



Bernoni

Grant Thornton

An instinct for growth™

Bernoni & Partners
Via Melchiorre Gioia, 8
20124 Milano
Italia

T +39 02 7833 51
E info@bgt.it.gt.com
[LinkedIn/bernoni-grant-thornton](https://www.linkedin.com/company/bernoni-grant-thornton)

Spettabile

Agenzia delle Entrate

Documento inviato via mail: dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Milano, 15/01/2021

**Oggetto: Consultazione pubblica sullo schema della circolare recepimento
Direttiva (UE) 2018/822 (c.d. Direttiva DAC6)**

Spettabile Agenzia delle Entrate,

In risposta alla richiesta di invio di modifiche o di integrazione della Circolare avente ad oggetto chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione - decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento della Direttiva "DAC6"), Bernoni Grant Thornton ("Bernoni" o "noi") preliminarmente esprime il proprio apprezzamento per la procedura di consultazione pubblica avviata.

Come già espresso in occasione delle precedenti consultazioni, riteniamo che lo strumento della consultazione pubblica sia un proficuo mezzo di confronto tra gli operatori e l'Amministrazione Finanziaria.

Nel corso degli ultimi anni, l'attenzione da parte delle Autorità governative e delle istituzioni internazionali si è concentrata prevalentemente nel rafforzare gli strumenti di cooperazione e trasparenza tra le diverse *giurisdizioni* al fine di ridurre e disincentivare l'utilizzo di pratiche e politiche *distorsive* volte all'ottenimento di benefici fiscali.

In questo contesto, un ruolo di primaria importanza è stato sicuramente ricoperto dall'*Organizzazione per la cooperazione e sviluppo economico* (nel seguito anche "**OCSE**") che, mediante l'elaborazione e la finalizzazione del c.d. progetto *BEPS* (i.e. *Base Erosion and Profit Shifting*), ha messo a fattor comune dei



vari Paesi membri strumenti idonei e necessari volti per il contrasto di politiche fiscali aggressive, quali i fenomeni di erosione della base imponibile e/o meccanismi posti in essere al solo fine di *trasferire* i profitti in Paesi con livelli di tassazione ridotta. Nell'ambito del progetto BEPS, l'OCSE ha evidenziato, con l'*Action 12 Mandatory Disclosure Rules*, l'importanza e la strategicità dell'implementazione di sistemi informativi finalizzati alla tempestiva comunicazione da parte di intermediari e contribuenti di accordi di pianificazione fiscale aggressiva.

In risposta a tale raccomandazione, l'Unione Europea ha introdotto, mediante la c.d. Direttiva DAC6, importanti aggiornamenti normativi in materia di scambio automatico di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri. Più precisamente, con tale Direttiva, il legislatore comunitario ha imposto a tutti gli Stati membri l'implementazione di un sistema informativo, a carico degli intermediari e dei contribuenti, mirato alla comunicazione a favore delle Autorità Fiscali di meccanismi transfrontalieri caratterizzati da specifici elementi distintivi (c.d. Hallmarks), i quali potrebbero indicare la presenza di comportamenti elusivi o evasivi.

In Italia, la Direttiva DAC6 è stata recepita nell'ordinamento nazionale mediante il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 200 dell'11 agosto 2020. Successivamente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, mediante apposito Decreto Ministeriale, ha provveduto a fornire ulteriori regole tecniche e specificazioni utili per la corretta applicazione ed implementazione della normativa DAC6 in Italia.

Tenuto conto delle rilevanti novità introdotte, la posizione dell'Agenzia delle Entrate finalizzata alla corretta interpretazione della normativa è strumento fondamentale per un corretto espletamento, da parte degli operatori e dei contribuenti, dei nuovi oneri comunicativi imposti dalla novellata normativa.

Nel seguito, pertanto, forniamo le nostre principali considerazioni in relazione alla bozza di Circolare avente ad oggetto chiarimenti in materia di recepimento della Direttiva DAC6

I nostri commenti e le nostre osservazioni riguardano principalmente le seguenti tematiche:

1. *Ulteriori esempi in relazione agli elementi distintivi*
2. *Identificazione della c.d. prima fase per determinare la comunicabilità di un meccanismo transfrontaliero*
3. *Le operazioni circolari rilevanti per l'elemento distintivo B, punto 3*
4. *Rimando alle Linee Guida OCSE in relazione all'elemento distintivo E, punto 3*
5. *Elenco delle giurisdizioni rilevanti per l'elemento distintivo C, punto 1, lett. b, sub 2*
6. *Gli obblighi in capo al contribuente*



1. Ulteriori esempi in relazione agli elementi distintivi

Nonostante il notevole e apprezzato sforzo già profuso in seno alla redazione della bozza di Circolare, si ritiene che l'integrazione della stessa con ulteriori esempi *pratici* possa aiutare gli operatori ed i contribuenti in una migliore e corretta interpretazione circa l'ambito applicativo dei nuovi obblighi comunicativi.

In tal senso, a titolo meramente esemplificativo, si ritiene utile fornire qualche esempio – ad oggi non presente - in relazione alla caratterizzazione dell'elemento distintivo A, punto 3, considerata la vastità di casistiche che potenzialmente tale elemento distintivo potrebbe interessare.

2. Identificazione della c.d. prima fase per determinare la comunicabilità di un meccanismo transfrontaliero

Nel paragrafo 4.3 (Termine di presentazione all'Agenzia delle Entrate), viene riportato l'esempio n. 8 con l'intento di fornire casistiche esemplificative volte ad una corretta identificazione della c.d. *prima fase*, condizione dirimente per individuare quei meccanismi transfrontalieri già posti in essere (o meno) alla data del 25 giugno 2018.

L'Esempio citato, riporta il seguente caso:

“La Società ItaCo, residente in Italia, controlla la Società BCo, residente in uno Stato estero (UE). La Società ItaCo apporta un conferimento di capitale alla Società BCo e la Società BCo - un'entità interposta senza altre funzioni commerciali primarie - retrocede i fondi alla Società ItaCo sotto forma di prestito.”

Successivamente, viene specificato che in relazione all'esempio preso a riferimento (*di cui sopra*) è possibile individuare le seguenti fasi:

- messa a disposizione dello schema;
- apporto (primo *step* di attuazione);
- finanziamento (ultimo *step* di attuazione).

L'art. 2, co. 1, lett. b) del Decreto ministeriale, indica che *“la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero corrisponde al momento in cui il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo”*.

La bozza di Circolare non fa alcun riferimento alle delibere societarie propedeutiche per poter attuare il meccanismo transfrontaliero. Riteniamo che la *prima fase* del meccanismo debba intendersi ultimata nel momento in cui sono assunte le delibere e non al momento, successivo, in cui viene data esecuzione a quanto deliberato.

Auspichiamo un'integrazione della bozza di Circolare in tal senso.



3. Le operazioni circolari rilevanti per l'elemento distintivo B, punto 3

Il paragrafo 7.2.3 (Operazioni Circolari) riporta alcuni chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'elemento distintivo B, punto 3, il quale, all'interno della macro-categoria degli elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale, viene definito (all'interno dall'Allegato 1 del Decreto Legislativo n. 100/2020) come:

“3. Un meccanismo comprendente operazioni circolari che si traducono in un «carosello» di fondi («round-tripping»), in particolare tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun'altra funzione commerciale primaria o di operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili.”

La bozza di Circolare specifica che: *“Affinché si possa configurare l'elemento distintivo, deve quindi ricorrere almeno una delle seguenti circostanze:*

- *utilizzo di entità interposte che non svolgono nessun'altra attività commerciale principale;*
- *operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che producono effetti simili.”*

A nostro avviso, la lettera dell'elemento distintivo B, punto 3, sembrerebbe richiedere che le due circostanze ricorrano contemporaneamente.

Si richiede un chiarimento in tale senso.

4. Rimando alle Linee Guida OCSE in relazione all'elemento distintivo E, punto 3

La bozza di Circolare, a commento degli elementi distintivi E, punto 1 ed E, punto 2, include un esplicito riferimento alle *Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*. Al contrario, nessun richiamo a tali Linee Guida è contenuto nei chiarimenti in relazione all'elemento distintivo E, punto 3.

A tal riguardo, si ritiene utile integrare le precisazioni di cui all'elemento distintivo E, punto 3 includendo, inoltre, un esplicito riferimento al capitolo IX delle *Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*.

5. Elenco delle giurisdizioni rilevanti per l'elemento distintivo C, punto 1, lett. b, sub 2

Il paragrafo 7.3.1. (Pagamenti transfrontalieri deducibili tra imprese associate), in merito all'elemento distintivo C, punto 1, lett. b, sub 2, specifica che:



“Passando all’elemento distintivo di cui alla lettera C) punto 1, lettera b) sub 2) dell’Allegato 1 al decreto legislativo, ovvero al caso di pagamenti effettuati a beneficio di un soggetto residente in una giurisdizione «che è inserita in un elenco di giurisdizioni di paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell’OCSE come non cooperative», si chiarisce che l’elenco dei Paesi non collaborativi collettivamente valutata dagli Stati Membri della Unione Europea è quella pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea, mentre per Paesi non collaborativi secondo l’OCSE si intendono quelli che presentano un rating generale (Overall Rating) “not compliant” o “partially compliant” in esito alle revisioni condotte dall’OCSE (peer review), come indicato nella «list of jurisdictions that do not comply with the tax transparency standards.

Tali liste sono aggiornate periodicamente. In relazione a ciò, al fine di fornire un elemento obiettivo di riferimento, è da ritenere che l’elenco degli Stati non cooperativi da prendere in considerazione è quello pubblicato alla data in cui sorge l’obbligo di comunicazione ai sensi dell’articolo 7 del decreto legislativo e dall’articolo 2, comma 5, del decreto ministeriale».

Invero, non è esplicitato alcun riferimento e/o alcun rimando circa l’elenco degli Stati non cooperativi da prendere in considerazione in relazione agli obblighi di comunicazione di cui all’art. 8, comma 1 del decreto legislativo (i.e. comunicazione una tantum per meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra la date del 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020).

Si ritiene pertanto utile integrare il sopracitato paragrafo 7.3.1. mediante uno specifico chiarimento.

6. Gli obblighi in capo al contribuente

Il paragrafo 2.3 (Contribuente) fornisce alcuni chiarimenti in merito alla definizione di contribuente così come stabilita dall’art. 2, comma 1, lett. d) del decreto legislativo ossia un *“qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell’attuazione, un meccanismo transfrontaliero”*.

Preliminarmente osserviamo che con riferimento al fornitore di servizi è richiesto uno *Standard di conoscenza “determinato con riferimento: a) alla conoscenza effettiva del meccanismo transfrontaliero ... e b) al grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché al livello di esperienza ...”*. Con riferimento al promotore è richiesta una conoscenza ed una consapevolezza del meccanismo transfrontaliero ancora maggiore.

Con riferimento al contribuente, al contrario, non è apparentemente richiesta alcuna conoscenza effettiva o competenza minima per poterlo qualificare come soggetto che attua consapevolmente un meccanismo transfrontaliero. Ritenendo che non sia possibile imporre un obbligo di comunicazione in capo ad un contribuente che non ha partecipato all’elaborazione del meccanismo transfrontaliero, che non è consapevole dell’esistenza di uno o più elementi distintivi, avendo un ragionevole livello di conoscenza delle tematiche in oggetto e, infine, che non ritrae alcun vantaggio dalla sua attuazione, auspichiamo un chiarimento in tal senso nella Circolare.



Bernoni

Grant Thornton

An instinct for growth™

* * *

Hanno contribuito alla stesura del presente documento:

Dottorssa Carlotta Benedet

Dottor Paolo Besio

Dottor Gianni Bitetti

Dottor Filippo Bozzo

Dottor Lorenzo Carminati

Dottor Leonardo Fortunato

Dottorssa Marina Vitale

Vi ringraziamo per l'opportunità offerta e rimaniamo a disposizione per qualsiasi chiarimento si rendesse necessario.

Esprimiamo il nostro consenso alla pubblicazione delle qui presenti nostre considerazioni sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

In fede,

Dottor Paolo Besio

Partner

Per Bernoni & Partners