cui alla lettera D.1 dell’allegato 1 al decreto legislativo (vale a dire un meccanismo potenzialmente idoneo ad aggirare il funzionamento dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari), deve essere effettuata una comunicazione per ogni singolo conto. Conseguentemente il valore da dichiarare è quello riferibile al singolo conto finanziario conformemente a quanto indicato dall’articolo 3, comma 1 del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 28 dicembre 2015.

7.3 Comunicazione in relazione ad una attività di consulenza che riguarda una pluralità di meccanismo transfrontalieri

D: *“Con riferimento agli elementi oggetto di comunicazione, si chiede come debba essere comunicata una consulenza i cui punti salienti sono sintetizzati in un memorandum che contiene diverse opzioni tra cui il contribuente può scegliere, le quali, considerate singolarmente, sono tutte soggette all’obbligo di comunicazione e pronte per l’attuazione. In tale ipotesi, si chiede conferma sul fatto che le diverse opzioni debbano tutte formare oggetto di comunicazione.”*

R: Nell’ipotesi rappresentata, le diverse opzioni che singolarmente considerate

costituiscono un meccanismo transfrontaliero soggetto a notifica devono formare oggetto di autonoma comunicazione, ancorché contenute in un unico documento.

7.4 Obbligo di dichiarazione ai fini reddituali in relazione alla comunicazione del numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero

D: *“La Circolare prevede che i contribuenti «sono tenuti ad indicare il numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d’imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato». Si chiede se un contribuente esonerato dall’obbligo dichiarativo sia tenuto a presentare comunque la dichiarazione al solo fine di comunicare il numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero.”*

R: L’articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale prevede che *“l’Agenzia delle Entrate rilascia un numero di riferimento al momento della comunicazione di un meccanismo transfrontaliero”*. Il successivo comma 3 prevede che *“il numero di riferimento deve essere indicato dai partecipanti in ogni eventuale successiva comunicazione relativa al medesimo meccanismo e nella relazione periodica di cui all’articolo 7, comma 2 del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100. I contribuenti che attuano il meccanismo transfrontaliero indicano tale numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d’imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato”*.

Ciò premesso, in caso di esonero dall’obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi il contribuente non è tenuto a presentare comunque la dichiarazione al solo fine di comunicare il numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero.

8 Pagamenti transfrontalieri deducibili tra imprese associate (C.1)

8.1 Concetto di imprese associate in relazione agli OICR

D: *“Ai fini dell’applicazione dell’hallmark C.1), relativo ai pagamenti deducibili tra imprese associate, può un fondo di private equity rientrare nella nozione di impresa associata?”*

R: Gli OICR residenti in Italia sono inclusi nel novero dei soggetti che non esercitano una attività commerciale ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR.

Tale qualifica assume rilievo anche per un fondo di private *equity* il cui gestore sia soggetto a forma di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE, o comunque soggetto a forme di vigilanza sostanzialmente equivalenti a quelle previste dalla citata normativa comunitaria.

Ne consegue che un OICR non costituisce un'impresa associata al ricorrere delle condizioni sopra richiamate.

Restano salve le ipotesi di strumentalizzazioni o utilizzo non fisiologico dell'OICR ravvisabili ad esempio in presenza di un'azione congiunta tra partner/partecipanti, soggetto gestore e società target, che possono integrare il requisito dell'associazione di imprese tra i soggetti coinvolti.

8.2 Obbligo di comunicazione in relazione a contratti di somministrazione

D: *“In caso di contratti di somministrazione periodica dal quale sorgano una pluralità di rapporti giuridici (riaddebiti di personale, di garanzie, ecc.) e da cui originano ogni anno diverse operazioni, singolarmente fatturate, che integrano gli elementi distintivi previsti dalla categoria C.I., si chiede se la comunicazione vada resa una tantum senza dover essere reiterata periodicamente specificando i valori derivanti dal meccanismo di anno in anno.”*

R: Nell'ipotesi rappresentata, sull'assunto che si tratti di operazioni commerciali continuative poste in essere con la medesima controparte, è possibile un'unica comunicazione secondo i termini previsti dall'articolo 7 del decreto legislativo indicando quale valore del meccanismo quello annuo della fornitura.

Successivamente, il contribuente collegato con lo Stato italiano dovrà limitarsi a indicare il numero di riferimento del meccanismo nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato.

9 Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di Scambio informazioni e la titolarità effettiva (D.1 e D.2)

9.1 Trasferimento del saldo di un conto finanziario all'estero

D: *“Con riferimento all'elemento distintivo D.1.b, le esemplificazioni riportate nella Circolare (paragrafo 8.4.1.2.) prevedono che l'elemento distintivo sia integrato laddove un soggetto residente in un Paese estero (X) trasferisca il saldo di un conto finanziario o una parte rilevante dello stesso da un intermediario finanziario in un diverso Stato (Y) verso un conto finanziario detenuto presso un intermediario finanziario in uno Stato (Z) che non è vincolato allo scambio d'informazione sui conti finanziari (CRS). A tal proposito si chiede se l'elemento distintivo in commento risulta parimenti integrato laddove il soggetto che trasferisce il conto, o la maggior parte delle attività finanziarie in esso contenute, sia residente in Italia.”*

R: L'Allegato 1 al decreto legislativo definisce gli elementi distintivi di categoria D.1 come un meccanismo che può avere effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle leggi che la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, compresi accordi con i Paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi.

Tanto premesso si ritiene che la fattispecie rappresentata nella domanda integri un meccanismo finalizzato a trarre vantaggio dall'assenza della normativa CRS e che quindi debba essere comunicato.

9.2 Rilevanza del saldo dei conti finanziari ai fini della configurabilità di un meccanismo transfrontaliero

D: *“La Circolare chiarisce che una volta soddisfatto lo standard di conoscenza, l'elemento distintivo D.1.b dell'Allegato 1 al decreto legislativo, si intende verificato in presenza di meccanismi che determinano il trasferimento di attività finanziarie di valore superiore al 50 per cento della giacenza media annuale registrata dal singolo conto finanziario al 31 dicembre dell'anno solare precedente o, in caso di conto aperto*

successivamente alla predetta data, di altro adeguato periodo di rendicontazione alla clientela. Dunque, quando il trasferimento non supera la soglia del 50 per cento della giacenza media non deve essere segnalato, perché non rilevante sotto l'aspetto quantitativo, anche laddove risultassero evidenze di aggiramento del CRS?"

R: Non sono soggetti ad obbligo di comunicazione i meccanismi che determinano il trasferimento di attività finanziarie di valore non superiore al 50% della giacenza media annuale registrata dal singolo conto finanziario al 31 dicembre dell'anno solare precedente o, in caso di conto aperto successivamente alla predetta data, di altro adeguato periodo di rendicontazione alla clientela.

Si evidenzia tuttavia che la suddetta soglia non è riferibile alla singola operazione bensì al meccanismo, per cui il superamento della stessa potrebbe avvenire in virtù di più operazioni effettuate nel corso dell'anno solare di riferimento. In tale evenienza, l'obbligo di comunicazione decorre dal giorno successivo a quello in cui è stata eseguita l'operazione che comporta il superamento della soglia.

9.3 Calcolo della giacenza media di un conto finanziario ai fini dell'obbligo di - comunicazione

D: *“La Circolare, in relazione all'elemento distintivo D.1.b), riferisce la soglia di rilevanza alla giacenza media annuale registrata dal singolo conto finanziario al 31 dicembre dell'anno solare precedente o, in caso di conto aperto successivamente alla predetta data, di altro adeguato periodo di rendicontazione alla clientela. Nei casi in cui risulti complesso determinare la giacenza media è possibile utilizzare elementi di riferimento alternativi quale ad esempio il saldo del conto al 31/12 dell'anno precedente?”*

R: Per ragioni di sistematicità ed uniformità nell'applicazione delle disposizioni rilevanti, si ritiene che non sia possibile utilizzare soglie di rilevanza diverse dalla giacenza media annuale registrata dal singolo conto finanziario al 31 dicembre dell'anno solare precedente o, in caso di conto aperto successivamente alla predetta data, di altro adeguato periodo di rendicontazione alla clientela.

9.4 Rilevanza degli accordi FATCA ai fini della configurabilità dei meccanismi transfrontalieri di cui alla categoria D.1

D: *“Sebbene gli USA non siano uno dei Paesi aderenti al CRS, hanno stipulato accordi IGA Model 1 con tutta una serie di Paesi verso i quali gli USA effettuano comunque lo scambio di informazioni. Si chiede se detti accordi possono essere considerati equivalenti a quelli CRS ai fini dell’applicazione delle disposizioni rilevanti DAC6.”*

R: Si chiarisce che gli accordi del tipo *IGA Model 1* quale quello stipulato tra gli Stati Uniti d’America e l’Italia non possono essere considerati equivalenti né alla Direttiva DAC2 né agli Accordi per lo scambio di informazioni sui conti finanziari a fini fiscali (CRS) per l’applicazione delle disposizioni rilevanti DAC6.

Ne consegue che, a titolo esemplificativo, il trasferimento del saldo di un conto di deposito da un Paese CRS a un Paese FATCA che non applica la disciplina CRS è rilevante ai fini dell’obbligo di comunicazione.

9.5 Casi di opacità di un trust in relazione all’elemento distintivo di cui alla lettera D, Allegato 1 del decreto legislativo

D: *“Nella pratica potrebbe accadere che la banca che opera come “Service provider” individui strutture aventi le seguenti caratteristiche:*

- 1) trust costituito in Italia che non rende identificabile il titolare effettivo in quanto non fornisce atto istitutivo;*
- 2) trust costituito in Italia che dichiara un titolare effettivo estero ma non fornisce atto istitutivo;*
- 3) trust costituito all’estero che dichiara un titolare effettivo italiano ma non fornisce atto istitutivo.*

Le situazioni sopra delineate integrano l’elemento distintivo D.2, ossia meccanismi che determinano una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente?”

R: Come precisato dalla CIRCOLARE, il decreto legislativo, Allegato 1, lettera D, punto 2 (D.2), prevede ipotesi di meccanismi che comportano «... *una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche*».

Affinché l'elemento distintivo in commento sia integrato, occorre che il veicolo utilizzato (persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche) presenti congiuntamente tre specifiche caratteristiche:

- non deve svolgere un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzature, attività e locali adeguati;
- deve essere residente, gestito, controllato o stabilito al di fuori della giurisdizione di residenza di almeno uno dei titolari effettivi delle attività che si intendono occultare;
- deve configurarsi come “opaco” ossia deve essere strutturato in modo tale da non consentire l'identificazione del titolare effettivo o da far apparire che un soggetto non sia il titolare effettivo.

Con riferimento alla caratteristica della opacità, assume fondamentale importanza l'acquisizione dell'atto istitutivo del trust per le finalità di adeguata verifica in quanto le informazioni ivi contenute sono determinanti ai fini della riconoscibilità di un possibile utilizzo distorto del medesimo.

Pertanto la mancanza dell'atto istitutivo, unitamente alle altre due caratteristiche, determina l'opacità della struttura integrando l'elemento distintivo D.2.

10 Beni Immateriali di difficile valutazione (E.2)

10.1 Beni immateriali di difficile valutazione nell'ambito di una cessione d'azienda

D: “*Si chiede se un'operazione di cessione d'azienda che riguarda un insieme di asset, al cui interno sono ricompresi anche una o più categorie di beni identificabili come hard-to-value intangibles integri o meno l'Hallmark E.2.*”

R: L'elemento distintivo di cui alla lettera E, punto 2, dell'Allegato 1 al decreto legislativo (E.2), si verifica in presenza di «*Un meccanismo che comporta il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione*». Pertanto, l'elemento distintivo in commento si ritiene integrato, indipendentemente dalle modalità attraverso le quali venga realizzato il trasferimento del bene immateriale (siano esse costituite da una cessione del singolo bene ovvero nell'ambito di una cessione di azienda).

11 Trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività (E.3)

11.1 Documentazione probatoria in relazione all'elemento distintivo E.3 dell'Allegato 1 del decreto legislativo

D: “*Si chiede di chiarire se i bilanci previsionali debbano rispettare determinate formalità (anche) al fine di costituire, in un secondo momento, strumento di prova in capo al contribuente e/o all'intermediario e/o del service provider circa la correttezza della scelta operata al momento della comunicazione (o non comunicazione) del meccanismo transfrontaliero (i.e. iscrizione nel libro delle deliberazioni del CdA, apposizione della data certa, parere positivo/vaglio da parte dell'organo di controllo).*”

R: Le disposizioni rilevanti non prevedono particolari formalità, tuttavia resta ferma la necessità di dare evidenza dell'attendibilità dei dati e delle informazioni utilizzate nonché della ragionevolezza delle assunzioni poste a base delle previsioni.

11.2 Rilevanza delle variazioni fiscali ai fini del calcolo dell'EBIT in relazione all'elemento distintivo E.3. dell'Allegato 1 del decreto legislativo

D: “*Quando le previsioni di decremento di EBIT contabile non comportino corrispondenti previsioni di decremento di base imponibile (ad esempio: in quanto i beni ceduti generavano proventi parzialmente esenti, sicché la riduzione dell'EBIT di oltre il 50% si accompagna ad una riduzione della base imponibile di importo sostanzialmente inferiore al 50%), l'hallmark E.3 è integrato?*”

R: Tenuto conto dei chiarimenti forniti dalla CIRCOLARE (paragrafo 8.5.3),

assumono rilevanza esclusivamente le previsioni annuali relative all'EBIT calcolato in base ai corretti principi contabili, non assumendo rilevanza i valori fiscali.

11.3 Momento rilevante ai fini del calcolo dell'EBIT ai fini dell'elemento distintivo E.3 dell'Allegato 1 del decreto legislativo

D: *“La Circolare non precisa come si dovrebbe comportare il contribuente o l'intermediario che, non avendo riportato il meccanismo di cui all'hallmark E.3, non risultando superata la soglia del 50% dell'EBIT medio determinato sulla base dei bilanci previsionali, constati successivamente il superamento della predetta soglia sulla base dei bilanci consuntivi. “*

R: Ai fini della comunicabilità del meccanismo transfrontaliero rilevano esclusivamente le previsioni, ragionevolmente attendibili, riguardanti l'EBIT effettuate entro i termini di comunicazione del meccanismo previsti dall'articolo 7 del decreto legislativo e con riferimento ai tre anni successivi a quello in cui avviene il trasferimento (n+1, n+2, n+3). Non assumono rilevanza gli eventi riguardanti l'attività del dante causa successivi al suddetto periodo.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)