

Milano, 15 gennaio 2021

Spett.le Agenzia delle Entrate
Via e-mail: dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Oggetto: Consultazione pubblica sullo schema della circolare recepimento direttiva DAC6

ASLA, Associazione degli Studi Legali Associati, riunisce tutti gli studi legali che, riconoscendosi nella formula associata per l'esercizio della propria attività, desiderano confrontarsi sulle problematiche comuni, discutere e proporre modelli organizzativi innovativi.

In linea con il suo scopo statutario e alla luce dei nuovi obblighi di comunicazione previsti dalla DAC 6, ASLA ha organizzato un gruppo di lavoro composto da 28 tra avvocati e dottori commercialisti degli studi associati¹ che si sono impegnati negli ultimi mesi per esaminare i nuovi obblighi e le derivanti responsabilità per i professionisti, valutarne l'impatto sulla loro attività e su quella degli studi associati di cui fanno parte e conseguentemente organizzare le rispettive strutture per garantire il coerente rispetto dei nuovi adempimenti.

La tematica è stata infine dibattuta pubblicamente da alcuni componenti del gruppo di lavoro e altri esperti provenienti da diverse esperienze professionali e diversi Paesi UE in un *webinar*, organizzato insieme a ICC Italia e con il supporto dell'Ordine degli Avvocati di Milano, che si è tenuto il 14 gennaio.

Sfruttando l'occasione che codesta Spett.le Agenzia ha ritenuto di concedere per esprimere commenti e osservazioni, si rappresentano rispettosamente i seguenti spunti, frutto della condivisione nel sopra menzionato gruppo di lavoro.

¹ I componenti del gruppo di lavoro, coordinato da Paolo de' Capitani di Vercate - *Studio Uckmar*, sono: Marco Adda - *Bonelli Erede*, Paola Albano - *Cleary Gottlieb*, Riccardo Bianchini Riccardi - *Eversheds Sutherland*, Michele Bissoli - *Gatti Pavesi Bianchi Ludovici*, Giulia Cipollini - *Withers Worldwide*, Cipriano Guerino - *Deloitte*, Luigi Colombo - *Orrick*, Roberto Egori - *Linklaters*, Federico Franconi - *Baker McKenzie*, Massimo Giaconia - *Gatti Pavesi Bianchi Ludovici*, Marco Graziani - *Legance*, Marco Jannon - *Pavia e Ansaldo*, Giovanni Leoni - *Orrick*, Ottorino Licci - *LCA*, Umberto Lorenzi - *Bonelli Erede*, Toni Marciante - *Freshfields*, Marco Melisse - *Eversheds Sutherland*, Arianna Molinaroli - *Roedl*, Chiara Nappi - *FBP*, Flavio Notari - *Orrick*, Francesca Orlando - *Curtis*, Giovanni Panzera da Empoli - *Salvini e Soci*, Vania Petrella - *Cleary Gottlieb*, Francesca Sipala - *Legance*, Luigi Spinello - *Linklaters*, Giorgio Vaselli - *Withers Worldwide*. Hanno partecipato ai lavori anche Federico Consulich - *Consulich Giannangeli*, Marco Ettore - *Gitti & Partners*, Alberto Pluviano - *SatisRes*.

1. In linea generale si rileva che la bozza della circolare sembrerebbe restringere l'ambito di rilevanza del segreto professionale rispetto a quello che si legge nelle istruzioni operative emanate da altre Amministrazioni finanziarie europee. Il riferimento è a quanto portato ad esempio nel paragrafo E.2 delle istruzioni francesi, secondo cui **“Exemple: Un intermédiaire prestataire de services est engagé par un intermédiaire concepteur pour fournir un conseil sur un dispositif transfrontière déclarable. Dans ce cas, la déclaration de l'intermédiaire prestataire de services soumis au secret professionnel n'est souscrite qu'avec l'accord de son client, qui est l'intermédiaire concepteur. En cas de refus de l'intermédiaire concepteur, c'est à ce dernier qu'incombera l'obligation déclarative”**. Al contrario, pare che la bozza della circolare in consultazione (v. pp. 16 e 46) non ritenga coperta dal segreto professionale l'attività di consulenza consistente in pareri *pro veritate/tax opinion* resi prima che il meccanismo abbia avuto completa esecuzione, anche laddove essi si concentrino su uno schema, progetto o accordo ipotizzato dal cliente e analizzato come tale, senza che il professionista possa sapere se il contribuente attuerà o meno il meccanismo, e, infine, senza che il professionista sia coinvolto dal contribuente al momento dell'attuazione del meccanismo. La chiave di lettura dovrebbe invece valorizzare diversamente l'art. 3 del d.lgs. 100/2020, secondo il quale **“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 innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso”** (enfasi aggiunta). In altre parole, l'esame della posizione giuridica del cliente dovrebbe rimanere coperta dal segreto professionale, come pare si ritenga anche in Francia, pur restando fermo l'obbligo di comunicazione in capo a intermediari diversi, come i promotori dell'esempio francese, e contribuenti. Rispettosamente, si segnala a questo riguardo che i componenti del gruppo di lavoro ASLA manifestano il timore che un'interpretazione restrittiva dell'ambito di applicazione del segreto professionale rispetto agli obblighi DAC 6 possa scoraggiare la richiesta di questi pareri preventivi, allontanando i contribuenti e gli intermediari diversi da un circuito professionale organizzato, e quindi tendenzialmente affidabile.

2. Al riguardo si chiede altresì conferma che - in ragione della portata della previsione normativa - il segreto professionale copra anche le transazioni, sia giudiziali sia stragiudiziali, per porre fine al procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria o evitarlo.
3. Si chiede inoltre di chiarire se la mera consulenza circa l'applicabilità di obblighi di segnalazione DAC 6 ad un meccanismo transfrontaliero qualifichi chi la presta come "intermediario" (ovviamente non come promoter, ma eventualmente fornitore di servizi). In linea con quanto espresso al punto 1, si valuterebbe positivamente l'esclusione della rilevanza di questi pareri ai fini dell'obbligo di comunicazione. Si vedano anche in questo caso per un confronto le istruzioni francesi².
4. Tra le attività di assistenza e consulenza che, in quanto successive all'esecuzione del meccanismo, non dovrebbero comportare l'obbligo di comunicazione sarebbe utile menzionare espressamente quelle relative alla predisposizione della documentazione in materia di *transfer pricing*.
5. In relazione all'elemento distintivo di cui alla lettera E, punto 1, riguardante l'applicazione di «un safe harbour unilaterale», si segnala che in luogo di un esempio teorico, sarebbe particolarmente utile che si facesse riferimento a casi noti di regimi effettivamente esistenti. Per esempio, un caso particolarmente utile da chiarire ed universalmente noto è quello del Services Cost Method previsto dalle regole statunitensi per certi servizi a basso valore aggiunto: si tratta, infatti, di un regime che non può essere automaticamente etichettato come discordante rispetto alle Linee Guida OCSE, visto che le stesse Linee Guida OCSE integrano, nella sezione B.2.3.2 del capitolo VII una articolata discussione sulla necessità (o meno) che il prezzo di trasferimento includa un margine di profitto.
6. L'affermazione "A titolo di esempio, può costituire indice segnaletico di standardizzazione la presenza di veicoli societari precostituiti e localizzati in Stati esteri, funzionali alla realizzazione del meccanismo transfrontaliero." contenuta nel paragrafo 7.1.3 della bozza crea incertezza circa l'utilizzo di veicoli societari in operazioni che nulla hanno a che fare con il carattere

² Secondo cui "80 En revanche, n'est pas considéré comme intermédiaire, un prestataire de services qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif transfrontière déclarable postérieurement à sa mise en œuvre ou postérieurement à la délivrance du conseil conduisant à la mise en œuvre du dispositif, sous réserve que ce prestataire de services n'ait apporté aucune aide, assistance ou conseil se rapportant à la conception, la commercialisation ou l'organisation du dispositif transfrontière déclarable.

Exemples : (...) - Un conseil, différent du conseil à l'origine du dispositif, dont la mission consisterait uniquement à se prononcer sur le caractère déclarable ou non d'un dispositif transfrontière au regard des articles 1649 AD et suivants du CGI."

- distintivo della "standardizzazione"; sarebbe quindi utile fornire ulteriori istruzioni, in modo da circoscrivere la rilevanza di queste fattispecie ai fini della comunicazione.
7. Sarebbe quanto mai opportuno per la rilevanza anche numerica che tali istituti hanno nella prassi, chiarire che l'utilizzo di regimi fiscali agevolativi domestici, come previsti dall'ordinamento dello Stato, quali ad esempio: il regime fiscale cd. "carried interest", il regime fiscale delle operazioni di cartolarizzazione, il regime fiscale dei fondi mobiliari e immobiliari, il regime fiscale previsto dal decreto 239/1996 etc., non possono – almeno non di per se stessi - configurare un meccanismo transnazionale potenzialmente rilevante ai fini dell'Hallmark B.2.
 8. Sempre in riferimento a quanto appena detto al punto 7, sarebbe opportuno chiarire che la fruizione di un beneficio fiscale specifico previsto dalla legge domestica esclude la sussistenza del MBT. Anche in questo caso può essere utile un confronto con quanto chiarito dall'Amministrazione francese³.
 9. Gli intermediari sono tenuti alla comunicazione solamente al ricorrere di uno dei criteri di collegamento territoriale previsti dall'articolo 2, comma 1, lettera c) del decreto legislativo 100/2020. La bozza di circolare ha chiarito che *"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"*. Si chiede un chiarimento sull'esatta portata della specificazione che gli intermediari sono tenuti alla *"comunicazione in base all'ordine di elencazione dei medesimi criteri"*.
 10. Si chiede altresì conferma che nell'ipotesi in cui ricorra il criterio connesso alla presenza di una *"stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi"*, assumerà la veste di intermediario la stabile organizzazione del soggetto non residente, ancorché non iscritta ad alcun

³ Secondo cui *"c. Exclusion des dispositifs transfrontières présentant un avantage principal obtenu en France conforme à l'intention du législateur français 160. Lorsque l'avantage principal obtenu en France au moyen du dispositif transfrontière résulte de l'utilisation d'un dispositif d'incitation fiscale conforme à l'intention du législateur français, cet avantage principal n'est a priori 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. Exemple : Certains produits ou placements financiers bénéficiant d'un régime fiscal attractif voulu par le législateur français, telle que la détention d'un plan d'épargne en actions (PEA) en France, sont des dispositifs a priori exclus du champ d'application. Néanmoins, si ces produits ou placements financiers s'inscrivent dans un dispositif transfrontière plus large dont l'avantage fiscal retiré ne correspond pas à l'intention du législateur français, l'avantage fiscal ainsi retiré peut être considéré comme un avantage fiscal au sens de l'article 1649 AH du CGI constitutif de l'obligation déclarative prévue au I de l'article 1649 AD du CGI."*

albo professionale, con conseguente responsabilità per l'eventuale comunicazione del relativo institore. In tale circostanza, infatti, sono normalmente iscritti agli albi professionali di competenza i soggetti che forniscono i servizi per il tramite della stabile organizzazione. Nell'ipotesi di network internazionali, che prevedono scambi/interlocuzioni continue tra le *firm* e i professionisti che ne fanno parte, inoltre, sarebbe opportuno chiarire che le informazioni a disposizione esclusivamente dei colleghi esteri (sebbene appartenenti alla stessa "rete") non siano rilevanti.

11. Per i fornitori di servizi l'obbligo di comunicazione è subordinato ad uno standard di conoscenza rafforzato. Tenuto conto che la concreta individuazione dei meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione deriva dalla lettura combinata di diverse disposizioni che nel loro insieme introducono un sistema di criteri selettivi focalizzati tra le altre cose sulla riduzione di imposta (i.e., elementi distintivi sub A, B, C ed E) e sul vantaggio fiscale principale realizzati da uno o più contribuenti in Italia (i.e., elementi distintivi sub A, B, C, lettera C.1 b) sub 1), c), d)) è difficile immaginare che tale analisi possa essere effettuata in assenza di un mandato che copra anche gli aspetti fiscali oppure senza il coinvolgimento di professionisti con competenze fiscali. Ciò anche in ragione della circostanza 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. Sarebbe auspicabile che si chiarisca che ha valore di causa esonerativa l'assenza di un mandato che copra gli aspetti fiscali o il mancato coinvolgimento di professionisti/e dotati/e di adeguate competenze fiscali.
12. I fornitori di servizi effettuano le comunicazioni previste entro trenta giorni 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. Sarebbe opportuno chiarire ulteriormente, anche mediante esempi concreti, quando si ritiene che l'intermediario abbia posto in essere l'attività sopra descritta.
13. Per quanto concerne le sanzioni amministrative tributarie, si dovrebbe chiarire se possano configurarsi fattispecie di responsabilità a titolo di concorso ex articolo 9 del D.lgs. n. 472/1997, per esempio all'interno di un team di professionisti appartenenti a un medesimo studio o prestatore di servizi.
14. Con riferimento al collegamento territoriale del contribuente, sarebbe opportuno chiarire se (ed eventualmente in che termini) sia rilevante il riferimento alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, così come quelle riferite ad altri comparti impositivi



(successioni e donazioni, per esempio). Inoltre, con riferimento all'attività svolta dal contribuente nel territorio dello Stato, ma che non costituisce stabile organizzazione, sarebbe opportuno un chiarimento più preciso, data la genericità del dettato normativo.

Con deferenza e osservanza,

Avv. Giovanni Lega