



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Prof. Avv. Paolo Puri
Università del Sannio
Dott. Comm. Guido Lenzi
Dott. Comm. R. Massimo Simone
Avv. Mario del Vaglio

Avv. Maurizio Frascchini
Avv. Vincenzo Golino
Dott. Comm. Francesca Martini
Avv. Michele Marzano
Prof. Avv. Alberto Mula
Università di Napoli Federico II
Avv. Simona Passarelli
Dott. Comm. Andrea Vernier

Avv. Damiano Bonomo
Dott. Comm. Filippo Burigana
Avv. Maria Vittoria Ciotti
Avv. Emanuele D'Andrea
Avv. Fabio Fortunato Frontino
Dott. Comm. Daniele Giammarino
Avv. Stefania Matarazzo
Dott. Comm. Marco Valerio Mattei
Avv. Simona Moschella
Dott. Comm. Rocco Noviello
Dott. Comm. Michele Pannia
Avv. Andrea Spagnoli
Avv. Marcello Spiri
Avv. Dora Paola Sposato

Dott. Massimo de Luca
Dott.ssa Silvia De Rosa
Dott. Alessandro Garbo
Dott.ssa Claudia Scano

Spett.le

Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti
Settore Controllo
Via Giorgione, 106
00147 – Roma

Via e-mail a dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Roma, 15 gennaio 2021

Oggetto: Consultazione pubblica relativa alla bozza di circolare contenente “*Chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione – decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC6”)*”

Egregi Signori,

nell’esprimere i nostri ringraziamenti per l’opportunità di partecipare alla consultazione pubblica in Oggetto, formuliamo alcune osservazioni e proposte di integrazione e modifica al testo della circolare pubblicata in bozza da codesta Spett.le Amministrazione in data 28 dicembre 2020 (la “**bozza**”).

Fermo restando il nostro apprezzamento per il complessivo impianto della bozza, suggeriamo qui di seguito taluni correttivi che, pur tenendo fede agli obiettivi della Direttiva n. 2018/822/UE (di qui, la “**Direttiva**” o “**DAC6**”), consentirebbero, a nostro avviso, di meglio preservare essenziali esigenze di proporzionalità, evitando un eccessivo aggravio di adempimenti per professionisti e contribuenti e



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

conseguenti fenomeni di *over-reporting* anche a scapito di codesta Amministrazione.

In particolare, indicheremo i passaggi della bozza sui quali si appuntano i nostri commenti, esprimendo le ragioni per cui detti passaggi meriterebbero di essere rivisitati nella versione definitiva della circolare, e suggerendo le nostre proposte di modifica o integrazione in **corsivo**, centrate e isolate rispetto al corpo dei paragrafi.

Per pronto riscontro e una più agevole lettura, le modifiche proposte sono riepilogate nella Tavola di raffronto allegata.

* * *

1. Osservazioni riguardo all'“Ambito soggettivo” (par. 2 della bozza)

1.1. Circa gli “Intermediari” (par. 2.1)

1.1.1. La bozza, dopo avere individuato le categorie di intermediari tenuti agli obblighi di comunicazione, precisa che detti intermediari “*sono tenuti alla comunicazione solamente al ricorrere di uno dei seguenti criteri di collegamento territoriale [...]*”:

- 1) *siano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;*
- 2) *abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;*
- 3) *siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato;*
- 4) *siano iscritti ad un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.*

Nel caso in cui vi siano più intermediari, in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, gli stessi sono tenuti alla



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

comunicazione in base all'ordine di elencazione dei medesimi criteri" (pag. 14 della bozza).

Con quest'ultima proposizione la bozza di circolare parrebbe farsi carico – in mancanza di una espressa norma di recepimento al riguardo – dell'attuazione dell'art. 8-*bis-ter*, par. 3, della Direttiva n. 2011/16/UE (come modificata dall'art. 1, n. 2, della DAC6), il quale stabilisce che *“quando l'intermediario è tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro in cui l'intermediario è residente ai fini fiscali; b) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato; d) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza”*.

Tuttavia, il passaggio della bozza qui preso in esame non appare sufficiente a dare effettiva attuazione alla norma europea appena menzionata. La presenza di un ordine di graduazione tra più intermediari, infatti, non garantisce il perseguimento dell'obiettivo del Legislatore europeo, di limitare l'obbligo di comunicazione *“soltanto nello Stato che appare per primo nell'elenco”* riportato dalla citata norma.

Il richiamato passaggio della bozza, peraltro, contrasta con l'art. 3 del D.Lgs. n. 100/2020, secondo cui, *“nel caso di meccanismo transfrontaliero oggetto dell'attività di più intermediari, l'obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta a ognuno dei soggetti coinvolti”* (comma 2); nel qual caso, *“l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo sono state comunicate da altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1”* (comma 3).

Emerge pertanto che in presenza di più intermediari, quale che sia rispettivo nesso territoriale con l'ordinamento italiano, ognuno di essi risponde, indistintamente, dell'obbligo di comunicazione in esame; e che, in presenza di più



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

intermediari (che manifestino uno dei citati collegamenti con l'ordinamento italiano), l'adempimento dell'obbligo di comunicazione da parte di uno solo di essi "liberi" gli altri (purché ve ne sia la prova), indipendentemente dal fatto che l'intermediario adempiente esprima un collegamento territoriale più o meno accentuato (o pariordinato) rispetto a quello degli altri intermediari coinvolti.

In via esemplificativa, potrebbe pertanto accadere che un intermediario residente in Italia (criterio *sub 1 supra*) – benché presenti un legame territoriale più incisivo – sia esonerato dal predetto obbligo di comunicazione se a tale adempimento abbia provveduto un intermediario presente in Italia mediante una stabile organizzazione che ha fornito i servizi relativi al meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica (criterio *sub 2*).

Ciò precisato, si ritiene che il passaggio in commento possa essere **riformulato** come segue:

Nel caso in cui vi siano più intermediari, in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, occorre tenere conto delle disposizioni previste dall'art. 3, commi 2 e 3, del decreto legislativo. Inoltre, la previsione in esame va coordinata con l'art. 8-bis-ter, par. 3, della Direttiva n. 2011/16/UE (come modificata dall'art. 1, n. 2, della DAC6), secondo cui, quando l'intermediario è tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro in cui l'intermediario è residente ai fini fiscali; b) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato; d) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

1.1.2. La bozza, nel descrivere la figura del “fornitore di servizi” – come colui che “*svolge attività di consulenza che si sostanziano in attività di supporto al promotore*” – chiarisce che questa non ricorre in presenza di “*meccanismi transfrontalieri già attuati dal contribuente*”, salve le ipotesi in cui le attività svolte “*non determinino un aggiornamento o miglioramento del meccanismo stesso*”; essa indica esemplificativamente una serie di attività (interpretazione delle norme fiscali interessate dal meccanismo, ricognizione del meccanismo in occasione della revisione contabile, assistenza nell’ambito di un contenzioso) inidonee a determinare la qualifica di intermediario, “*purché effettuate in un momento successivo a quello in cui lo schema è stato completamente attuato*” (pag. 16 della bozza).

Al riguardo, occorre considerare che, per i cc.dd. fornitori di servizi, l’obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate scatta a decorrere “*dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di comunicazione*” [art. 7, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 100/2020] e che, pertanto, l’apporto del fornitore di servizi è incardinato in un’attività volta – almeno in chiave finalistica – alla “attuazione” del meccanismo transfrontaliero.

Ai fini della qualificazione di un soggetto come “fornitore di servizi” non dovrebbe perciò darsi rilevanza a talune attività preliminari, come ad esempio quelle consistenti nella redazione di *memorandum* o pareri *pro-veritate* o in presentazioni di diapositive che, asetticamente, illustrano il trattamento fiscale di operazioni transfrontaliere enunciando le possibili alternative negoziali per la loro implementazione, nonché ad alcune attività preparatorie e ausiliarie, come ad esempio quelle relative allo svolgimento di *due-diligence* giuridiche, contabili e fiscali, meramente ricognitive di una determinata realtà giuridico-fattuale¹.

Peraltro, nelle situazioni appena descritte, gli elementi dei quali il consulente è conoscenza, in possesso o ha il controllo e che si può dunque pretendere che egli trasmetta all’Amministrazione (art. 8-*bis-ter*, par. 1, della

¹ In termini dubitativi, circa la possibilità di includere la redazione di pareri e la predisposizione di *due diligence* tra le attività del fornitore di servizi, v. inoltre Assonime, *Consultazione n. 9/2018, Risposta alla procedura di consultazione pubblica indetta dal MEF – Dipartimento delle Finanze, in data 30 luglio 2018, riguardante lo schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione.*



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Direttiva n. 2011/16/UE, inserito dalla DAC6; art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 100/2020), sono talmente generici e astratti da essere, per un verso, inadonei a soddisfare sia pur minimi *standard* di precisione delle informazioni oggetto di *disclosure* (richiesti ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 100/2020) e, per un ulteriore verso, del tutto inutilizzabili nell'attività di *intelligence* dell'autorità fiscale.

Si ritiene utile, pertanto, che nella versione definitiva la circolare **aggiunga** un passaggio in questi termini:

Ai fini della qualifica di “fornitore di servizi”, non assumono rilievo quelle attività preliminari – quali, a titolo esemplificativo, quelle consistenti nella redazione di memorandum o pareri o presentazioni di diapositive che, asetticamente, illustrano il trattamento fiscale di operazioni transfrontaliere enunciando le possibili alternative negoziali per la loro implementazione – o ausiliarie e preparatorie – come ad esempio quelle relative allo svolgimento di due-diligence giuridiche, contabili e fiscali – che non forniscono alcun significativo apporto rispetto all’attuazione (sia pure in chiave solo futura o prospettica) del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica.

1.1.3. Sempre con riferimento alla figura dei cc.dd. fornitori di servizi, si ritiene opportuno chiarire il perimetro delle ipotesi di consulenza “indiretta” (“un soggetto che, direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un’attività ...”).

Si ritiene in particolare che la versione definitiva della circolare debba **contenere** un passaggio in questi termini:

**Le ipotesi di consulenza “indiretta” (“un soggetto che, direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un’attività ...”) sono circoscritte a fattispecie di carattere interpositorio, nelle quali un intermediario formalmente si avvale di un diverso*



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

*soggetto nell'esecuzione del mandato professionale nell'interesse del cliente; di converso, dette ipotesi non si prefigurano – specie a fronte di intermediari organizzati in forma associativa – in capo ai soci o ai collaboratori del professionista privi di un sostanziale rapporto fiduciario col cliente.**

1.2. Circa il “Contribuente” (par. 2.3)

1.2.1. La bozza, alle pagine 20-21, elenca una serie di criteri di collegamento territoriale del c.d. contribuente con l'ordinamento italiano, suggerendo – alla stessa stregua che per gli intermediari – che *“nel caso in cui vi siano più contribuenti in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, gli stessi sono tenuti alla comunicazione in base al medesimo ordine di elencazione”*.

Si ritiene che, per ragioni analoghe a quelle già osservate al par. 1.1.1 ante, la proposizione appena citata possa essere riformulata nei seguenti termini:

**Nel caso in cui vi siano più contribuenti in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, occorre tenere conto di quanto stabilito dall'art. 3, commi 8 e 10, del decreto legislativo. La previsione in esame va inoltre coordinata con l'art. 8-bis-ter, par. 7, della Direttiva n. 2011/16/UE (come modificata dall'art. 1, n. 2, della DAC6), in base al quale, quando il contribuente pertinente ha l'obbligo di comunicare informazioni sul meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto alle autorità competenti dello Stato che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente è residente ai fini fiscali; b) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente dispone di una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo; c) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente percepisce un reddito o genera utili, pur non essendo residente ai fini fiscali e non disponendo di una stabile*



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

*organizzazione in alcun Stato membro; d) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente svolge un'attività, pur non essendo residente ai fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro.**

* * *

2. Osservazioni riguardo all'“Ambito oggettivo” (par. 3 della bozza)

2.1. Circa il “Meccanismo transfrontaliero: aspetti definitivi” (par. 3.1)

2.1.1. Nel precisare le locuzioni di “*schema, accordo o progetto*”, la bozza a nostro avviso dovrebbe chiarire che non vi è ricompresa l'adesione a regimi opzionali (quali *Patent Box*, consolidato fiscale nazionale o mondiale, *branch exemption*), trattandosi di situazioni tipicamente inespressive di abuso.

Tali fattispecie potrebbero essere ricomprese nella definizione di meccanismo transfrontaliero, di converso, qualora siano abbinate ad ulteriori operazioni che denotino un utilizzo di detto regime fiscale in contrasto con la sua *ratio*.

La conclusione che precede trova una conferma – sia pure dalla diversa prospettiva della verifica del c.d. vantaggio fiscale principale – nelle indicazioni interpretative diramate dalla *Direction Générale des Finances Publiques* francese in data 25 novembre 2020 (punto 160), in base alle quali “*Lorsque l'avantage principal obtenu en France au moyen du dispositif transfrontière résulte de l'utilisation d'une mesure d'incitation fiscale prévue par le législateur français, il n'est pas considéré comme un avantage fiscal principal au sens de l'article 1649 AH du CGI, sous réserve du respect de l'intention du législateur. La notion d'objet ou de finalité du droit fiscal applicable renvoie à l'objectif poursuivi par le législateur au travers de la mise en œuvre des dispositions en cause. Certains régimes particuliers sont considérés comme des dispositifs d'incitation fiscale*



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

*institués par le législateur, sous réserve de leur utilisation conforme à l'intention du législateur*².

Tenuto conto di quanto precede, si propone a codesta Spett.le Amministrazione di inserire il seguente inciso:

Non si prefigura uno “schema, accordo o progetto” al cospetto della mera opzione del contribuente per un regime fiscale di favore previsto dall’ordinamento (quale, a titolo esemplificativo, il regime di Patent Box, di consolidato fiscale nazionale o mondiale, il regime della branch exemption), a meno che detta opzione si abbinì a ulteriori operazioni che ne denotano l’utilizzo in contrasto con la ratio che vi è sottesa.

2.1.2. La bozza, nel commentare la nozione di meccanismo transfrontaliero contenuta all’art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 100/2020 (“*uno schema , accordo o progetto riguardante l’Italia e una o più giurisdizioni estere*”), evidenzia che “*il riferimento all’Italia è da intendersi nel senso che almeno uno dei partecipanti (intermediario o contribuente), abbia un collegamento con il territorio nazionale ai sensi dell’articolo 2, comma 1, lettere c) (criteri di collegamento per l’intermediario) e d) (criteri di collegamento per il contribuente) del decreto legislativo*” (pag. 24).

Segue un commento alle ipotesi nelle quali si prefigura il carattere transfrontaliero del meccanismo e, segnatamente – per quanto qui più interessa – quelle in cui “*non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono ai fini fiscali, nel territorio dello Stato*” (n. 1, pag. 25), in cui “*uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere*” (n. 2, pag. 26), in cui “*uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell’attività della stabile organizzazione*” (n. 3, pag. 26), e in cui “*uno o più*

² V. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125>.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività” (n. 4, pag. 29).

Ciascuna delle evocate ipotesi è accompagnata da chiarimenti ed esempi dai quali emerge che, ai fini della verifica del citato carattere transfrontaliero, assume rilievo anche la posizione dell’intermediario, oltre a quella del contribuente pertinente e dei soggetti aventi un ruolo attivo nella realizzazione dello schema, accordo o progetto. Nel primo degli esempi svolti nella bozza (esempio n. 2), si suggerisce significativamente che *“costituisce un meccanismo transfrontaliero ai sensi del punto 1) quello che coinvolge un contribuente residente in Italia ed un intermediario residente in Lussemburgo”*.

A nostro avviso, questo approccio merita di essere rimeditato.

Al di là degli effetti potenzialmente dirompenti dell’impostazione appena indicata – si pensi a intermediari bancari, assicurativi e finanziari residenti all’estero, che hanno come clienti persone residenti in Italia, i cui prodotti finanziari potrebbero rientrare tutti nella nozione di meccanismo transfrontaliero³ – essa appare incompatibile con la *ratio* e l’ambito applicativo della Direttiva, perché rischia di innescare gli obblighi di comunicazione anche in presenza di schemi che si sviluppano all’interno di un unico ordinamento nella misura in cui prevedano l’intervento di intermediari residenti all’estero (o dotati di elementi di collegamento con ordinamenti diversi da quello in cui lo schema si snoda).

Come noto, la DAC6, recependo le indicazioni emerse nell’Azione 12 del Progetto BEPS, è volta a intercettare quei *“meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti”* (considerando n. 2); essa, in particolare, è *“principalmente finalizzata a garantire il corretto funzionamento del mercato interno”* e, in questa logica, è *“necessario limitare tutte le norme comuni sulla comunicazione di informazioni alle situazioni transfrontaliere, ossia alle situazioni che coinvolgono più Stati membri o uno Stato membro e un paese*

³ Salvo poi, naturalmente, dover verificare la sussistenza di uno degli elementi distintivi previsti dalla Direttiva perché venga a configurarsi il relativo obbligo di comunicazione.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

terzo” (considerando n. 10). Pertanto, “i meccanismi oggetto della comunicazione di informazioni dovrebbero avere una dimensione transfrontaliera” (considerando n. 11).

Queste esigenze erano del resto già evidenziate nella Comunicazione della Commissione Europea COM(2016)451 final del 5 luglio 2016 (Comunicazione su ulteriori misure intese a rafforzare la trasparenza e la lotta contro l’evasione e l’elusione fiscali), dove si sottolineava che “*data la natura transfrontaliera della pianificazione fiscale aggressiva, i meccanismi puramente nazionali possono solo avere un effetto limitato*”⁴, e poi ribadite nella Proposta di Direttiva del Consiglio formulata dalla Commissione in data 21 giugno 2017 [COM(2017)335 final], focalizzata sui “*meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva con implicazioni transfrontaliere*”; uniche ipotesi, queste, nelle quali “*gli Stati membri risentono del trasferimento degli utili, che sarebbero altrimenti generati e imponibili nel loro territorio, verso giurisdizioni a bassa tassazione e spesso subiscono un’erosione delle loro basi imponibili*”⁵.

Il carattere transfrontaliero del meccanismo risiede, in estrema sintesi, nella sua attitudine a generare ripercussioni fiscali in più giurisdizioni. In questa prospettiva è del tutto ininfluenza, ai fini della sua connotazione transfrontaliera, la residenza (o la presenza di altri indici di ultraterritorialità dell’attività) dell’intermediario che lo ha promosso o ha prestato la propria attività di consulenza riguardo alla sua elaborazione, commercializzazione o attuazione.

Suggerimenti in questo senso provengono dalle linee guida diramate in data 25 novembre 2020 dalla *Direction Générale des Finances Publiques* francese, le quali confermano che la figura dell’intermediario è estranea alla qualificazione di un meccanismo come “transfrontaliero” (a meno che l’intermediario stesso non rivesta un ruolo attivo all’interno dello schema). In particolare, al punto 70 di dette linee guida si evidenzia che “*le caractère transfrontière d’un dispositif implique également une condition de résidence ou d’activité dans deux États distincts, par un participant au dispositif. Est considéré comme participant au dispositif: - le contribuable concerné; - les entreprises associées lorsqu’elles sont*

⁴ V. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/IT/1-2016-451-IT-F1-1.PDF>.

⁵ V. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/IT/COM-2017-335-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

*actives dans le dispositif; - toute autre personne ou entité qui est active dans le dispositif*⁶.

Le linee guida approvate dall'Amministrazione fiscale maltese (*Office of the Commissioner for Revenue*) in data 4 gennaio 2021, allo stesso modo, precisano che *“The residence of the Intermediary is not relevant in determining whether a cross-border arrangement exists unless the intermediary is itself a participant. For an arrangement to fall within the definition of a cross-border arrangement it must ‘concern’ multiple jurisdictions one of which should be an EU Member State. In this regard, to be taken into consideration in determining whether there is a cross-border element, a jurisdiction must be material to the arrangement. This will depend on the facts and circumstances of the particular arrangement. However, as a rule of thumb, if there are tax consequences in a particular jurisdiction triggered by an arrangement, then such arrangement will concern that jurisdiction”*⁷.

In buona sostanza, nella verifica circa il carattere transfrontaliero del meccanismo, non si deve avere riguardo per la posizione dell'intermediario, salvo che l'intermediario abbia, egli stesso, un ruolo attivo all'interno del meccanismo (come potrebbe avvenire, ad esempio, nell'ambito di un gruppo multinazionale nel quale la società madre elabora uno schema di pianificazione che coinvolge nell'attuazione sia la medesima società che le proprie controllate residenti in altre giurisdizioni); ciò consente di focalizzarsi sulle situazioni che hanno effettive implicazioni transfrontaliere, concentrando la *compliance* degli operatori, l'attività di controllo delle autorità fiscali e lo scambio di informazioni sulle sole operazioni dotate di un potenziale impatto sul funzionamento del mercato interno.

Per completezza, all'impostazione ora indicata non pare essere di alcun ostacolo la definizione contenuta all'art. 2, lett. b), del D.Lgs. n. 100/2020, il quale indica il *“partecipante”* come *“l'intermediario o il contribuente”*. Tale definizione non permette infatti di conferire al diverso sintagma *“partecipanti allo schema, accordo o progetto”* (sintagma contenuto in tutti i primi quattro

⁶ V. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125>.

⁷ V. <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Documents/Guidelines%20on%20the%20Mandatory%20Automatic%20Exchange%20of%20Information%20in%20relation%20to%20Cross-Border%20Arrangements.pdf>.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

numeri della medesima lett. b) un'interpretazione in contrasto con i citati scopi e finalità della Direttiva.

Alla luce di quanto precede, suggeriamo di **reformulare** come segue il periodo a pag. 24:

**Ciò premesso, a mente del citato articolo, il meccanismo per essere rilevante, deve riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere. Il riferimento all'Italia, in particolare, è da intendersi nel senso che almeno uno dei partecipanti al meccanismo abbia un collegamento con il territorio nazionale ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo.*

*Ai fini della verifica circa il carattere transfrontaliero del meccanismo, di converso, non rileva la verifica circa la residenza o altri criteri di collegamento territoriale concernenti l'intermediario, a meno che quest'ultimo non prenda parte attiva al meccanismo (come, ad esempio, nell'ambito di un gruppo multinazionale nel quale la società madre elabora uno schema di pianificazione che coinvolge nell'attuazione sia la medesima società che le proprie controllate residenti in altre giurisdizioni).**

Suggeriamo, altresì, di:

(i) sostituire il periodo a pag. 25 della bozza con il seguente, **eliminando** gli esempi 2 e 3:

La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due o più partecipanti al meccanismo, almeno uno di essi sia fiscalmente residente in Italia ed almeno uno sia fiscalmente residente all'estero.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

(ii) sostituire i periodi a pag. 26 della bozza con i seguenti, **eliminando** l'esempio 5, lettere c) e d):

Tale condizione intende “catturare” situazioni in cui almeno uno dei partecipanti al meccanismo abbia la doppia residenza fiscale di cui una in Italia.

La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due partecipanti al meccanismo, uno dei due svolge la propria attività tramite una stabile organizzazione in uno Stato estero rispetto a quello di residenza fiscale.

(i) sostituire il periodo a pag. 29 della bozza con il seguente:

La condizione sopra riportata è da intendere nel senso che: - un partecipante al meccanismo è fiscalmente residente in Italia e svolge l'attività in uno Stato estero senza che si configuri una stabile organizzazione; - un partecipante al meccanismo è residente in uno Stato estero e svolge l'attività in Italia senza che si configuri una stabile organizzazione.

2.2. Circa il “Criterio della potenziale riduzione d'imposta” (par. 3.3)

La bozza, dopo avere segnalato 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 suscettibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE in uno dei Paesi membri dell'Unione Europea o in Paese terzo*” e che tale verifica non riguarda “*l'Iva, i dazi doganali e le accise*”, osserva che sono di converso “*rilevanti tutte le altre imposte riscosse da o per conto di uno Stato membro o dalle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali. Quindi, per quanto attiene all'Italia, a titolo esemplificativo, vi rientrano l'Irpef, l'Ires e le relative addizionali, l'Irap, le ritenute a titolo d'imposta ed imposta*”



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

sostitutiva, le imposte locali e el altre imposte dirette (imposta di registro, bollo, ipotecarie e catastali, di successione e donazione), mentre per quanto riguarda gli altri Stati rilevano le imposte ivi considerabili equivalenti a quelle italiane” (pag. 32).

Tale affermazione andrebbe rivisitata.

Come si è già evidenziato, la Direttiva, nel dare attuazione all’Azione 12 del Progetto BEPS, intende neutralizzare i fenomeni di erosione dell’imponibile che si sostanziano nel trasferimento di *“utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti”* (considerando n. 2), mettendo a repentaglio il corretto funzionamento del mercato interno (considerando n. 10).

L’ambito elettivo della Direttiva è, dunque, esclusivamente quello delle imposte dirette.

Invero, dal Documento di lavoro dei Servizi della Commissione Europea circa la valutazione d’impatto della Proposta di Direttiva del 21 giugno 2017 [SWD(2017) 237 final] – Proposta poi sostanzialmente confluita nel testo della DAC6 – significativamente si evince, a proposito del perimetro oggettivo di applicazione delle nuove norme, che *“in theory, any type of tax or duty may suffer from aggressive tax planning. However, the problem definition shows that the concerns are related to international tax issues which are precisely linked to income taxes. On this premise, it is justified to focus on direct taxation. This option excludes certain types of taxes and instead concentrates on direct taxation, notably personal and corporate income tax”* (punto 7.2).

Più nello specifico, il Documento mette in luce che, nella prospettiva degli intermediari, *“the prospect for concentrating on the direct tax implications of their cross-border schemes would still allow them to process information in a more targeted manner and be more precise in the output that they pass to tax authorities”*; nella prospettiva dei contribuenti di piccole e medie dimensioni, *“limiting the disclosure obligation to direct taxes would obviously facilitate their compliance obligations significantly”* e, in quella dei contribuenti di maggiori dimensioni, *“a disclosure limited to direct taxes could enhance legal certainty as it would allow taxpayers to develop a more targeted approach and concentrate on the details of the reportable schemes”*; nella prospettiva delle autorità fiscali,



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

“the fact that tax authorities would receive information limited to direct taxation would not compromise their prospect for monitoring compliance in the field of indirect taxation”.

In sostanza, *“the overarching objective of this initiative is to ensure the proper functioning of the internal market. On this premise and considering that most potentially aggressive cross-border tax schemes involve direct taxes, the prospect for limiting the obligation to disclose these schemes to direct taxation is unlikely to create issues”* (punto 8.4).

Al riguardo, le conclusioni del Documento sono ancora più nitide: *“The option to cover all taxes has been discarded in section 7.2.1. Consequently, option 2, which covers only direct taxes, has been chosen for the final design of the mandatory disclosure regime”* (punto 9.2.1)⁸.

La scelta di collocare le nuove disposizioni nel quadro della Direttiva n. 2011/16/UE, del resto, non è di per sé espressiva della volontà del Legislatore europeo di estendere l'applicazione della DAC6 a tutte le imposte oggetto dell'evocata Direttiva del 2011.

Sempre dal citato Documento emerge infatti come tale opzione sia stata suggerita da semplici ragioni di opportunità e semplificazione normativa, dal momento che *“EU Member States have agreed that tax authorities have to cooperate more closely so as to be able to apply their taxes correctly to their taxpayers and combat tax fraud and tax evasion. The essential piece of legislation in this respect is Council Directive 2011/16/UE on administrative cooperation in the field of taxation. The 2011 Directive established useful tools for better cooperation between tax administrations in the European Union – such as exchanges of information on request; spontaneous exchanges; automatic exchanges; participation in administrative enquiries; simultaneous controls; and notification to each other of tax decisions”* (Annex 5).

In quest'ottica, il riferimento alle *“imposte sui si applica la Direttiva n. 2011/16/UE”* (contenuto all'art. 7, comma 2, del D.M. 17 novembre 2020) va coerentemente rivolto alle sole imposte dirette interessate dai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

⁸ V. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52017SC0236>.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

D'altronde, estendere la verifica di eventuali vantaggi fiscali all'infuori dell'ambito delle imposte dirette eccederebbe quanto necessario per conseguire le finalità della Direttiva, appesantendo di oneri amministrativi gli operatori, distogliendo risorse alla verifica delle operazioni realmente dotate di carica lesiva rispetto agli obiettivi avuti di mira dalla DAC6 e non fornendo alcun tangibile vantaggio in capo alle autorità fiscali beneficiarie.

Tenuto conto di quanto precede, proponiamo di **eliminare** le tre proposizioni a pag. 32 della bozza che vanno da “*Con riferimento alle imposte interessate...*” a “*... ivi considerabili equivalenti a quelle italiane*”, **sostituendole** col seguente periodo:

Ai fini della verifica della potenziale riduzione d'imposta – così come, consequenzialmente, della verifica del criterio del vantaggio principale – deve aversi riguardo esclusivamente alle imposte dirette (imposte sul reddito e/o sul patrimonio). Esulano, di converso, da tale verifica, l'Iva, i dazi e le accise (ambiti impositivi non coperti dalla Direttiva n. 2011/16/UE) nonché le altre imposte indirette (quali, a titolo meramente esemplificativo, le imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, di successione e donazione, e le analoghe imposte applicate in giurisdizioni estere).

2.3. Circa il “Criterio del vantaggio principale” (par. 3.4)

2.3.1. La bozza, nell'illustrare il criterio del vantaggio principale, precisa che “*con riferimento al vantaggio fiscale, posto al numeratore della formula dell'MBT, il comma 3 dell'articolo 7 del decreto ministeriale, dispone che <<il vantaggio fiscale di cui al comma 2 si calcola come differenza tra le imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale o tali meccanismi>>. Tale formulazione implica, innanzitutto, un confronto tra le imposte che risultano dall'attuazione del meccanismo transfrontaliero e quelle che sarebbero dovute in assenza dello stesso. Allorché le prime siano inferiori alle seconde si determina un vantaggio fiscale, rappresentato da una potenziale riduzione di imposta*”.



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

L'ultima proposizione appena riportata potrebbe essere ulteriormente **precisata** come segue:

Allorché le prime siano inferiori alle seconde, si deve altresì confrontare le imposte che risultano dall'attuazione del meccanismo transfrontaliero con quelle che sarebbero dovute in presenza di un'operazione o una serie di operazioni ad esso alternative e implicanti lo stesso risultato sotto il profilo giuridico o economico. Qualora anche questa seconda verifica dovesse evidenziare un importo inferiore delle prime rispetto alle seconde, si deve ritenere integrato un vantaggio fiscale.

Il correttivo appena segnalato varrebbe, a nostro avviso, ad attutire le conseguenze di una verifica che, se imperniata unicamente sul confronto tra gli effetti fiscali che si realizzano in presenza e in assenza del meccanismo, porterebbe sistematicamente a rilevare un vantaggio fiscale ogniqualvolta vi siano differenze positive di aliquota tra la giurisdizione che – a causa del meccanismo – “perde” porzioni di base imponibile e la giurisdizione che ne “acquisisce”.

2.3.2. La bozza poi prosegue evidenziando che *“la riduzione di imposta rispetto all'ipotesi di non attuazione del meccanismo debba essere determinata con riferimento agli effetti fiscali complessivi prodotti dallo stesso. La relazione illustrativa all'articolo 7 del decreto ministeriale precisa infatti che <<il vantaggio fiscale si calcola tenuto conto delle imposte dovute in Italia e di quelle dovute negli altri Paesi dell'Unione Europea, nonché in altre giurisdizioni estere con le quali vige uno specifico accordo per lo scambio di informazioni di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo>>”*.

A nostro avviso, questa indicazione merita di essere riconsiderata.

Appare infatti irragionevole escludere dalla verifica del vantaggio fiscale le eventuali imposte, conseguenti all'attuazione del meccanismo, assolte in Paesi extra-UE privi di accordi sullo scambio di informazioni relativi ai meccanismi transfrontalieri, le quali (imposte) evidentemente potrebbero compensare – annullandoli in tutto o in parte – gli eventuali vantaggi fiscali prodotti dal



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

meccanismo all'interno dell'Unione Europea. Invero, siffatte fattispecie, non procurando alcun tangibile risparmio d'imposta a livello "globale", appaiono estranee ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva che la Direttiva vuole contrastare.

Di converso, se il risparmio d'imposta si realizza esclusivamente in giurisdizioni extra-UE diverse da quelle che hanno stipulato un accordo per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, tale risparmio non dovrebbe essere preso in considerazione nella verifica del vantaggio fiscale. Tali situazioni, infatti, attraendo base imponibile verso le – o comunque procurando una maggiore tassazione nelle – giurisdizioni appartenenti all'Unione Europea (o degli Stati extra-UE che hanno stipulato specifici accordi sullo scambio di informazioni) a scapito di quelle extra-UE, non determinano fenomeni di erosione degli imponibili negli Stati membri e sono dunque inidonee a provocare malfunzionamenti del mercato interno⁹.

Tenuto conto di quanto precede, si propone di **sostituire** il precedente passaggio della bozza col seguente:

**la riduzione di imposta rispetto all'ipotesi di non attuazione del meccanismo debba essere determinata con riferimento agli effetti fiscali complessivi prodotti dallo stesso.*

A tale riguardo, occorre considerare gli effetti fiscali prodotti dal meccanismo – non solo in Italia, in altri Paesi dell'Unione Europea e in Paesi extra-UE muniti di un accordo per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, ma – anche in Paesi extra-UE non coperti da un simile accordo, quando tali effetti sono idonei a compensare, eliminandolo in tutto o in parte, l'eventuale vantaggio fiscale prodotto dal meccanismo in giurisdizioni appartenenti all'Unione Europea

⁹ La Proposta di Direttiva del Consiglio formulata dalla Commissione in data 21 giugno 2017 [COM(2017) 335 final], evidenzia, significativamente, che in presenza di "meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva con implicazioni transfrontaliere ... gli Stati membri risentono del trasferimento degli utili, che sarebbero altrimenti generati e imponibili nel loro territorio, verso giurisdizioni a bassa tassazione e spesso subiscono un'erosione delle loro basi imponibili".



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

(o in giurisdizioni extra-UE coperte dai citati accordi per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri).

*Di converso, se il risparmio d'imposta viene a realizzarsi esclusivamente in giurisdizioni extra-UE diverse da quelle che hanno stipulato un accordo per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, un tale risparmio non deve essere preso in considerazione ai fini della verifica del vantaggio fiscale, trattandosi di situazioni che non comportano fenomeni di erosione degli imponibili negli Stati membri dell'Unione Europea e perciò inidonee a turbare il corretto funzionamento del mercato interno.**

L'esempio n. 7 andrebbe **eliminato**, o modificato di conseguenza.

* * *

3. Osservazioni riguardo agli “Obblighi di comunicazione” (par. 4 della bozza)

3.1. Circa le “Cause di esonero dall'obbligo di comunicazione” (par. 4.1)

A pagina 47 della bozza, l'ultimo periodo del par. 4.1.1 andrebbe a nostro avviso **precisato** come segue:

**Nei casi in cui l'intermediario intenda avvalersi del segreto professionale oppure ritenga che dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale (commi 4 e 5 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 100/2020), il medesimo è obbligato a informare ogni altro intermedario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente, <<circa la sussistenza dell'obbligo*



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

*a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero>>.**

Detto obbligo informativo, infatti, deve ritenersi superfluo nelle ulteriori due ipotesi di esonero previste dal D.Lgs. n. 100/2020 a beneficio degli intermediari, vale a dire quando: (i) l'intermediario possa provare l'avvenuta trasmissione delle informazioni alle autorità competenti di un altro Stato membro (art. 4 del citato decreto legislativo); (ii) l'intermediario possa provare che le medesime informazioni sono state comunicate da altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle Entrate o all'Autorità competente di uno Stato membro dell'Unione Europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni (art. 3, comma 3, del citato decreto legislativo).

* * *

4. Osservazioni riguardo ai “Profili sanzionatori” (par. 6 della bozza)

Si ritiene opportuno che la circolare, nella versione definitiva, **chiarisca**, in chiave con la natura tributaria delle sanzioni – emergente dal richiamo all'art. 10 del D.Lgs. n. 471/1997 ad opera dell'art. 12 del D.Lgs. n. 100/2020 – che:

Le controversie che attengono agli atti di contestazione delle sanzioni di cui all'art. 12 del decreto legislativo rientrano nella giurisdizione del Giudice tributario (artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992).

Nel paragrafo in esame, suggeriamo altresì di **precisare** quanto segue:



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

**Si deve tenere conto che, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del decreto legislativo, "per gli intermediari le informazioni di cui al comma 1 sono oggetto di comunicazione solo nella misura in cui gli stessi ne sono a conoscenza, ne sono in possesso o ne hanno il controllo".*

*Ne discende che l'intermediario il quale abbia fornito tutte le informazioni di cui è a conoscenza, è in possesso o ha il controllo – malgrado queste non siano corrispondenti a quelle incluse nel catalogo di cui alle lettere da a) ad h) dell'art. 6, comma 1, cit. – non può essere assoggettato alle sanzioni per incompleta o inesatta comunicazione di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 100/2020.**

* * *

Nell'auspicio di aver fornito un positivo contributo sul tema in Oggetto, rimaniamo a Vostra completa disposizione, all'indirizzo info@plusiders.com, per tutti i ragguagli e chiarimenti che riterrete utili o opportuni.

Cordiali saluti.

Plusiders - Studio Legale e Tributario



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

TAVOLA DI RAFFRONTO

Riferimenti	Contenuti della bozza di circolare	Proposte di modifica
Par. 2.1, pag. 14, della bozza	<i>Nel caso in cui vi siano più intermediari, in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, gli stessi sono tenuti alla comunicazione in base all'ordine di elencazione dei medesimi criteri.</i>	Sostituzione: <i>Nel caso in cui vi siano più intermediari, in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, occorre tenere conto delle disposizioni previste dall'art. 3, commi 2 e 3, del decreto legislativo. Inoltre, la previsione in esame va coordinata con l'art. 8-bis-ter, par. 3, della Direttiva n. 2011/16/UE (come modificata dall'art. 1, n. 2, della DAC6), secondo cui, quando l'intermediario è tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro in cui l'intermediario è residente ai fini fiscali; b) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato; d) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza.</i>
Par. 2.1, pag. 16		Integrazione: <i>Ai fini della qualifica di "fornitore di servizi", non assumono rilievo quelle attività preliminari – quali, a titolo esemplificativo, quelle consistenti nella redazione di memorandum o pareri o presentazioni di diapositive che, asetticamente, illustrano il trattamento fiscale di operazioni transfrontaliere enunciando le possibili alternative negoziali per la loro implementazione – o ausiliarie e preparatorie – come ad esempio quelle relative allo svolgimento di due-diligence giuridiche, contabili e fiscali – che non forniscono alcun significativo apporto rispetto all'attuazione (sia pure in chiave solo futura o prospettica) del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.</i>
Par. 2.1, pag. 16		Integrazione: <i>Le ipotesi di consulenza "indiretta" ("un soggetto che, direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività ...") sono circoscritte a</i>



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

		<i>fattispecie di carattere interpositario, nelle quali un intermediario formalmente si avvale di un diverso soggetto nell'esecuzione del mandato professionale nell'interesse del cliente; di converso, dette ipotesi non si prefigurano – specie a fronte di intermediari organizzati in forma associativa – in capo ai soci o ai collaboratori del professionista privi di un sostanziale rapporto fiduciario col cliente.</i>
Par. 2.3, pag. 21	<i>Nel caso in cui vi siano più contribuenti in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, gli stessi sono tenuti alla comunicazione in base al medesimo ordine di elencazione.</i>	Sostituzione: <i>Nel caso in cui vi siano più contribuenti in relazione ai quali è soddisfatto uno dei suelencati criteri di collegamento, occorre tenere conto di quanto stabilito dall'art. 3, commi 8 e 10, del decreto legislativo. La previsione in esame va inoltre coordinata con l'art. 8-bis-ter, par. 7, della Direttiva n. 2011/16/UE (come modificata dall'art. 1, n. 2, della DAC6), in base al quale, quando il contribuente pertinente ha l'obbligo di comunicare informazioni sul meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto alle autorità competenti dello Stato che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente è residente ai fini fiscali; b) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente dispone di una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo; c) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente percepisce un reddito o genera utili, pur non essendo residente ai fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro; d) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente svolge un'attività, pur non essendo residente ai fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro.</i>
Par. 3.1, pag. 24		Integrazione: <i>Non si prefigura uno "schema, accordo o progetto" al cospetto della mera opzione del contribuente per un regime fiscale di favore previsto dall'ordinamento (quale, a titolo esemplificativo, il regime di Patent Box, di consolidato fiscale nazionale o mondiale, il regime della branch exemption), a meno che detta opzione si abbinì a ulteriori operazioni che ne denotano l'utilizzo in contrasto con la ratio che vi è sottesa.</i>
Par. 3.1, pag. 24	<i>Ciò premesso, a mente del citato articolo, il meccanismo per essere rilevante, deve riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere. Il riferimento</i>	Sostituzione: <i>Ciò premesso, a mente del citato articolo, il meccanismo per essere rilevante, deve riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere. Il riferimento</i>



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

	<p><i>all'Italia è da intendersi nel senso che almeno uno dei partecipanti (intermediario o contribuente), abbia un collegamento con il territorio nazionale ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere c) (criteri di collegamento per l'intermediario) e d) (criteri di collegamento per il contribuente) del decreto legislativo.</i></p>	<p><i>all'Italia, in particolare, è da intendersi nel senso almeno uno dei partecipanti al meccanismo abbia un collegamento con il territorio nazionale ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo.</i></p> <p>Integrazione: <i>Ai fini della verifica circa il carattere transfrontaliero del meccanismo, di converso, non rileva la verifica circa la residenza o altri criteri di collegamento territoriale concernenti l'intermediario, a meno che quest'ultimo non prenda parte attiva al meccanismo (come, ad esempio, nell'ambito di un gruppo multinazionale nel quale la società madre elabora uno schema di pianificazione che coinvolge nell'attuazione sia la medesima società che le proprie controllate residenti in altre giurisdizioni).</i></p>
Par. 3.1, pag. 25	<p><i>La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due o più partecipanti (contribuente o intermediario), almeno uno di essi sia fiscalmente residente in Italia ed almeno uno sia fiscalmente residente all'estero.</i></p>	<p>Sostituzione: <i>La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due o più partecipanti al meccanismo, almeno uno di essi sia fiscalmente residente in Italia ed almeno uno sia fiscalmente residente all'estero.</i></p> <p>Eliminare gli esempi 2 e 3.</p>
Par. 3.1, pag. 26	<p><i>Tale condizione intende "catturare" situazioni in cui almeno uno dei partecipanti (contribuente o intermediario) abbia la doppia residenza fiscale di cui una in Italia.</i></p>	<p>Sostituzione: <i>Tale condizione intende "catturare" situazioni in cui almeno uno dei partecipanti al meccanismo abbia la doppia residenza fiscale di cui una in Italia.</i></p>
Par. 3.1, pagg. 26-27	<p><i>La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due partecipanti (contribuente o intermediario), uno dei due svolge la propria attività tramite una stabile organizzazione in uno Stato estero rispetto a quello di residenza fiscale.</i></p>	<p>Sostituzione: <i>La condizione sopra riportata è da intendersi nel senso che in presenza di due partecipanti al meccanismo, uno dei due svolge la propria attività tramite una stabile organizzazione in uno Stato estero rispetto a quello di residenza fiscale.</i></p> <p>Eliminare gli esempi 5-c) e 5-d).</p>
Par. 3.1, pag. 29	<p><i>La condizione sopra riportata è da intendere nel senso che:</i></p> <ul style="list-style-type: none">- <i>un partecipante (contribuente o intermediario) è fiscalmente residente in Italia e svolge l'attività in uno Stato estero senza che si configuri una stabile organizzazione;</i>- <i>un partecipante (contribuente o promotore) è residente in uno Stato estero e svolge l'attività in Italia senza che si configuri una stabile organizzazione.</i>	<p>Sostituzione: <i>La condizione sopra riportata è da intendere nel senso che:</i></p> <ul style="list-style-type: none">- <i>un partecipante al meccanismo è fiscalmente residente in Italia e svolge l'attività in uno Stato estero senza che si configuri una stabile organizzazione;</i>- <i>un partecipante al meccanismo è residente in uno Stato estero e svolge l'attività in Italia senza che si configuri una stabile organizzazione.</i>



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

<p>Par. 3.3, pag. 32</p>	<p><i>Con riferimento alle imposte interessate dalle disposizioni in commento, il richiamo alla Direttiva 2011/16/UE consente di escludere l’IVA, i dazi doganali e le accise, in quanto coperte da altra legislazione dell’UE in materia di cooperazione amministrativa, nonché i contributi per la sicurezza sociale obbligatoria.</i></p> <p><i>Sono invece rilevanti tutte le altre imposte riscosse da o per conto di uno Stato membro o dalle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali.</i></p> <p><i>Quindi, per quanto attiene all’Italia, a titolo esemplificativo, vi rientrano l’Irpef, l’Ires e le relative addizionali, l’Irap, le ritenute a titolo d’imposta ed imposta sostitutiva, le imposte locali e le altre imposte dirette (imposta di registro, bollo, ipotecarie e catastali, di successione e donazione), mentre per quanto riguarda gli altri Stati rilevano le imposte ivi considerabili equivalenti a quelle italiane.</i></p>	<p>Sostituzione: <i>Ai fini della verifica della potenziale riduzione d’imposta – così come, consequenzialmente, della verifica del criterio del vantaggio principale – deve aversi riguardo esclusivamente alle imposte dirette (imposte sul reddito e/o sul patrimonio). Esulano, di converso, da tale verifica, l’Iva, i dazi e le accise (ambiti impositivi non coperti dalla Direttiva n. 2011/16/UE) nonché le altre imposte indirette (quali, a titolo meramente esemplificativo, le imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, di successione e donazione, e le analoghe imposte applicate in giurisdizioni estere).</i></p>
<p>Par. 3.4, pag. 36</p>	<p><i>Allorché le prime siano inferiori alle seconde si determina un vantaggio fiscale, rappresentato da una potenziale riduzione di imposta.</i></p>	<p>Sostituzione: <i>Allorché le prime siano inferiori alle seconde, si deve altresì confrontare le imposte che risultano dall’attuazione del meccanismo transfrontaliero con quelle che sarebbero dovute in presenza di un’operazione o una serie di operazioni ad esso alternative e implicanti lo stesso risultato sotto il profilo giuridico o economico. Qualora anche questa seconda verifica dovesse evidenziare un importo inferiore delle prime rispetto alle seconde, si deve ritenere integrato un vantaggio fiscale.</i></p>
<p>Par. 3.4, pag. 36</p>	<p><i>Sul concetto di “potenziale riduzione di imposta” si è già argomentato al paragrafo 3.3 della presente circolare; in questo ambito giova evidenziare che, ai fini del calcolo dell’MBT, l’ampio richiamo alle <<imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri>> porta a concludere che la riduzione di imposta rispetto all’ipotesi di non attuazione del meccanismo debba essere determinata con riferimento agli effetti fiscali complessivi prodotti dallo stesso.</i></p> <p><i>La relazione illustrativa all’articolo 7 del decreto ministeriale precisa infatti che <<il vantaggio fiscale si calcola tenuto</i></p>	<p>Sostituzione: <i>Sul concetto di “potenziale riduzione di imposta” si è già argomentato al paragrafo 3.3 della presente circolare; in questo ambito giova evidenziare che, ai fini del calcolo dell’MBT, l’ampio richiamo alle <<imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri>> porta a concludere che la riduzione di imposta rispetto all’ipotesi di non attuazione del meccanismo debba essere determinata con riferimento agli effetti fiscali complessivi prodotti dallo stesso.</i></p> <p><i>A tale riguardo, occorre considerare gli effetti fiscali prodotti dal meccanismo – non solo in Italia, in altri Paesi dell’Unione Europea e in Paesi extra-UE muniti di un</i></p>



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

	<p>conto delle imposte dovute in Italia e di quelle dovute negli altri Paesi dell'Unione Europea, nonché in altre giurisdizioni estere con le quali vige uno specifico accordo per lo scambio di informazioni di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo>>.</p>	<p>accordo per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, ma – anche in Paesi extra-UE non coperti da un simile accordo, quando tali effetti sono idonei a compensare, eliminandolo in tutto o in parte, l'eventuale vantaggio fiscale prodotto dal meccanismo in giurisdizioni appartenenti all'Unione Europea (o in giurisdizioni extra-UE coperte dai citati accordi per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri).</p> <p>Di converso, se il risparmio d'imposta viene a realizzarsi esclusivamente in giurisdizioni extra-UE diverse da quelle che hanno stipulato un accordo per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, un tale risparmio non deve essere preso in considerazione ai fini della verifica del vantaggio fiscale, trattandosi di situazioni che non comportano fenomeni di erosione degli imponibili negli Stati membri dell'Unione Europea e perciò inidonee a turbare il corretto funzionamento del mercato interno.</p> <p>Eliminare l'esempio 7.</p>
Par. 4.1.1, pag. 47	<p>In tutti i casi di esonero, il medesimo 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>>.</p>	<p>Sostituzione: Nei casi in cui l'intermediario intenda avvalersi del segreto professionale oppure ritenga che dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale (commi 4 e 5 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 100/2020), il medesimo 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>>.</p>
Par. 6, pagg. 58-60		<p>Integrazione: Le controversie che attengono agli atti di contestazione delle sanzioni di cui all'art. 12 del decreto legislativo rientrano nella giurisdizione del Giudice tributario (artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992).</p> <p>Integrazione: Si deve tenere conto che, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del decreto legislativo, "per gli intermediari le informazioni di cui al comma 1 sono oggetto di comunicazione solo nella misura in cui gli stessi ne sono a conoscenza, ne sono in possesso o ne hanno il controllo".</p> <p>Ne discende che l'intermediario il quale</p>



PLUSIDERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

		<p><i>abbia fornito tutte le informazioni di cui è a conoscenza, è in possesso o ha il controllo – malgrado queste non siano corrispondenti a quelle incluse nel catalogo di cui alle lettere da a) ad h) dell'art. 6, comma 1, cit. – non può essere assoggettato alle sanzioni per incompleta o inesatta comunicazione di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 100/2020.</i></p>
--	--	---