



Dac 6 Riflessioni e Spunti Critici

Brescia, 22.07.2021

Le fonti

Direttiva

DIRETTIVA (UE) 2018/822 DEL CONSIGLIO del 25 maggio 2018

recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica

Decreto Legislativo

DECRETO LEGISLATIVO 30 luglio 2020, n. 100

Attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. (20G00119) ([GU Serie Generale n.200 del 11-08-2020](#))

Decreto Ministeriale

D.M. 17 novembre 2020

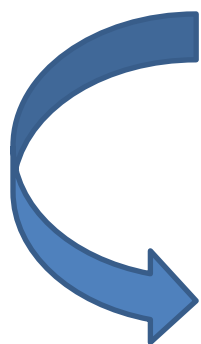
regole tecniche e procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri

Provvedimento attuativo

Prov.v.to nr. 364425 del 26 novembre 2020

Disposizioni attuative del decreto legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 di attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica e del decreto del Ministro dell'economia delle finanze del 17 novembre 2020. Modalità e termini di comunicazione delle informazioni.

La prassi



Bozza Circolare in consultazione

Entro il 15 gennaio 2021 con la presentazione di 40 contributi di vari soggetti

Circolare nr. 2 del 10.02.2021

Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione - decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva "DAC 6")

Cos'è la Dac 6

Con la Dac6 e tutto il sistema di «privatizzazione della prevenzione e del controllo» si sposta la «vigilanza fiscale» in capo agli intermediari e ai soggetti parte dell'operazione rendendo tutti corresponsabili con sanzioni proprie.

Si abbandona il sistema del «guardia e ladri» per adottare il sistema delle «sentinelle» e del «perenne conflitto di interessi»: mors tua via mea!

L'oggetto (art. 2 lett.a) D.Lvo 100/2020)

a) **meccanismo transfrontaliero**: uno **schema, accordo o progetto**, riguardante **l'Italia e una o piu' giurisdizioni** estere, qualora si verifichi **almeno una** delle seguenti condizioni:

1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;

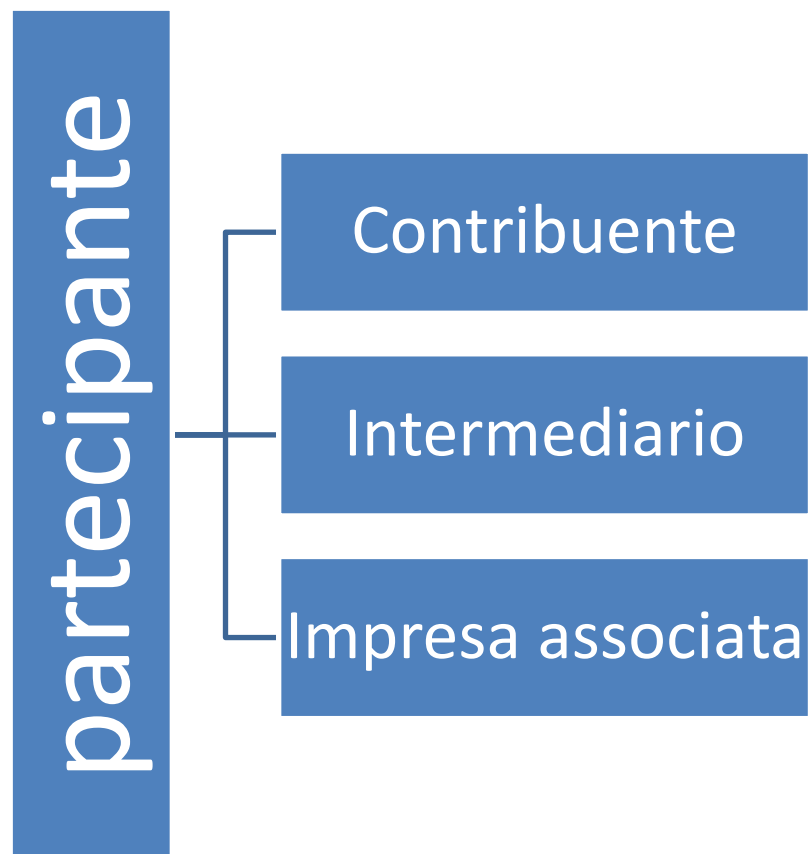
2) uno o piu' partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o piu' giurisdizioni estere;

3) uno o piu' partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attivita' in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attivita' della stabile organizzazione;

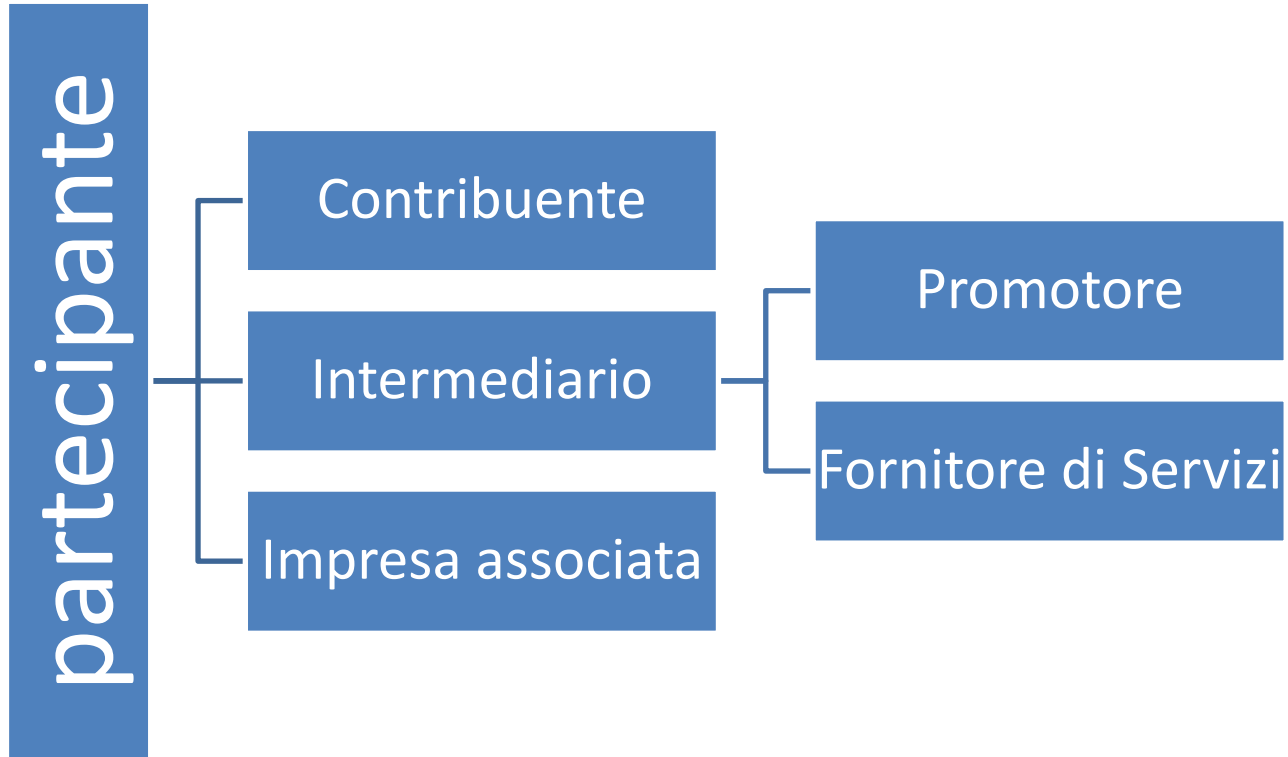
4) uno o piu' partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attivita';

5) lo schema, accordo o progetto puo' alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo;

Partecipanti (art. 2 lett. b), c), d), e) D.Lvo100/2020)



Partecipanti Dm 17/11/2020



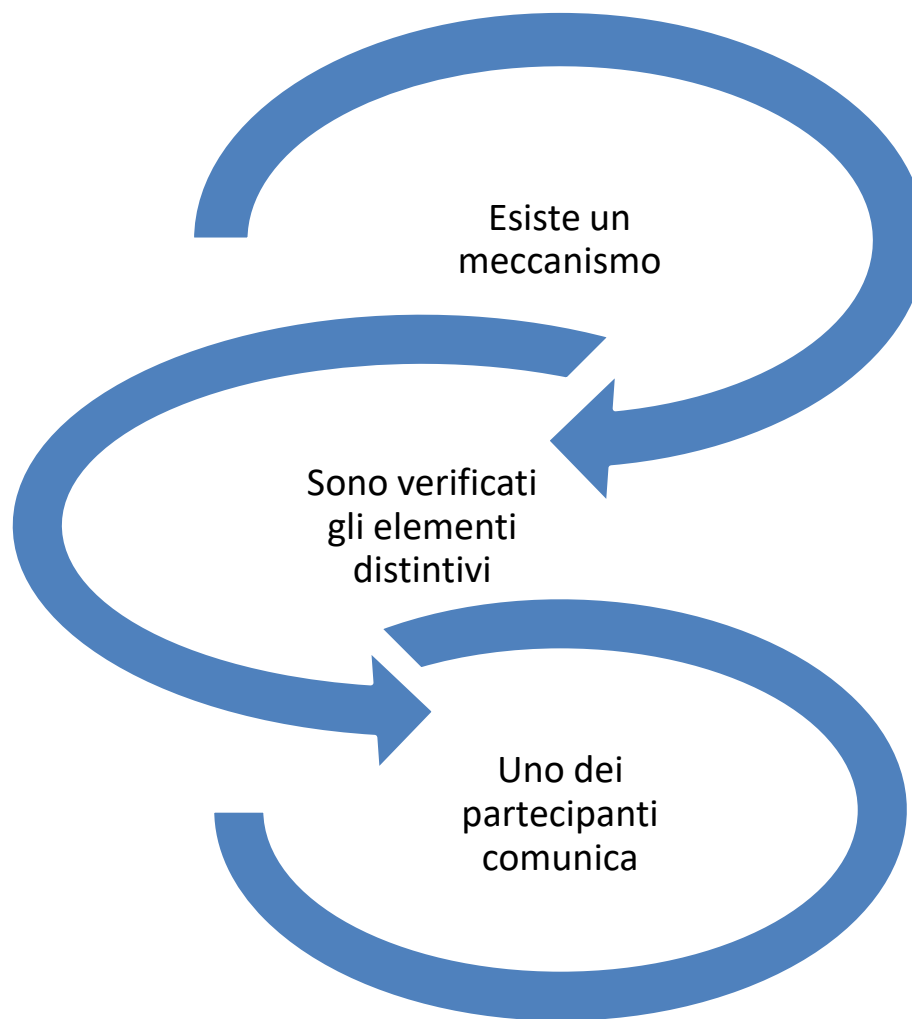
Requisiti

Elementi Distintivi – Allegato 1

Meccanismo commerciale o custom

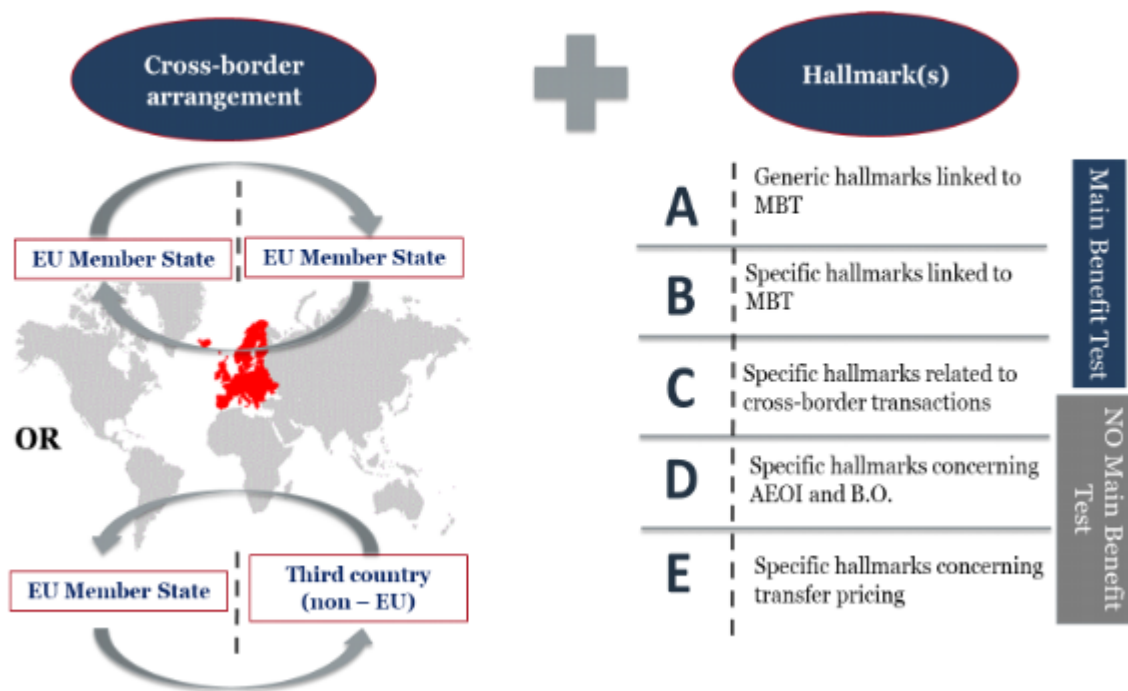
Vantaggio fiscale

Cosa succede



Cosa succede - 2

Impianto metodologico – sintesi grafica



Gli elementi distintivi o Hallmark

Gli Hallmarks sono classificati come segue:

Category A Hallmarks generici che richiedono il «criterio del vantaggio principale»

Category B Hallmarks specifici che richiedono il «criterio del vantaggio principale»

Category C Hallmarks specifici collegati ad operazioni cross-border. Questi si suddividono in Hallmarks che richiedono il «criterio del vantaggio principale» ed Hallmarks che non richiedono il «criterio del vantaggio principale»

Category D Hallmarks specifici collegati allo scambio automatico di informazioni e alla titolarità effettiva (CRS & Opaque Offshore Structure)

Category E Hallmarks specifici relativi al transfer pricing

La comunicazione

Oggetto della comunicazione

3.1. I soggetti di cui al punto 1 effettuano le previste comunicazioni, recanti le seguenti informazioni:

- a) il codice fiscale del soggetto che effettua la comunicazione;
- b) l'indirizzo di posta elettronica certificata del soggetto che effettua la comunicazione;
- c) le informazioni di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo, entro i limiti di cui al successivo comma 2 del medesimo articolo. Ai fini della definizione di dette informazioni si applicano le ulteriori specificazioni contenute nel decreto ministeriale;
- d) il codice fiscale italiano, ove presente, delle persone o entità cui si riferiscono le informazioni richiamate nella lettera c);
- e) il numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero che sia già stato oggetto di una prima comunicazione all'Agenzia delle entrate o all'Autorità competente di un altro Stato membro dell'Unione europea e in relazione al quale venga effettuata una comunicazione successiva.

3.2. La sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto della comunicazione, prevista all'articolo 6, comma 1, lettera c) del decreto legislativo, riporta il riferimento al nome con il quale è comunemente noto detto meccanismo e una descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni la cui divulgazione contrasta con l'ordine pubblico.

Attenzione al termine di 30 giorni per la comunicazione

Il Termine

Meccanismo su misura

30 giorni da:

- a) dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione è messo a disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione; PER IL PROMOTORE
- b) dal giorno seguente a quello in cui gli stessi hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione. PER IL FORNITORE DI SERVIZI

Meccanismo commerciabile

Ogni tre mesi, una relazione periodica con cui aggiornano le informazioni.

Comunicazione da parte del contribuente, qualora l'intermediario comunichi l'esonero, 30 giorni.

Periodo transitorio: nessun obbligo di comunicazione dei meccanismi in essere al 25 giugno 2018

Chi siamo Promoter o Provider?

L'intermediario può avere due qualifiche diverse a seconda che sia colui che assiste e/o crea il meccanismo, ovvero il PROMOTORE ovvero essere solo venuto in contatto «accidentale» con il meccanismo nella sua attività di Fornitore di Servizio (Provider Service) ad es. di predisposizione dichiarazione dei redditi, benchmark, Tp policy, ecc.

Perché è fondamentale questa distinzione?

Chi siamo Promoter o Provider?

Promotore

- Elabora
- Commercializza
- Organizza
- Mette a disposizione
- Gestisce in autonomia

Fornitore di Servizi sono esclusi:

- Pareri generici
- Revisioni contabili
- Dichiarazioni fiscali
- Istanze/Interpelli/Map
- Tp policy e Benchmark

Le sanzioni

- omessa comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 6, a cui si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà; (sanzione amministrativa da euro 2.000 a euro 21.000 la base quindi 3.000€ -31.500€)
- incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni di cui al predetto articolo 6, a cui si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta della metà.

Ovviamente un ravvedimento non si nega a nessuno!

Ad esempio, in caso di omessa comunicazione si applica la sanzione amministrativa da euro 3.000 a euro 31.500; in caso di comunicazione effettuata nei quindici giorni successivi alla scadenza, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.500 a euro 15.750. Di contro, in caso di comunicazione incompleta o inesatta, si applica la sanzione da euro 1.000 a euro 10.500; in caso di comunicazione rettificativa presentata nei quindici giorni successivi alla 64 scadenza del termine, finalizzata a correggere la comunicazione incompleta o inesatta, si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 5.250.

Esempio a pag. 63 della Circolare 2/2021

Gli elementi distintivi: l'Allegato IV

Parte I. Criterio del vantaggio principale

Gli elementi distintivi generici della categoria A e quelli specifici della categoria B e della categoria C, paragrafo 1, lettera b), punto i), e lettere c) e d) possono essere presi in considerazione soltanto laddove soddisfino il “criterio del vantaggio principale”.

Tale criterio sarà soddisfatto se è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale.

Nel contesto dell'elemento distintivo della categoria C, paragrafo 1, la presenza delle condizioni di cui alla categoria C, paragrafo 1, lettera b), punto i), e lettere c) o d) non può di per sé costituire un motivo per concludere che un meccanismo soddisfi il criterio del vantaggio principale.

Gli elementi distintivi: art. 7 DM 17/11/2020

2. Il criterio di cui al comma 1 ricorre quando il vantaggio fiscale relativo alle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri e conseguibile da uno o più contribuenti di cui all'articolo 2, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 **è superiore al cinquanta per cento della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali.**
3. 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.

Gli elementi distintivi: l'Allegato IV

Categoria A	Categoria B	Categoria C
Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale e soggetti al Main Benefit Test Riservatezza: Il contribuente pertinente o un partecipante al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di riservatezza che può comportare la non comunicazione ad altri intermediari o alle autorità fiscali delle modalità con cui il RCBA potrebbe garantire un vantaggio fiscale. Succes Fee: L'intermediario è autorizzato a ricevere una commissione per il RCBA commisurata all'entità del vantaggio fiscale derivante dal RCBA o al fatto che sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale. Standard: Documentazione e/o struttura del RCBA sostanzialmente standardizzate, che possono essere messe a disposizione di più contribuenti pertinenti senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione.	Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale e soggetti al Main Benefit Test Bare fiscali: Un partecipante al RCBA adotta misure artificiose consistenti nell'acquisire una società in perdita, interromperne l'attività principale e utilizzarne le perdite per ridurre il suo debito d'imposta, anche mediante il trasferimento di tali perdite verso un'altra giurisdizione o l'accelerazione dell'uso di tali perdite. Conversione: RCBA che ha l'effetto di convertire il reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito tassate a un livello inferiore o esenti da imposta. Circolarità: RCBA che contiene operazioni circolari che si traducono in un «carosello» di fondi, 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.	Elementi distintivi specifici collegati a operazioni transfrontaliere e solo in parte soggetti al Main Benefit Test Pagamenti: RCBA prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate a determinate condizioni. Ammortamenti: Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione. Rimedi doppia imposizione: È chiesto lo sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione. Trasferimenti di attivi: RCBA comporta il trasferimento di attivi e vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate.

Gli elementi distintivi: l'Allegato IV

Categoria D

Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva

Scambio automatico: RCBA può avere come effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto da normative o accordi sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o accordi.

Titolarità effettiva: RCBA comporta una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente.

Categoria E

Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento

Safe Harbour: RCBA comporta l'uso di norme «safe harbour» unilaterali.

Hard-to-value intangibles: RCBA comporta il trasferimento di «hard-to-value intangibles», intendendosi per tali beni immateriali o diritti su beni immateriali, per i quali, al momento del loro trasferimento tra imprese associate:

- Non esistono affidabili transazioni comparabili;
- Le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte, rendendo difficile prevedere il livello di successo finale del bene immateriale trasferito.

Trasferimento di asset e/o funzioni e/o rischi:

RCBA implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di attività e/o funzioni e/o rischi, se la previsione annuale dell'EBIT del cedente (utile al lordo di interessi e imposte), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50% della previsione annuale degli EBIT in mancanza del trasferimento.

Anomalie della normativa

Quando, in presenza di un meccanismo che abbia tutti i requisiti, l'intermediario NON ha obbligo di comunicare

Art. 3 co. 3 D.Lvo 100/2020

- Quando un altro ha comunicato le **medesime** informazioni! (Identità sostanziale!)

Art. 3 co. 5 D.Lvo 100/2020

- **In caso di autoincriminazione** ovvero se la comunicazione comporta l'incriminazione dell'intermediario

Anomalie della normativa

Art. 3 co. 3 del D. Lvo 100/2020

Il numero di riferimento deve essere indicato dai partecipanti in ogni eventuale successiva comunicazione relativa al medesimo meccanismo e nella relazione periodica di cui all'articolo 7, comma 2 del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100.

I contribuenti che attuano il meccanismo transfrontaliero **indicano tale numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato.**

Perché? Prevenzione? Segnalazione? Selezione?

La Circolare nr. 2 – Spunti Critici

Il vantaggio principale e il calcolo potenziale al momento dell'attuazione del meccanismo senza tener conto di normative che possono «alterare il calcolo delle imposte».

Pag. 35 «**non si deve tener conto** degli eventuali effetti limitativi derivanti da disposizioni dell'ordinamento tributario, quali ad esempio la disciplina sulle imprese controllate estere (CFC) o le disposizioni anti ibridi, che al momento in cui sorge l'obbligo di comunicazione non sono state ancora applicate. In altri termini, l'obbligo di comunicazione **sussiste** anche quando in sede di dichiarazione dei redditi, che normalmente viene presentata l'anno successivo e quindi oltre il termine di comunicazione del meccanismo, **il contribuente è tenuto a sterilizzare in tutto o in parte gli effetti fiscali del meccanismo stesso in virtù di specifiche disposizioni limitative**»

Sostanzialmente la norma viene interpretata come «prevenzione» e «deterrenza» anche perché non ha sanzioni proprie sul meccanismo!

La Circolare nr. 2 – Spunti Critici

Safe Harbor Unilaterali: per l'Agenzia vanno equiparati i comportamenti concludenti delle Autorità straniere che accettano «costanti provvedimenti di prassi (ad esempio ruling unilaterali), come conforme al principio di libera concorrenza (“at arm’s length”) una redditività pari a un mero ricarico sui costi di struttura del x%, senza che sia stata delineata accuratamente la transazione e indipendentemente dagli utili effettivamente conseguiti e dai risultati di bilancio»

Viene da chiedersi se allora la normativa nazionale sui servizi a basso valore aggiunto che forfettizza nel 5% la redditività di tali servizi non sia da considerarsi specularmente un «Safe Harbor Anomalo»?

La Circolare nr. 2 – Spunti Critici

Il trasferimento di beni immateriali infragruppo

La Circolare «L'elemento distintivo ricomprende tutte quelle transazioni che determinano il trasferimento di beni immateriali (brevetti, marchi, know-how, diritti d'autore, ecc.) o la concessione di diritti su beni immateriali, che per loro natura risultano di difficile valutazione».

Attenzione che **La Norma** non dice questo:

«a) non esistono **affidabili** transazioni comparabili; e
b) al momento della definizione dell'accordo, le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione **sono altamente incerte**, rendendo difficile prevedere il livello di profittabilità complessiva finale del bene immateriale trasferito»

La Circolare nr. 2 – Spunti Critici

Trasferimenti di assett/funzioni/rischi

La Circolare in merito al calcolo del calo dell'Ebit

«A tal proposito si chiarisce che nel caso in cui l'EBIT medio del cedente, durante il triennio successivo alla transazione, risulti negativo, a fronte di un EBIT medio positivo in assenza di trasferimento, l'elemento distintivo dovrà ritenersi sempre integrato»

La norma dice:

Un meccanismo che implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50 per cento della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento.

E con l'Antiriciclaggio?

Sono norme autonome e non sovrapponibili

Se un meccanismo/schema/accordo integra ipotesi rilevanti ai fini delle SOS quelle seguiranno il proprio canale di segnalazione.

Segnalare all'Uif non sana l'omessa segnalazione all'Agenzia Entrate.

Che succede se non segnalo al contribuente

Se il meccanismo è lecito NULLA!

Se il meccanismo ha finalità evasiva viene combattuto dal sistema con il normale sistema del disconoscimento o dell'accertamento.

Va ricordato che vanno segnalati anche meccanismi che di evasivo non hanno nulla, in quanto non rileva nemmeno il Vantaggio Fiscale, ma solo il meccanismo (es. Hallmark E2 ovvero spostamento di beni immateriali infragruppo)!

Si tratta di normali operazioni di pianificazione, spesso non fiscale, ma di tutela legale di marchi o brevetti!

Conclusioni

La Dac6, come l'antiriciclaggio, non sarà presidio di legalità, ma probabilmente norma di recupero di gettito basato sul meccanismo della «Santa Inquisizione».

La deriva «algoritmica» del diritto sta portando a scrivere norme a misura dell'AI.

Sono già in commercio decine di applicativi per la gestione delle segnalazioni «Dac6», così come per l'antiriciclaggio.

Lasciare alle macchine l'arbitrio delle segnalazioni porterà, come accade per i sistemi antiriciclaggio, all'eccesso di trasmissioni, con solo una minima parte di essere realmente pertinente.

Utilizzare l'intermediario (nel concetto esteso di soggetto professionale) come «spia professionista» non giova certo al sistema.

Infine non dimentichiamo mai che tra gli eretici un certo Galileo fu inquisito e dovette piegarsi.

Conclusioni

Grazie per l'attenzione e per la pazienza!

Dott.ssa Tania Stefanutto