

# TRIVOLI & ASSOCIATI

DR. RAG. ALFONSO TRIVOLI  
AVV. ALESSANDRO TRIVOLI  
AVV. MARCO PASQUALI  
AVV. LUCILLA BAIANI  
DR. COMM. CLAUDIO PERONI  
DR. COMM. MARCO MUROLO  
AVV. ELIO CANCI  
DR. COMM. MARIA DE BOTTIS  
DR. COMM. ALBA BASILE

ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE  
e-mail: [st@studiotrivoli.it](mailto:st@studiotrivoli.it)  
[www.studiotrivoli.it](http://www.studiotrivoli.it)  
C.F. e P.I.: 04521721003

TEL. 39.06.5911511 R.A.  
FAX 39.06.5924497

00144 ROMA – VIA MAROCCO, 18

Roma, 15 gennaio 2021  
ns.rif.: NFA280EW

**Spett.le**  
**Agenzia delle Entrate**  
**Direzione Centrale Grandi Contribuenti**  
**Settore Controllo**  
**Via Giorgione, 106**  
**00147 – Roma**

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

**Oggetto: *Consultazione pubblica riguardante lo schema di circolare dell’Agenzia delle Entrate che fornisce chiarimenti in merito all’applicazione delle disposizioni attuative della Direttiva DAC6 in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri***

Con la presente l’Associazione professionale “Trivoli& Associati” risponde all’invito, pubblicato sul sito internet di Codesta Spettabile Agenzia, a partecipare alla consultazione pubblica riguardante lo schema di circolare dell’Agenzia delle Entrate di chiarimento delle modalità applicative delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica (DAC 6), con particolare riguardo all’ambito di applicazione soggettivo e oggettivo delle disposizioni e dei criteri che rendono un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di comunicazione da parte degli intermediari o dei contribuenti.

Nel ringraziare per l’occasione di confronto, vengono di seguito fornite talune osservazioni e proposte con riguardo al predetto schema di Circolare (di

---

seguito, **“Schema di Circolare”**), nell’ottica di contribuire all’elaborazione di soluzioni interpretative chiare e condivise.

Per agevolare l’acquisizione dei commenti, si è ritenuto opportuno utilizzare il medesimo schema proposto in occasione della precedente consultazione sullo schema di Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva DAC6. Le osservazioni sono state organizzate tenendo conto della successione dei paragrafi di cui allo Schema della predetta Circolare: per ogni tematica individuata, si riporta dapprima il paragrafo di riferimento dello Schema di Circolare e, successivamente, il contenuto delle Osservazioni.

\* \* \*

### **Tematica 1: cause di esonero per l’intermediario (promotore/fornitore di servizi) e nozione di “standard di conoscenza”**

- a) Paragrafi dello Schema di Circolare: par. 2.1 “Ambito soggettivo/Intermediari” e par. 2.2 “Standard di conoscenza”
- b) Osservazioni/contributi: Tenuto conto delle esemplificazioni contenute nel par. 2.1<sup>1</sup> dello Schema di Circolare e del principio espresso nella sezione introduttiva del medesimo (cfr. pag. 7, penultimo capoverso)<sup>2</sup>, parrebbe opportuno precisare che il discrimine tra la figura del “promotore” e quella del “fornitore di servizi” richieda comunque anche una valutazione in concreto del grado di coinvolgimento e consapevolezza degli elementi costitutivi del meccanismo da parte dell’intermediario, in linea con quanto previsto nell’art. 4 del Decreto attuativo del 17/11/2020. Ciò, per consentire anche all’intermediario che, ad esempio, si occupi della redazione di un parere concernente specifici profili tributari di una fattispecie e che conosca solo una fase (eventualmente marginale) del meccanismo di poter valutare il proprio obbligo comunicativo sulla base del c.d. criterio dello standard di conoscenza di cui all’art. 2, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 100/2020.

---

<sup>1</sup> Vedi, in particolare, l’inclusione – tra le attività di “organizzazione” di un meccanismo a cura del “promotore” – della redazione di “eventuali pareri (cc.dd. tax opinion)”.

<sup>2</sup> Testualmente “Si precisa che le esemplificazioni contenute nella presente circolare hanno ad oggetto le modalità e le condizioni sottese agli obblighi di comunicazione, mentre l’appruamento di eventuali violazioni e le relative contestazioni dovranno fondarsi sull’analisi dei fatti e circostanze del singolo caso. (...)”.

---

---

**Tematica 2: cause di esonero per l'intermediario con particolare riguardo alla tutela del segreto professionale**

- c) Paragrafi dello Schema di Circolare: par. 4.1.1 "Cause di esonero per l'intermediario"
- d) Osservazioni/contributi: si propone di allineare, a livello interpretativo, le situazioni in presenza delle quali l'intermediario ha la possibilità di avvalersi della tutela del segreto professionale con quelle contenute nell'art. 3, co. 4 del D.Lgs. n. 100/2020. Infatti nello Schema di Circolare la citata causa di esonero viene circoscritta alla sola assistenza innanzi all'autorità giudiziaria (i.e., attività di difesa e/o rappresentanza in un procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria ed attività finalizzata ad intentare un procedimento innanzi la citata autorità). L'art. 3, comma 4 del citato D.Lgs. prevede invece un esonero dagli oneri comunicativi anche in caso di informazioni acquisite dal cliente nel corso dell'esame della posizione giuridica dello stesso, nonché nell'ambito della consulenza per evitare un procedimento innanzi l'autorità giudiziaria (testualmente il menzionato articolo recita che "*l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le informazioni che riceve dal proprio cliente o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento dinanzi ad una autorità giudiziaria (...) o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intenterlo o evitarlo*").

Con l'occasione, sarebbe opportuno chiarire se l'esimente connessa all'"esame della posizione giuridica del contribuente" costituisca o meno una tipologia di esonero a sé stante, indipendentemente dai compiti di difesa o rappresentanza in giudizio (interpretazione che risulta avvalorata dalla presenza della congiunzione disgiuntiva "o" nel comma 4). In tal modo si potrebbe comprendere se possano essere o meno escluse dagli obblighi comunicativi tutte le ipotesi in cui il professionista si limiti ad esaminare profili legali/fiscali di un meccanismo transfrontaliero ideato e gestito da altri anche in caso di consulenza contestuale e coeva all'attuazione del suddetto meccanismo, ma senza un collegamento diretto del suindicato professionista con l'esecuzione dello stesso (i.e. *second opinion*, interventi circoscritti a profili legali e/o fiscali del meccanismo transfrontaliero gestito da altri intermediari).

---

---

### **Tematica 3: regime sanzionatorio**

- a) Paragrafo dello Schema di Circolare: par. 6 “Profili sanzionatori”
- b) Osservazioni/contributi: si propone di coordinare il passo dello Schema di Circolare relativo all’applicabilità dell’art. 10, comma 1 D.Lgs. n. 471/1997 in caso di omessa comunicazione (i.e. riduzione della sanzione in misura pari alla metà qualora la comunicazione venga trasmessa nei quindici giorni successivi all’originaria scadenza) con quanto disposto dall’art. 6.3 del Provvedimento direttoriale 26/11/2020 (il quale prevede che la comunicazione scartata dal sistema dell’Agenzia delle Entrate per eventuali errori/anomalie di tipo tecnico equivale ad una comunicazione omessa, con possibilità di effettuare una nuova comunicazione “di sostituzione o annullamento della comunicazione precedente” entro la fine del trimestre di riferimento). Ciò al fine di chiarire che in quest’ultimo caso non è dovuta alcuna sanzione, neppure in misura ridotta.

Per quanto riguarda la riferibilità della sanzione agli intermediari/persone fisiche inquadrati in realtà associative complesse prive di personalità giuridica, si ritiene opportuno chiarire cosa debba intendersi per “*persona fisica che ha assunto la responsabilità del mandato nei confronti del partecipante*” nelle ipotesi in cui si tratti di attività resa da più di un professionista, nell’ambito di una consulenza continuativa con il cliente.

Inoltre, tenuto conto che l’irrogazione delle sanzioni spetta ai diversi uffici dell’Agenzia delle Entrate competenti in relazione al domicilio fiscale degli intermediari/contribuenti coinvolti e vista l’oggettiva complessità della materia, potrebbe essere opportuno inserire un invito ai singoli uffici a valutare la ricorrenza dell’esimente delle “condizioni di obiettiva incertezza” in presenza di oggettivi dubbi interpretativi, prima dell’emissione dell’atto di irrogazione della sanzione.

### **Tematica 4: esclusione del regime del patent box dagli oneri comunicativi**

- a) Paragrafo dello Schema di Circolare: par. 7.3.1 “Pagamenti transfrontalieri deducibili tra imprese associate”
- b) Osservazioni/contributi: si propone di inserire, tra quelli presenti, un esempio che confermi che il regime opzionale di tassazione agevolata di
-

cui alla L. n. 190/2014 (c.d. Patent box) non rientri tra gli oneri comunicativi in quanto non inquadrabile come elemento distintivo di cui alla lettera C, punto 1, lettera d) dell'Allegato 1. In particolare il suddetto elemento distintivo risulta integrato quando *“il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente ai fini fiscali”* ove, per regimi fiscali preferenziali, l'Agenzia chiarisce che debbano intendersi quelli che, in ragione delle loro caratteristiche, sono ritenuti potenzialmente dannosi in quanto concretamente utilizzabili per pratiche di pianificazione aggressiva a livello internazionale. Al fine di poter considerare un regime preferenziale dannoso o meno, lo Schema di Circolare, suggerisce di consultare i rapporti periodici pubblicati dall'OCSE mediante i quali l'Organizzazione fornisce il giudizio circa la dannosità dei regimi preferenziali posti in essere dai vari paesi. Dalla consultazione del rapporto dell'OCSE *“Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes”* e della recente relazione di aggiornamento della stessa, risulta che per l'Italia, alla data del 16.11.20, il regime del Patent box non è ritenuto un regime preferenziale dannoso, ad esclusione delle opzioni per i marchi di impresa esercitate nel periodo tra 1.7.16 e 31.12.16. In base a quanto sopra, non dovrebbero quindi sussistere obblighi di comunicazione ai fini della DAC 6, neppure con riguardo alle opzioni relative ai marchi esercitate tra l'1.7.16 e il 31.12.16. Ciò, dal momento che la *“prima fase è stata attuata”* comunque prima della data del 25.6.18 (data a partire dal quale le operazioni attuate necessitano di essere comunicate) e che lo Schema di Circolare (cfr. pag. 54, ultimo capoverso) espressamente prevede che *“l'esplicito riferimento operato” (...)* alla *“prima fase” consente di escludere dall'ambito della comunicazione in commento i meccanismi transfrontalieri che alla data del 25/06/2018 erano già in fase di realizzazione, ancorché essi continuino a produrre effetti rilevanti anche dopo tale data”*.

\* \* \*

Con l'auspicio di aver fornito elementi utili ai fini dei lavori, si resta a disposizione per qualsiasi chiarimento dovesse occorrere.

---