



# American Chamber of Commerce in Italy

Spett.le Agenzia delle Entrate

Milano, 13 gennaio 2021

A mezzo e-mail: [dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

**Oggetto: Contributo alla consultazione pubblica inerente lo schema della circolare recepimento direttiva DAC6**

## I. Introduzione

L'American Chamber of Commerce in Italia, nel suo primario ruolo di advocacy, di seguito intende rendere i commenti e le osservazioni predisposti dal suo Gruppo di Lavoro Politiche Fiscali in merito alla pubblica consultazione sullo schema della Circolare di recepimento DAC6.

Ringraziamo per l'opportunità di confronto che questa consultazione rappresenta per gli operatori economici ed i professionisti. Siamo, infatti, convinti che occorra avere una visione d'insieme e coordinata a livello europeo, esemplificando e chiarendo i contenuti della normativa in esame per garantire una migliore Compliance della stessa.

La Circolare trova necessariamente come punti di riferimento, oltre alla Direttiva Comunitaria (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, anche la norma primaria il Dlgs n. 100 del 30 agosto 2020 e da ultimo il Decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze 17 novembre 2020.

## II. Commenti ed osservazioni allo schema di circolare

### **Tematica: Date di Comunicazione**

#### **Osservazioni / Contributi:**

A pagina 6 si dice che “Il primo scambio automatico, per effetto dell'opzione esercitata dall'Italia ai sensi della Direttiva 2020/876/UE del Consiglio, per affrontare l'urgente necessità di rinvio dei suddetti termini, a causa della pandemia di Covid-19, è effettuato entro il 30 aprile 2021 e riguarda le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica comunicati nel primo trimestre 2021, nonché quelli attuati tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020 e comunicati entro il 30 gennaio 2021 e quelli la cui prima fase è stata attuata tra la data di entrata in vigore e la data di applicazione della Direttiva, cioè i meccanismi transfrontalieri attuati a decorrere dal 25 giugno 2018” .

Per i meccanismi del primo trimestre 2021 la scadenza dovrebbe essere entro 30 gg dalla messa a disposizione. Se un meccanismo viene messo a disposizione il 31 Marzo potrebbe essere riportato entro il 30 aprile all'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia dovrebbe fare lo scambio automatico entro lo stesso giorno se il contribuente consegna nell'ultimo minuto utile. Ci sembra possa sussistere un problema di coordinamento con i tempi proprio relativamente al primo trimestre 2021.

### **Tematica: Definizioni**

#### **Osservazioni/ Contributi**

**Vantaggio Fiscale:** L'art. 8 del decreto ministeriale prevede che un meccanismo non rientri in quelli indicati alla lett. A, punto 3 dell'allegato al D.lgs. n. 100 del 2020 allorquando sia finalizzato alla fruizione



# American Chamber of Commerce in Italy

di un regime agevolativo domestico e al ricorrere delle condizioni previste per l'applicazione dell'agevolazione. Ci si chiede se il concetto di agevolazione debba essere circoscritto alle agevolazioni in senso tecnico o se, al contrario, possano essere ricomprese nell'ambito applicativo dell'esclusione anche conseguenze latamente agevolative, come ad esempio il *tax deferral* il cui vero vantaggio è solo di carattere finanziario ovvero in un pagamento differito delle imposte dovute;

**Vantaggio Extrafiscale:** Nella determinazione del valore del vantaggio extrafiscale si fa espressamente riferimento ad indici economici quali l'aumento dei ricavi e la riduzione dei costi. Se rispetto a soggetti esercenti attività imprenditoriali tali elementi appaiono di più agevole determinazione, altrettanto non può essere rilevato nei confronti di soggetti non imprenditori.

## **Tematica: Paragrafo 2.1 Intermediari e 2.2 Standard di conoscenza Osservazioni/ Contributi**

Ci si domanda la decorrenza del termine di comunicazione nel caso in cui la consulenza sia complessa e si svolga durante un considerevole lasso di tempo. È possibile aspettare di aver collazionato una consulenza definitiva o il termine decorre da quando la consulenza abbia apprezzabilmente risposto anche solo ad alcuni dei temi sottoposti all'attenzione del service provider? Detto altrimenti, ci si chiede se sia possibile (e se sì quando) enucleare un minimum di prestazione "consulenziale" che, all'interno di un progetto di più ampia durata, faccia scattare l'obbligo di comunicazione.

Posto che:

- il concetto di meccanismo appare molto ampio nella definizione data dalla circolare ai concetti di schema, accordo e progetto;
  - sembra potersi affermare che l'attività del service provider debba necessariamente innestarsi su l'attività del promotore che elabora, commercializza, organizza, mette a disposizione o gestisce il meccanismo;
  - anche il contribuente può assumere la veste di promotore;
- ci si chiede se qualsivoglia attività di consulenza o assistenza fornita dal service provider nei confronti di un contribuente in ordine ad operazioni transfrontaliere debba essere oggetto di compliance rispetto alla disciplina della DAC 6.

In particolare si chiede di esprimere con più chiarezza se ad esempio una second opinion o una risk opinion ( parere sui rischi fiscali e legali dello schema transazionale) chieste prima dell'implementazione ( non siamo quindi in una fase precontenziosa dove è chiara l'esclusione) ma su uno schema già realizzato da un diverso promotore estero ( i.e. extraUE) possa determinare l'obbligo da parte del professionista italiano coinvolto alla comunicazione, pur essendo chiamato ad esprimere un parere sui rischi dell'operazione dando per assunto lo schema.

Nella circolare viene espressamente previsto che, in caso di realtà organizzative complesse provviste di personalità giuridica, lo standard di conoscenza dal quale discende l'obbligo di comunicazione per il service provider deve essere valutato con riguardo all'intera struttura. Ciò potrebbe comportare problemi organizzativi in ordine al presidio delle funzioni di compliance. Sarebbe importante comprendere, con riferimento ad operazioni transfrontaliere in ambito finanziario, come possa applicarsi una presunzione di standard di conoscenza a soggetti intermediari diversi dalle banche e similia.

## **Tematica: Paragrafo 3.4 Criterio del vantaggio principale Osservazioni / Contributi:**

L'art. 7, comma 2 del D.M. 17 novembre 2020 ha chiarito che tale vantaggio principale o Main Benefit



# American Chamber of Commerce in Italy

Test (MBT) risulta integrato “quando il vantaggio fiscale relativo alle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri (...) è superiore al cinquanta per cento della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali”. Sempre a termini del decreto (relazione illustrativa) si deve tenere conto del risparmio delle imposte dovute in Italia e negli altri Paesi dell'Unione Europea e/o Stati con i quali vige uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 100/2020.

Esempio n. 7 di pagina 39

Il calcolo del MBT deve tener conto, come indicato dalla relazione dell'art 7 del decreto citato, delle imposte dovute in Italia e negli altri Paesi dell'Unione Europea e/o Stati con i quali vige uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 100/2020. Non vi è quindi alcun riferimento al risparmio d'imposta esclusivamente realizzato nell'ambito delle imprese associate pertanto qualora come nell'esempio il terzo sia residente in un Paese UE le imposte pagate dallo stesso devono entrare nel computo a prescindere. Operando diversamente si avrebbe un calcolo di MBT parziale e discriminante.

## **Tematica: Paragrafo 4.1.1 e 4.1.2 Cause di esonero per l'intermediario e contribuente Osservazioni/ Contributi**

Non appare chiara l'estensione della clausola di esonero da obblighi di comunicazione per potenziale autoincriminazione soprattutto alla luce di istituti di matrice penale quale il concorso nel reato altrui istituto che potrebbe ricorrere nei confronti dell'intermediario fornitore di servizi

Alla luce di quanto sopra descritto, è quindi necessario chiarire se nei casi in cui possano anche solo ipoteticamente ricorrere le ipotesi di reati tributari di cui al Dlgs 74/2000 quali infedele dichiarazione art 4, omessa dichiarazione art 5, ecc. l'intermediario e/o il contribuente possano essere esonerati per non auto incriminarsi.

## **Paragrafo 4.3 Termine di presentazione all'Agenzia delle entrate**

Con riferimento al termine dei 30 giorni per l'obbligo di comunicazione quale è la data rilevante:

lettera a)

cosa si intende per “messa a disposizione ai fini dell'attuazione” o termine in cui è stata avviata l'attuazione. In particolare come può esistere una data di avvio dell'attuazione antecedente a quella della messa a disposizione ai fini dell'attuazione. Quando non sono coinvolti intermediari, quale data bisogna prendere a riferimento come messa a disposizione ai fini dell'attuazione? Approvazione interna del meccanismo? Approvazione da parte del CdA? Oppure in questo caso si considera solo la data di avvio dell'attuazione ovvero quando il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo»

lettera b)

i 30 gg giorni sembrerebbero decorre 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.

Quale data va presa come riferimento? La data di firma del parere di consulenza/altro? Riteniamo opportuno che l'Agenzia dia esempi più concreti e circostanziati.

## **Tematica: Paragrafo 7.1.3 Documentazione e/o struttura standardizzata**

### **Osservazioni/ Contributi**

Potrebbe essere opportuno chiarire se le strutture comunemente utilizzate in ambito M&A (ad es. l'utilizzo di un veicolo italiano in una LMBO o il conferimento di un ramo d'azienda in una Newco seguita dalla cessione delle quote di quest'ultima) siano da considerare “strutture standardizzate” rilevanti ai fini dell'hallmark A.3.



# American Chamber of Commerce in Italy

## **Tematica: Paragrafo 7. 2.3 Operazioni Circolari**

### **Osservazioni/ Contributi**

L'utilizzo di entità interposte sembra condizione necessaria per il decreto legislativo per il verificarsi dell'hallmark B.3. , mentre nel testo della Circolare detto utilizzo sembra rappresentare una casistica "esemplificativa" ("in particolare tramite il coinvolgimento..."). Potrebbe quindi essere opportuno rendere le linee guida maggiormente chiare su tale aspetto e soprattutto si chiede un allineamento con il decreto legislativo.

## **Tematica: Paragrafo 7.3.2 Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione**

### **Osservazioni/Contributi**

In relazione al punto in esame chiediamo all'Agenzia di escludere chiaramente dall'obbligo di comunicazione le ipotesi in cui vi sia una doppia deduzione per effetto di norme di legge e più in particolare nei casi di CFC e di Stabile organizzazione non in branch exemption, pertanto con credito d'imposta.

L'effetto preso in considerazione dall'Hallmark C.2 nei casi sopra indicati sono espressamente imposti dal legislatore al contribuente italiano. Al riguardo vogliamo far notare che nel senso da noi esposto si è già pronunciata la Commissione Europea Working Party IV il 24 settembre 2018 Chiediamo un allineamento con i principi interpretativi europei.

Siamo della stessa opinione ovvero non applicabilità dell'obbligo di comunicazione anche nei casi tipicamente riconducibili alla fiscalità statunitense del cd **Check the box election** quando una società italiana con personalità giuridica viene considerata trasparente, ai fini della suddetta election, come una disregarded entity. Come nel caso della stabile organizzazione con credito d'imposta, così ai fini statunitensi il reddito della disregarded entity verrebbe tassato anche in USA, spettando il credito d'imposta per le imposte pagate in Italia.

A tal proposito riteniamo che i punti evidenziati sopra (CFC, PE e Check the box) meritino un'espressa esclusione

## **Tematica: Paragrafo 7. 5.1 Safe Harbour Unilaterale**

### **Osservazioni/ Contributi**

In relazione all'Hallmark E1, sarebbe opportuno meglio definire il concetto di "safe harbour" in particolare con riferimento alla rilevanza dei ruling su tematiche di transfer pricing (cfr. esempio 11 a pag. 72 e l' inciso a pag. 111). Soprattutto, il generico richiamo (a pag. 111, paragrafo che precede l'esempio 30) a "una prassi costante" che, "anche in assenza di un atto normativo", "produce effetti sostanzialmente simili a quelli di un safe harbour", crea notevole incertezza sulla rilevanza di eventuali accordi conclusi con Autorità fiscali estere.

## **Tematica: Paragrafo 7. 5.2 e 7.5.3 Beni immateriali di difficile valutazione e trasferimento transfrontaliero di funzioni e/o rischi e/o attività**

### **Osservazioni/ Contributi**

In relazione all' Hallmark E2 il wording del primo paragrafo di pag. 113 è ambiguo e sembra suggerire che l'elemento distintivo ricomprenda "tutte quelle transazioni che determinano il trasferimento di beni immateriali o la concessione di diritti su beni immateriali", a prescindere dalla circostanza che siano o meno relative a beni immateriali di difficile valutazione, andando quindi oltre il dettato normativo.

Nell'esempio non si prende in considerazione ciò che normalmente avviene nella realtà in una situazione simile ovvero che il prezzo di cessione viene determinato sul flusso delle royalties attese ed il contratto di licenza ne è la logica conseguenza. Sarebbe opportuno avere una visione d'insieme.

In relazione all' Hallmark E3, sarebbe opportuno escludere l'applicabilità dell'obbligo di comunicazione ad operazioni straordinarie cross -border che ex lege hanno un regime di neutralità fiscale e sono soggetti ad atto pubblico o notarizzato (i.e. fusioni, scissioni, conferimenti ecc.).



# American Chamber of Commerce in Italy

Del pari da escludere la cessione di ramo d'azienda crossborder soggetta non solo ad atto pubblico o scrittura privata autenticata ma ad un corrispettivo che per prassi di mercato attualizza i redditi e l'extraredditi dei futuri esercizi ( i.e. 3 almeno) Se il prezzo non fosse at arm's length c'è sempre la normativa ex art 110 c.7 per recuperare a tassazione ma in sé l'operazione è nota ( atto pubblico) ed ha un controvalore che attualizza i redditi futuri.

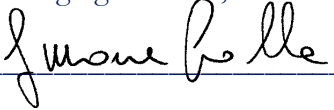
Occorre focalizzarsi esclusivamente sulle operazioni di trasferimento di rischi funzioni ed attività frutto di riorganizzazioni di gruppo ma prive di corrispettivo o di alcuna indemnification ( i.e. Conversione di distributore in commissionario o toll manufacturer ecc.)

## Considerazioni ulteriori

Non sembra emergere con chiarezza a chi competano i controlli e le attività di accertamento delle eventuali violazioni nonché le modalità concreta con la quale tali controlli devono essere attuati.

Ins più cordiali saluti

Simone Crolla  
Managing Director, AmCham Italy



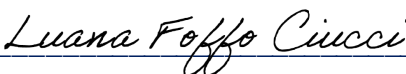
---

Maricla Pennesi  
Presidente AmCham Italy Tax Committee



---

Luana Foffo Ciucci  
Segretario esecutivo AmCham Italy Tax Committee



---