

Spett.le

Milano, 15 gennaio 2021

**Agenzia delle Entrate**

**Settore Controllo**

**Bozza della Circolare volta a fornire chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione - decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva "Dac 6").**

**A** Con riferimento alla bozza della Circolare in oggetto (di seguito, la "**Bozza**"), ringraziandoVi per la costruttiva occasione di confronto concessa, siamo lieti di poterVi fornire, di seguito, alcune preliminari osservazioni e proposte di chiarimenti, volti a rendere lo strumento in esame maggiormente efficace e coerente con il contesto normativo vigente.

Si segnala che nel presente elaborato verranno utilizzate le definizioni fornite nella Bozza.

**B** Un primo profilo che, a parere di chi scrive, merita di essere ulteriormente chiarito concerne la definizione di contribuente ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera d), d.lgs. 30 luglio 2020, n. 100.

Si rileva infatti che - se non vi sono dubbi evidenti circa la portata dei primi tre criteri di collegamento (i.e. la residenza nel territorio dello Stato, la presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e la percezione di redditi o utili prodotti nel territorio dello Stato) - qualche incertezza pone invece quello relativo allo "svolgimento della propria attività nel territorio dello Stato".

Considerata la genericità dell'inciso, al fine di consentire una corretta identificazione del

contribuente "rilevante" ai fini della disciplina in esame, sarebbe quindi opportuno fornire qualche esempio di caso concreto in cui tale requisito ("rectius", criterio di collegamento) può ritenersi soddisfatto.

- C** Con riferimento, ancora, all'ambito soggettivo di applicazione della normativa in esame, stante l'individuazione all'interno della categoria dell'"intermediario" di due figure distinte (i.e. il promotore e il fornitore di servizi), non è chiaro su quale tra i due soggetti gravi in via primaria l'obbligo di comunicazione.

Sarebbe quindi opportuno chiarire l'eventuale esistenza di un ordine gerarchico a cui far riferimento nel caso in cui al meccanismo partecipino un promotore e un fornitore di servizi che integrano il medesimo criterio di collegamento con lo Stato.

- D** Un chiarimento si ritiene opportuno anche con riferimento allo standard di conoscenza che il fornitore di servizi deve integrare (anche) ai fini della quantificazione del vantaggio fiscale.

Viene infatti chiarito che il vantaggio fiscale (i.e. la riduzione d'imposta) deve essere determinato con riferimento agli effetti fiscali complessivi prodotti dall'attuazione del meccanismo, vale a dire tenendo 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 delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1 del decreto legislativo*" (cfr. p. 36 della Bozza).

Ebbene, pare ragionevole a chi scrive che - nel quantificare il carico fiscale estero ascrivibile al meccanismo - l'intermediario italiano possa fare legittimo affidamento sulle informazioni ricevute dal contribuente (o, per conto di quest'ultimo, da un consulente estero), senza l'espletamento di ulteriori

attività volte ad accertarne la correttezza/veridicità<sup>1</sup>.

Una simile interpretazione pare in linea con quanto previsto dalla stessa Bozza, secondo la quale *"ai fini della presente disciplina non sono richieste all'intermediario attività di verifica addizionali rispetto a quelle ordinariamente effettuate ai fini della prestazione professionale richiesta"*.

Allo scopo di definire in modo inequivoco il ruolo e le responsabilità dell'intermediario andrebbe quindi chiarito espressamente, a parere di chi scrive, che - con riguardo alla fiscalità estera correlata al meccanismo - l'intermediario italiano non è tenuto a svolgere alcuna indagine specifica né a chiedere specifiche informazioni al contribuente (potendo di contro fare legittimo affidamento sulle informazioni facoltativamente fornite da questo). In assenza di informazioni l'intermediario dovrebbe quindi ritenersi esonerato dall'obbligo di comunicazione in quanto non integrerebbe uno "standard di conoscenza" tale da permettergli di quantificare correttamente gli effetti fiscali complessivi del meccanismo.

Coerentemente, laddove fosse ammessa la possibilità di fare affidamento su quanto eventualmente comunicato dal contribuente in merito alla fiscalità estera, l'intermediario italiano dovrebbe essere ritenuto non sanzionabile nel caso in cui la omessa/incompleta comunicazione sia riconducibile alle informazioni allo stesso fornite dal contribuente (e rivelatesi in seguito errate).

**E** Quanto alle modalità di calcolo del vantaggio fiscale

---

<sup>1</sup> A questo riguardo è opportuno notare che, nella pratica, un consulente italiano, pur utilizzando la dovuta diligenza, potrebbe non conoscere le norme tributarie applicabili in giurisdizioni estere e, conseguentemente, non essere in grado di stabilire gli effettivi vantaggi fiscali che un determinato meccanismo potrebbe produrre nello stato estero coinvolto.

principale - per mezzo della formula che, come chiarito, "*pone in relazione il vantaggio fiscale conseguibile con l'insieme dei vantaggi (fiscali ed extrafiscali) derivanti dall'attuazione del meccanismo*" - sorge qualche incertezza circa l'arco temporale da prendere in considerazione a tali fini.

A questo riguardo, si ritiene opportuno chiarire che tale quantificazione deve essere fatta "attualizzando" anche i flussi futuri, in particolare quelli relativi alle imposte che - non si rendono dovute alla data di attuazione del meccanismo, ma che - dovranno essere pagate successivamente, anche (eventualmente) a distanza di anni dalla (prima) realizzazione del meccanismo stesso.

- F. In relazione al punto 4. della Bozza ("obblighi di comunicazione"), pare opportuno chiarire che, in caso di entità dotata di personalità giuridica, l'obbligo di comunicazione grava sul "*legale rappresentante della stessa*" ovvero sul (diverso) soggetto identificato all'uopo come responsabile all'interno dell'organizzazione.
  
- G. Un ulteriore dubbio sorge con riferimento ai profili sanzionatori previsti nei casi di violazione degli obblighi di comunicazione (i.e. omessa, incompleta o inesatta comunicazione).

Se, infatti, è chiarito che nel caso di intermediari persone fisiche - anche facenti parte di realtà organizzative complesse ma senza personalità giuridica (i.e. associazioni tra professionisti) - le sanzioni sono a carico della persona che ha assunto la responsabilità del mandato, non è altrettanto chiaro come si atteggi l'applicazione delle sanzioni in caso di più "*responsabili del mandato*".

Inoltre, pare opportuno fornire ulteriori chiarimenti in merito alla nozione di "*obbligo concorrente di comunicazione da parte dell'intermediario e del*

*contribuente*", menzionata nella Bozza (p. 39), la cui integrazione darebbe luogo all'applicazione di autonome sanzioni a carico sia dell'intermediario che del contribuente.

- H** Da ultimo, e ferma restando la necessità di un approccio "caso per caso", sarebbe estremamente utile a parere di chi scrive che la Bozza fornisse **(i)** una lista di meccanismi generalmente non soggetti all'obbligo di comunicazione perché, ad esempio, espressamente legittimati da disposizioni agevolative previste dall'ordinamento (ad esempio, si consideri il caso delle cartolarizzazioni o delle tipiche operazioni di investimento in fondi di *private equity*)<sup>2</sup>, e includesse **(ii)** tra gli esempi alcuni casi di meccanismi transfrontalieri (soggetti e non soggetti all'obbligo di comunicazione) in cui il vantaggio fiscale è determinato avendo riguardo anche all'ammontare delle ritenute alla fonte applicate.

\*\*\*

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, si prega di contattare [milano@virtax.it](mailto:milano@virtax.it) per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento.

---

<sup>2</sup> In questo senso hanno operato anche altre giurisdizioni, quali quella tedesca.