Normativa e prassi

Meccanismi transfrontalieri: il punto e le scelte interpretative dell’Agenzia

28 Dicembre 2020

Sotto la lente del fisco, in vista della scadenza del 31 gennaio, l’ambito soggettivo e oggettivo, gli obblighi di comunicazione e conservazione della documentazione, le sanzioni

scambio informazioni

Gli intermediari o i contribuenti sono tenuti all’obbligo di comunicazione anche se il partecipante estero è residente in uno Stato con cui non è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri. È uno dei chiarimenti forniti con lo schema di circolare, in versione provvisoria, sulla comunicazione dei “meccanismi transfrontalieri” cui sono tenuti contribuenti e intermediari in attuazione della direttiva Ue 2018/822 (direttiva Dac6). Considerata la rilevanza e l’alto impatto delle misure adottate, l’Agenzia sottopone a **consultazione pubblica** la bozza di **circolare**, a partire dal 28 dicembre 2020 fino al **15 gennaio 2021**, prima di provvedere alla stesura definitiva. È possibile inviare proposte all’indirizzo di posta elettronica **dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it**, al fine di permettere alle Entrate una valutazione delle osservazioni trasmesse.

Lo schema del documento sarà trasmesso anche al dipartimento delle Finanze per eventuali osservazioni che saranno recepite nel documento finale.

La circolare in consultazione fornisce chiarimenti sull’applicazione delle disposizioni contenute nella disciplina di attuazione della direttiva Dac6, con particolare riguardo all’ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, agli obblighi di comunicazione e conservazione della documentazione e alle sanzioni in caso di inadempimento. Il documento di prassi vuole fornire uno strumento di indirizzo per gli uffici e offrire un utile punto di riferimento per i soggetti obbligati alla

comunicazione, in vista della prima scadenza del 31 gennaio 2021.

Normativa di riferimento e primi scambi

L'Agenzia ricorda che l'obbligo di comunicare alle amministrazioni finanziarie i meccanismi transfrontalieri e l'obbligo, per gli Stati Membri, di scambiare in maniera automatica le informazioni relative a tali meccanismi, introdotti con la direttiva Dac6, sono stati recepiti in Italia con il **Dlgs n. 100/2020** e successivamente con il **decreto del Mef del 17 novembre 2020** e il provvedimento dell'Agenzia del 26 novembre scorso (vedi articolo "**Meccanismi transfrontalieri, le regole quando c'è l'obbligo di notifica**"). In pratica, lo scambio viene effettuato mediante la messa a disposizione delle informazioni in un registro centrale sicuro, al quale hanno accesso tutti gli Stati membri. Le amministrazioni fiscali utilizzeranno tali dati per le attività di analisi e di ricerca dei fenomeni di evasione ed elusione internazionale.

Secondo la direttiva, lo scambio automatico di informazioni ha luogo entro un mese a decorrere dalla fine del trimestre in cui le informazioni sono state comunicate all'Amministrazione. Il primo scambio automatico, a seguito dell'opzione esercitata dall'Italia ai sensi della direttiva 2020/876/Ue sul rinvio dei termini a causa dell'emergenza sanitaria, sarà effettuato entro il 30 aprile 2021 e riguarderà:

- i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, comunicati ordinariamente dai soggetti obbligati nel primo trimestre 2021
- i meccanismi transfrontalieri attuati tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020, comunicati dai soggetti obbligati entro il 30 gennaio 2021
- i meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 (data di entrata in vigore della direttiva Dac6) e il 30 giugno 2020, comunicati dai soggetti obbligati entro il 28 febbraio 2021.

I Report dell'Ocse

La circolare ricorda, inoltre, che le misure di trasparenza contenute nella normativa comunitaria trovano la loro origine nell'ambito del progetto Ocse/G20 "*Base Erosion and Profit Shifting*" (Beps) e dello scambio automatico di informazioni a livello di *Global Forum on Transparency and Exchange of information*, in particolare "*Mandatory Disclosure Rules*" (Report MDRs azione 12) e "*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*" (Report MDRs).

In particolare, il "Report MDRs azione 12" contiene raccomandazioni per gli Stati volte

all'introduzione di regimi di comunicazione obbligatoria da parte degli operatori e relativo scambio di informazioni sui meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva tra le rispettive autorità fiscali. Tra le finalità di dette misure vi è quella di permettere alle amministrazioni fiscali di disporre di informazioni tempestive, complete e pertinenti sui possibili rischi fiscali connessi alle strategie che i contribuenti intendono adottare. Ugualmente *"Report MDRs"* disegna un analogo sistema di raccolta e scambio di informazioni relativamente a schemi idonei fornire ai titolari effettivi "schermi" attraverso strutture non trasparenti.

I meccanismi transfrontalieri

L'articolo 2, comma 1, lettera a) del Dlgs n. 100/2020 di recepimento della direttiva Ue stabilisce in primo luogo che il meccanismo transfrontaliero è *"uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere"* in presenza di almeno uno delle seguenti condizioni:

- non tutti i partecipanti al meccanismo risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato
- 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
- uno o più partecipanti svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione nel Paese straniero e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione
- uno o più partecipanti, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività
- lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

Si tratta di schemi potenzialmente suscettibili di determinare effetti che sotto il profilo fiscale sono disapprovati o contrastanti con l'ordinamento. La concreta individuazione dei meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione deriva dalla lettura combinata delle misure contenute nel decreto legislativo e nel decreto ministeriale che nel loro insieme introducono un sistema di criteri selettivi focalizzati principalmente sui seguenti aspetti:

- a) la transnazionalità del meccanismo
- b) la sussistenza di almeno uno dei citati elementi distintivi
- c) la presenza di una riduzione potenziale dell'imposta dovuta in un Paese dell'Ue o in uno Stato terzo con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (articolo 6, comma 1 del decreto

ministeriale)

d) la presenza di un vantaggio fiscale principale.

Di seguito alcuni chiarimenti interpretativi forniti dall’Agenzia nella bozza in esame, su questioni specifiche.

Soggetti obbligati alla comunicazione in ipotesi di strutture complesse

In via generale, l’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero riguarda gli intermediari e il contribuente (articolo 3, comma 1, Dlgs 100/2020).

Nel caso di strutture complesse, la circolare chiarisce che nelle entità dotate di personalità giuridica, a prescindere dalla struttura organizzativa adottata, l’obbligo di comunicazione grava sul legale rappresentante della stessa.

Diversamente, in mancanza di personalità giuridica (come le associazioni tra professionisti o le società di persone) occorre distinguere a seconda che si tratti di intermediario o di contribuente.

Nel caso dell’intermediario, l’obbligo è da intendersi in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale nei confronti del partecipante, nel caso del contribuente, l’obbligo graverà esclusivamente sul rappresentante legale.

Tale scelta interpretativa ha anche riflessi sulla verifica dello *Standard* di conoscenza per il fornitore di servizi previsto dall’articolo 4 del decreto ministeriale, nonché sui soggetti cui si applicano, in caso di inadempimento, le sanzioni previste dall’articolo 12 del decreto legislativo.

Comunicazione dei meccanismi transfrontalieri e norme antielusive

Un aspetto determinante per la definizione dell’ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni riguarda il coordinamento con le norme antielusive specifiche che prevedono limitazioni dei vantaggi fiscali derivanti dall’attuazione dei meccanismi transfrontalieri. In tali casi, infatti, la previsione di una eventuale neutralizzazione degli effetti fiscali prodotti dal meccanismo transfrontaliero in sede di dichiarazione dei redditi da parte del contribuente in applicazione delle citate disposizioni, potrebbe indurre a sostenere l’irrilevanza dell’obbligo di comunicazione.

Al riguardo, la circolare chiarisce che nella determinazione degli effetti fiscali derivanti dal meccanismo transfrontaliero non si deve tener conto degli eventuali effetti limitativi derivanti da specifiche disposizioni fiscali, come, 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. 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 base a specifiche disposizioni limitative.

Assenza di un accordo sullo scambio di informazioni

Un altro tema affrontato nella circolare, per definire l'ambito oggettivo, riguarda il caso in cui il meccanismo transfrontaliero con cui il contribuente italiano realizza un potenziale vantaggio fiscale è attuato con un partecipante estero residente in uno Stato che non ha un accordo sullo scambio di informazioni con il nostro Paese.

A tal proposito la circolare chiarisce che, verificatasi la condizione della potenziale riduzione d'imposta in Italia, gli intermediari o i contribuenti sono, al ricorrere di tutte le altre condizioni, soggetti all'obbligo di comunicazione anche se il partecipante estero è residente o localizzato in uno Stato con cui non è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri.

Sanzioni in caso di inadempimento

L'articolo 12 del decreto legislativo di recepimento, nel disciplinare le sanzioni amministrative previste per la violazione degli obblighi di comunicazione in esame richiama espressamente la sanzione prevista dall'articolo 10, comma 1, del Dlgs n. 471/1997.

La circolare chiarisce che tale rinvio è da intendersi ai soli fini della misura della sanzione amministrativa pecuniaria. Di conseguenza, non risulta applicabile la sanzione accessoria (l'interdizione per una durata da tre a sei mesi dalla carica di amministratore della banca, società o ente) prevista dall'articolo 12, comma 4, del Dlgs n. 471/1997 che, nel disciplinare le ipotesi di recidiva, pur richiamando il citato articolo 10, comma 1, si riferisce esclusivamente alle violazioni previste da tale articolo, vale a dire quelle relative agli obblighi di trasmissione delle informazioni da parte degli operatori finanziari a seguito di richieste dell'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 32, comma 1, numero 7, del Dpr n. 600/1973.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/meccanismi-transfrontalieri-punto-e-scelte-interpretative>