

Normativa DAC6 e transazioni di cui all’Hallmark C.1 nell’ambito di gruppi multinazionali: luci, ombre e risvolti operativi

DAC 6 and payments between associated companies within multinational groups according to Hallmark C.1.: lights and shadows and practical aspects

di Massimo Bellini e Daniela De Lucia – xx luglio 2021

Abstract

Gli autori commentano il contenuto della circolare ministeriale 10 febbraio 2021, n. 2/E con particolare attenzione all’elemento distintivo della categoria C.1 relativo ai pagamenti tra imprese associate nell’ambito dei gruppi multinazionali, e al contenuto della comunicazione a carico dei partecipanti, mettendo in luce i chiarimenti e i dubbi ancora presenti.

Parole chiave: Direttiva 2018/822/UE, DAC6, scambio automatico di informazioni, MDR, circ. n. 2/E/2021, gruppi multinazionali, XML

Abstract

The authors comment on the content of Ministerial Circular 2E of 10 February 2021 with particular attention to the Hallmark C.1 connected to payments between associated companies within multinational groups, and to the content of the communication to be prepared by the participants, highlighting the clarifications and doubts still present.

Keywords: Directive 2018/822/UE, DAC6, automatic exchange of information, MDR, circ. n. 2/E/2021, multinational groups, XML

SOMMARIO: **1.** DAC6: luci e ombre nelle comunicazioni delle operazioni transfrontaliere riguardanti i gruppi multinazionali. - **2.** Hallmark C.1 e i riflessi nelle transazioni intercompany. - **3.** Gli elementi oggetto di comunicazione.

1. Attraverso la modifica della Direttiva 2011/16/UE che disciplina lo scambio automatico d’informazioni tra gli Stati membri nel settore fiscale, la Direttiva 2018/822/UE (di seguito anche “Direttiva DAC 6” o “Direttiva”), entrata in vigore il 25 giugno 2018, ha introdotto nuove iniziative nel settore della trasparenza fiscale a livello dell’Unione Europea, in linea con l’Action 12 del piano d’azione dell’OCSE *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

L’obiettivo è stato quello di fornire agli Stati Membri un nuovo strumento per proteggere le proprie basi imponibili dall’erosione dovuta alla crescente evoluzione e sofisticazione delle strutture di pianificazione fiscale aggressiva, consentendo di

ottenere informazioni complete, pertinenti e tempestive riguardo meccanismi transfrontalieri che presentassero determinate caratteristiche (c.d. elementi distintivi o Hallmarks) di elusione e abuso fiscale.

I lavori di recepimento della Direttiva avrebbero dovuto concludersi entro il 31 dicembre 2019, con una entrata in vigore della normativa DAC 6 al 1° luglio 2020. La maggior parte dei Paesi Europei, come anche l'Italia, ha sfruttato l'estensione fornita dalla Commissione Europea di sei mesi, connessa all'emergenza Covid-19, per la data di recepimento della normativa e quindi di entrata in vigore del nuovo obbligo. Nell'ordinamento italiano, tramite il D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100 (D.Lgs. n. 100/2020) - conforme alla Direttiva DAC 6 ed anzi, per la verità, che ha riprodotto piuttosto fedelmente le disposizioni ivi contenute - è stata data attuazione alla normativa di emanazione comunitaria.

Al D.Lgs. n. 100/2020, a completamento del quadro delle norme nazionali attuative della Direttiva, hanno fatto seguito il D.M. 17 novembre 2020 ("Decreto") in cui è stata fornita la prima disciplina di dettaglio della Direttiva e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 26 novembre 2020, prot. n. 364425 ("Provvedimento") tramite cui sono state identificate le modalità tecniche per la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri da parte di intermediari e contribuenti.

Il 28 dicembre 2020 è stata infine pubblicata la bozza di circolare dell'Agenzia dell'Entrate contenente i chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri. Si è quindi avviata la procedura di consultazione pubblica, che si è conclusa il 15 gennaio 2021, e che ha visto la partecipazione delle associazioni di categoria e degli operatori interessati che hanno fornito i propri commenti e richiesto numerosi chiarimenti al fine di dirimere molti dubbi ed elementi incerti che erano emersi dalla lettura della bozza di circolare ed insiti nel testo normativo italiano di recepimento della direttiva europea.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 10 febbraio 2021 la versione definitiva del documento, la circolare n. 2/E ("circolare"). Pur contenendo alcune indicazioni utili ai fini di poter individuare le comunicazioni riportabili entro la prima scadenza del 28 febbraio 2021, la circolare ha nell'introduzione precisato che saranno elaborati successivi documenti di prassi per rispondere a quesiti specifici posti durante la consultazione. Lo stesso "Oggetto" della circolare infatti, è stato integrato specificando che trattasi di "primi chiarimenti". E numerosi sono i dubbi che rimangono ancora agli operatori, che si trovano a dover affrontare l'analisi di un potenziale meccanismo transfrontaliero riportabile, in merito all'esistenza di uno o più degli Hallmark, alla verifica della riduzione di imposta e del criterio del vantaggio principale, c.d. *Main Benefit Test*.

2. Nell'ambito dei gruppi multinazionali, un grande impatto sulla quotidianità delle transazioni potenzialmente soggette all'obbligo di notifica è dato dai meccanismi che prevedono pagamenti deducibili tra imprese associate a fronte di ricavi a tassazione nulla o ridotta, ovvero l'Hallmark della categoria C.1. Rispetto a tale fattispecie molti

sono stati i chiarimenti inclusi nella circolare 2/E del 10 febbraio 2021, sebbene rimangano, rispetto ad alcune fattispecie, dei dubbi interpretativi che rendono incerta la comunicabilità dell'*arrangement*.

Quale primo elemento da porre in evidenza nel valutare l'applicabilità dell'Hallmark C.1 – e del solo Hallmark E.2 nell'ambito della categoria E - è che tutti gli elementi distintivi racchiusi in tale categoria risultino integrati esclusivamente laddove il pagamento avvenga tra imprese associate come definite dall'art. 2, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 100/2020 e tenendo conto di quanto specificato dall'art. 8, comma 2, D.M. 17 novembre 2020. In particolare, rappresenta impresa associata, a norma del D.Lgs. n. 100/2020, un soggetto che svolge attività di impresa e che, alternativamente: 1) esercita un'influenza dominante, sulla base di vincoli azionari o contrattuali, nella gestione di un altro soggetto ai sensi dell'art. 2 D.M. 14 maggio 2018, in materia di prezzi di trasferimento; 2) ha una partecipazione superiore al 25% del capitale o del patrimonio di un altro soggetto; 3) ha più del 25% dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria di un altro soggetto. Nel caso in cui il soggetto detenga più del 50% dei diritti di voto è considerato detentore del 100% dei diritti stessi; 4) ha diritto ad almeno il 25% degli utili di un altro soggetto. Ai fini del computo delle percentuali si tiene conto delle percentuali di partecipazione o diritti di voto posseduti dai familiari della persona fisica di cui all'art. 5, comma 5, TUIR.

Il D.M. 17 novembre 2020 ha poi fornito dei chiarimenti in merito alla definizione di impresa associata. In particolare ha previsto che: a) nel caso in cui più di un soggetto partecipi alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili dello stesso soggetto, tutti soggetti coinvolti sono considerati imprese associate; b) nel caso in cui i medesimi soggetti partecipino, alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili di più di un soggetto, tutti i soggetti coinvolti sono considerati imprese associate; c) un soggetto che agisce congiuntamente con un altro soggetto in relazione ai diritti di voto o alla proprietà del capitale di un'entità è considerato detentore di una partecipazione in tutti i diritti di voto o nell'intera proprietà del capitale dell'entità detenuti dall'altro soggetto; d) il rispetto dei requisiti di cui dell'art. 2, comma 1, lettera e), D.Lgs. n. 100/2020 è determinato moltiplicando le percentuali delle partecipazioni attraverso i livelli successivi (c.d. effetto demoltiplicativo), fermo restando che un soggetto che detiene più del 50% dei diritti di voto è considerato detentore del 100% di tali diritti. Sicuramente i livelli per la verifica della definizione di impresa associata sopra individuati devono essere attentamente e separatamente valutati rispetto ai criteri disposti dal D.M. 14 maggio 2018 in materia di prezzi di trasferimento in quanto vi è un ampliamento della platea di soggetti da considerarsi ai fini della disciplina DAC 6 rispetto ad una analisi di transfer pricing.

Nell'ambito dei criteri rilevanti da valutare per considerare una impresa come associata, si osserva come il legislatore abbia trasposto anche all'interno della normativa DAC 6, il concetto di controllo congiunto (c.d. *acting together concept*), per cui assume rilevanza, ai fini della sussistenza del requisito del controllo, la detenzione dei diritti di voto ovvero del capitale di una entità in concerto con altri soggetti (ad esempio, patti parasociali). Tale definizione era già stata introdotta

recentemente nella normativa italiana all'interno del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 di recepimento delle Direttive ATAD 1 e ATAD 2, ai fini delle disposizioni *anti-hybrid*.

L'adozione di questa definizione *ad hoc* di imprese associate rende non facile la gestione degli adempimenti DAC 6 anche alla luce del fatto che, come già precisato, tale definizione non rileva ai fini dei rapporti intercompany di cui agli Hallmark E1 ed E3 per cui è applicabile la definizione prevista dalla normativa sui prezzi di trasferimento.

Passando al contenuto dell'elemento distintivo in commento, la circolare introduce l'argomento con alcune considerazioni di rilievo in merito a due principi fondamentali che costituiscono elementi caratterizzanti di tale Hallmark C.1, ovvero la "natura" e il "destinatario" del pagamento.

Con riferimento all'identificazione della "natura" del pagamento, si osserva preliminarmente che rilevano solamente i pagamenti effettuati che generano, per il contribuente, componenti negativi di reddito fiscalmente deducibili. Di conseguenza risulta ragionevole ritenere che un pagamento di un dividendo ad una impresa associata, non essendo un componente negativo di reddito deducibile per il contribuente italiano, non possa integrare l'Hallmark in esame. Di contro, ad esempio, nell'ambito di un finanziamento che prevede pagamenti di interessi deducibili tra imprese associate, al verificarsi (i) di uno o più elementi distintivi nella categoria dell'Hallmark C.1; (ii) del criterio della riduzione di imposta e ove richiesto; (iii) del criterio del vantaggio principale, il meccanismo risulterebbe un meccanismo transfrontaliero riportabile. A tal proposito nulla viene chiarito dalla circolare in merito al concetto di deducibilità e se debba trattarsi esclusivamente di un componente che genera effettivamente una deduzione dal reddito imponibile, ovvero si debbano anche includere pagamenti la cui deduzione sia rimandata per effetto dell'applicazione di specifiche normative, quali ad esempio l'art. 96 TUIR, attendendo quindi il momento in cui viene integrato il requisito della deducibilità per valutarne la comunicazione. Data la *ratio* della norma e i primi chiarimenti forniti nella circolare, pare ragionevole ritenere che anche meccanismi che generano pagamenti la cui deducibilità sia temporaneamente sospesa, debbano essere in ogni caso, al sussistere di tutte le altre condizioni, comunicati. Vale infatti la pena ricordare che l'obbligo di comunicazione sorge entro 30 giorni dal momento in cui è stata avviata l'attuazione che, a norma dell'art. 2 D.M. 17 novembre 2020, risulta essere il momento in cui il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici. Una comunicazione quindi che attenda l'esito della deducibilità effettiva del componente risulterebbe tardiva rispetto ai termini richiesti dalla normativa. A tal proposito può essere inoltre utile menzionare quanto riportato dall'Action Plan 2 dell'OCSE - *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, per cui il termine deducibile si riferisce in generale a qualsiasi pagamento che è potenzialmente deducibile dal reddito imponibile di un contribuente in base alla normativa nazionale (cfr. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements - Action Plan 2*, Par. 30: "*A payment will be treated as «deductible» if, after a proper consideration of the*

character of the payment and its tax treatment under the laws of the payer jurisdiction, the payer is entitled to take the payment into account as a deduction in calculating its taxable income. Par. 389: The concept of «deduction» and «deductible» refer to an item of expenditure that is eligible to be offset against a taxpayer's ordinary income when that person's liability to income tax under the laws of the taxpayer's jurisdiction").

Ulteriore considerazione circa la nozione di pagamento, che deriva dal chiarimento fornito in merito al concetto di componente negativo di reddito fiscalmente deducibile, concerne l'inclusione o meno in tale categoria di situazioni che non prevedono un pagamento nella realtà, quali, ad esempio, le variazioni fiscali in diminuzione derivanti dall'applicazione dell'ACE o da aggiustamenti di prezzo in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento. A tal proposito, da una interpretazione letterale dell'elemento distintivo, si ritiene che debba sussistere una obbligazione contrattuale connessa ad un meccanismo che prevede pagamenti tra imprese associate, in linea con quanto riportato dall'Action Plan 2 dell'OCSE - *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* (anche in questo caso si veda sempre quanto definito all'interno dell'Action Plan 2, con riferimento al concetto di "Payment" (pag. 123): "(...) *it does not extend to payments that are only deemed to be made for tax purposes and that do not involve the creation of economic rights between parties*").

In tale ambito risulta conseguentemente ragionevole ritenere che la nozione di pagamento debba essere intesa nella sua accezione più ampia e quindi considerata sia nell'accezione di adempimento di tipo "satisfattorio" dell'obbligazione sia nell'accezione adempimento dell'obbligazione tramite compensazione.

Da ultimo si rileva che la circolare ha chiarito, sempre in merito alla natura dei pagamenti da considerare, che vadano inclusi anche quelli figurativi tra stabile organizzazione (con credito o esente) e casa madre, ovvero tra stabili organizzazione della medesima casa madre.

L'ulteriore elemento fondamentale su cui la circolare fornisce chiarimenti, è la nozione di "destinatario". Numerosi sono gli spunti interessanti che emergono dalla lettura della circolare, tra cui i pagamenti a soggetti interposti, a società o enti fiscalmente trasparenti nello Stato di costituzione e i pagamenti a stabili organizzazioni.

Per quanto riguarda i pagamenti a soggetti interposti, viene chiarito che qualora il pagamento sia effettuato ad una impresa per il tramite di un soggetto interposto, che non abbia alcuna funzione significativa sotto il profilo economico-finanziario con riferimento alla transazione da cui origina il pagamento e che può essere un'impresa associata o terza, le verifiche per la sussistenza dell'Hallmark debbano essere effettuate sul soggetto primo pagatore e rispetto al destinatario finale dei pagamenti. Sebbene sia stato fornito tale importante chiarimento, non risulta essere di immediata interpretazione, e conseguente applicazione, il concetto di "*alcuna funzione significativa sotto il profilo economico-finanziario*" da applicarsi al soggetto interposto per verificare se lo stesso debba qualificarsi come tale. Sarebbe utile

ottenere maggiori chiarimenti circa le “funzioni significative” che debbano essere svolte da tale soggetto e se si debba fare riferimento a definizioni utilizzate ai fini del transfer pricing (ad esempio, attività a basso valore aggiunto, ecc.), anche se potrebbe trattarsi di operazioni con parti terze.

Con riferimento ai soggetti fiscalmente trasparenti, i destinatari del pagamento transfrontaliero, in ragione della quota di loro spettanza, vanno individuati secondo i criteri specificati, ovvero:

- se l'entità è considerata trasparente anche dallo Stato in cui il socio è fiscalmente residente, il destinatario del pagamento coincide con il socio (partner) della stessa entità trasparente;
- se invece l'entità è considerata opaca nello Stato del partner, il destinatario è l'entità medesima. Qualora lo Stato di costituzione dell'entità trasparente non assoggetti ad imposizione il socio rispetto ai redditi conseguiti a lui imputati, quest'ultima sarà considerata non residente in alcuna giurisdizione, e conseguentemente l'operazione risulta integrare l'Hallmark C.1 (a). Qualora invece lo Stato di costituzione dell'entità trasparente assoggetti ad imposizione i redditi del socio non residente, va verificato il livello di tassazione che il socio sconta nello Stato di costituzione dell'entità trasparente al fine di verificare la potenziale integrazione dell'Hallmark C.1 (b) (i). Con riferimento a tale specifico Hallmark si ricorda che la circolare ha chiarito che lo stesso risulti integrato in caso di aliquota nominale, del Paese di riferimento di residenza del percettore, inferiore all'1%.

Tale impostazione circa i soggetti trasparenti, risulta allineata con quella dei principali Paesi europei, quali ad esempio UK, Francia, Germania, Danimarca per cui, in caso di pagamenti a entità trasparenti, la verifica, è stato chiarito, debba essere effettuata in capo al socio, assoggettato ad imposizione. Anche in tale circostanza, sebbene sia stata chiarita la necessità di effettuare la verifica in capo al partner dell'entità trasparente, risultano ancora dei dubbi applicativi per quelle situazioni in cui vi sia una moltitudine di soggetti partner dell'entità trasparente, per cui si possono ravvisare contemporaneamente situazioni di Paesi che considerano l'entità opaca e altri trasparente. Inoltre, si pensi a quei casi in cui vi sia una difficoltà obiettiva, per l'intermediario fornitore di servizi, nel verificare la posizione di ciascuno dei partner dell'entità trasparente. A tal proposito è ragionevole ritenere che il concetto di standard di conoscenza, utilizzabile esclusivamente per l'intermediario fornitore di servizi e l'impossibilità (non richiesta) di effettuare una due diligence al fine di verificare la sussistenza dei requisiti che integrino l'elemento distintivo, esoneri l'intermediario, fornitore di servizi dalla comunicazione. Rispetto al contribuente invece, per cui in base ai chiarimenti forniti dalla stessa circolare, non è applicabile il “limite” dello standard di conoscenza, un approccio pragmatico sarebbe quello di considerare comunque come riportabili esclusivamente quei meccanismi per cui vi siano le informazioni che permettano di confermare il realizzarsi di uno o più Hallmark.

Sempre in merito alla nozione di regime di trasparenza, si ricorda che il D.M. 17 novembre 2020, all'art. 8 ha chiarito che i soggetti in regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 5, 115 e 116 TUIR (e regimi stranieri analoghi) non possano essere considerati come contribuenti non soggetti ad imposta sul reddito delle società o soggetti ad una aliquota pari a zero o prossima allo zero.

Infine, dopo aver chiarito che l'Hallmark in esame rileva anche per i pagamenti figurativi tra stabile organizzazione e casa madre o tra stabili organizzazioni della medesima casa madre, l'ultima precisazione riguarda le situazioni in cui il pagamento viene effettuato nei confronti di una stabile organizzazione di una impresa associata in regime di branch exemption. In tale circostanza viene chiarito che, se lo Stato in cui si trova la stabile organizzazione non ravvisi l'esistenza della stabile, allora il destinatario del pagamento risulta essere la casa madre, integrando conseguentemente l'Hallmark C.1 (c), beneficiando il pagamento di una esenzione. Nell'ipotesi invece in cui il destinatario del pagamento sia la stabile organizzazione, in quanto riconosciuta nello Stato in cui si trova, il pagamento risulta attribuito alla stessa stabile organizzazione.

Esaminando le rimanenti categorie di Hallmark nell'ambito del C.1, interessanti chiarimenti sono stati forniti dalla circolare in commento in merito alla categoria dei Paesi considerati collettivamente come non collaborativi di cui all'Hallmark C.1 (b) (2). Nella versione in bozza della circolare pubblicata al 28 dicembre 2020, con riferimento alla lista OCSE la scelta era stata per i Paesi che presentavano 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". Tale impostazione avrebbe comportato l'inclusione di numerosi Paesi con cui le aziende italiane comunemente intrattengono rapporti commerciali, tra cui Malta e la Turchia. La versione definitiva della circolare pubblicata il 10 febbraio ha invece modificato tale impostazione e optato per la lista OCSE/G20 "List of Jurisdictions which have not made satisfactory progress in implementing the international tax transparency standards" che sostanzialmente porta, attualmente, all'individuazione di 5 Paesi (Repubblica Dominicana, Niue, Sint Marteen, Trinidad e Tobago, Anguilla) da considerare per l'applicazione di tale elemento distintivo. Per quanto concerne invece l'elenco predisposto dall'Unione Europea, il Consiglio Europeo ha approvato nella riunione del 22 febbraio u.s. l'inserimento della Dominica nella lista UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali e lo spostamento di Barbados nella lista dei Paesi attualmente sotto monitoraggio per l'attuazione delle riforme. In seguito a tale ultimo aggiornamento, 12 Paesi continuano a figurare nella lista delle giurisdizioni non cooperative: Samoa americane, Anguilla, Dominica, Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu e Seychelles. La circolare infine conclude ricordando che le liste sono aggiornate periodicamente e di conseguenza, nell'ottica di fornire un elemento obiettivo di riferimento, è stato chiarito che l'elenco degli Stati da prendere in considerazione debba essere quello

reso pubblico alla data in cui sorge l'obbligo di comunicazione DAC 6 ai sensi dell'art. 7 D.Lgs. n. 100/2020 e dell'art. 2, comma 5, Decreto.

Nell'ambito dell'elemento distintivo C.1 (c), concernente pagamenti che beneficiano di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali, la circolare ha precisato che la condizione prevista dall'elemento distintivo si riferisce specificatamente al concetto di "pagamento", per cui l'analisi deve essere riferita esclusivamente al componente reddituale correlato al pagamento transfrontaliero e non allo "status soggettivo" del destinatario. Con riferimento invece al concetto di esenzione, è stato precisato che ci si debba riferire a situazioni in cui il componente reddituale correlato al pagamento non sia assoggettato alle pertinenti imposte nello Stato del destinatario quale conseguenza del riconoscimento di sgravi fiscali nella forma di esenzioni, esclusioni dalla base imponibile, riduzioni d'imposta, compensazioni, rimborsi e crediti di imposta legati ad agevolazioni. Nessun altro chiarimento è stato fornito rispetto a come tali sgravi, esclusioni, riduzioni debbano essere intesi. A tal proposito può essere utile menzionare come nei lavori preparatori di definizione del testo della Direttiva (*Interinstitutional File: 2017/0138 (CNS)*) la proposta fosse di includere pagamenti che beneficiassero di una esenzione parziale o totale dalle imposte, mentre nella versione finale della Direttiva, confermata nel testo del D.Lgs. n. 100/2020 è richiamato esclusivamente il concetto di esenzione totale. Nonostante questo importante chiarimento, potrebbero rimanere dei dubbi circa alcune fattispecie concrete che richiamano il concetto di esenzione ma che risultano di dubbia interpretazione, quali ad esempio la presenza di perdite fiscali a totale abbattimento del reddito imponibile del soggetto percettore (e quindi non del solo pagamento) ovvero crediti di imposta legati ad agevolazioni (menzionati dalla circolare) per cui difficilmente si possa riscontrare la perfetta coincidenza tra componente positivo e sua totale esenzione.

Una ulteriore riflessione merita l'elemento distintivo che pone attenzione ai regimi fiscali preferenziali, di cui all'Hallmark C.1 (d). A tal proposito, la circolare ha chiarito che il concetto di regime preferenziale sia quello desumibile dal rapporto *OCSE Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report* del progetto BEPS, che fa riferimento a quei regimi di tassazione agevolata che, in ragione delle loro caratteristiche (ad esempio, basso livello di tassazione effettiva, mancanza di requisiti sostanziali delle attività agevolate, scarsa trasparenza), sono ritenuti potenzialmente dannosi, in quanto concretamente utilizzabili per pratiche di pianificazione aggressiva a livello internazionale. In tal senso, la circolare ricorda che l'OCSE, tramite la pubblicazione di rapporti periodici (*Harmful Tax Practices - Progress Report on Preferential Regimes*), riporta regolarmente l'avanzamento dei lavori del *Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)*, ponendo in essere un "monitoraggio" riguardante trattamenti fiscali specifici accordati da singoli Stati o giurisdizioni fiscali per incentivare determinati tipi di attività o investimenti in zone geografiche definite, con riferimento ai Paesi aderenti al cosiddetto "Quadro Inclusivo" (*OECD inclusive framework*), attribuendo loro un giudizio sulla base della sussistenza o meno dei

requisiti richiesti dagli standard internazionali per considerare un regime “non dannoso”. Seguendo tale impostazione la circolare conclude affermando che possono essere considerati come regimi non preferenziali esclusivamente quelli per i quali a seguito di verifica da parte dell’OCSE sia stato loro attribuito il giudizio di “non dannoso” (*Not harmful*). In merito come indicato nell’ultima versione del rapporto di novembre 2020, il Patent box italiano è classificato come “non dannoso” per le operazioni poste in essere dal 25 giugno 2018 e quindi è escluso dall’obbligo di comunicazione. È infatti considerato dannoso solo per le opzioni per l’agevolazione dei marchi d’impresa esercitate nel periodo 1° luglio 2016 – 31 dicembre 2016 (si ricorda che a partire dal 1° gennaio 2017 l’opzione per i marchi non è più esercitabile). Anche tali opzioni sono escluse dagli obblighi di comunicazione in quanto poste in essere prima della data del 25 giugno 2018 a prescindere dal fatto che gli effetti del beneficio permangano anche dopo tale data, avendo l’opzione validità di 5 anni.

Sebbene quindi sia stato fornito un importante chiarimento in merito alla nozione di regime fiscale preferenziale ed alla sua assimilazione al concetto di regime dannoso (che non risulterebbe in linea con quanto specificato nel *Working Party IV – Direct Taxation - 24 September 2018 prepared by the Commission Services*, secondo cui il concetto di regime preferenziale doveva essere più ampio del concetto di regime dannoso), rimangono comunque dei dubbi circa l’applicazione dell’Hallmark a quelle normative e Paesi che non risultano menzionati o inclusi nei documenti predisposti dal FHTP. Inoltre, seguendo la conclusione riportata dalla circolare, ne deriva che tutti quei regimi cui sia stato attribuito loro una classificazione diversa da “*not harmful*” debbano essere considerati come regimi preferenziali, quali ad esempio, “*In the process of being amended*”, “*Potentially harmful but not actually Harmful*”, “*Under review*”. Emerge ad esempio che il regime *Foreign Derived Intangible Income* (c.d. FDII), vigente negli Stati Uniti, potrebbe integrare l’applicazione dell’Hallmark C.1d) in quanto classificato nel report Ocse come “*under review*”.

3. Nell’ambito delle transazioni oggetto di monitoraggio, la predisposizione di una procedura, di una chek-list o comunque di linee guida interne all’azienda che permettano di individuare i ruoli, le responsabilità, i percorsi decisionali in linea con la governance aziendale, risulta quanto meno opportuno per gestire la compliance DAC 6 in un contesto aziendale strutturato e che si conclude, in caso di esito positivo, nella predisposizione e invio della comunicazione.

Al termine del percorso di analisi dell’applicabilità di uno o più elementi distintivi al meccanismo, e che risulti riportabile, il passaggio conclusivo risulta infatti essere la predisposizione del file XML da inviare all’Agenzia delle Entrate sulla base delle specifiche tecniche allegate al Provvedimento. Non esiste infatti un modello ministeriale da compilare ma solo un software reso disponibile dall’Agenzia delle Entrate che passo dopo passo, guida il soggetto obbligato alla comunicazione all’individuazione delle informazioni rilevanti e alla creazione del file XML da trasmettere. A tal proposito si ricorda che l’Italia, come alcuni altri Paesi, quali la Francia, permette anche agli intermediari telematici (tramite l’indicazione del solo

“CodiceFiscaleFornitore” all’interno del tracciato XML) di poter effettuare le comunicazioni senza che gli stessi abbiano avuto alcun ruolo all’interno del meccanismo transfrontaliero.

Arrivando alle informazioni da includere all’interno del file XML, l’art. 6 D.Lgs. n. 100/2020 individua quelli che sono gli elementi oggetto di comunicazione, recependo il contenuto di quanto incluso nell’art. 8-*bis-ter*, paragrafo 14 della Direttiva. Maggiori dettagli poi circa il contenuto della comunicazione sono stati integrati con le previsioni contenute del Decreto, nel Provvedimento e nella circ. n. 2/E/2021 che hanno meglio chiarito alcuni aspetti degli elementi da includere all’interno del file XML oggetto di comunicazione.

Ai fini della comunicazione, possono essere individuate tre distinte categorie di informazioni che permettono di delineare il meccanismo, in particolare trattasi (i) dell’identificazione dei soggetti coinvolti, (ii) della descrizione del meccanismo e dei relativi Hallmark rilevanti e (iii) delle informazioni a corollario dell’*arrangement* quale data di avvio dell’attuazione, valore del meccanismo e disposizioni nazionali di riferimento.

Con riferimento all’identificazione dei soggetti coinvolti, la comunicazione deve contenere obbligatoriamente l’identificazione dei partecipanti, ovvero degli intermediari e dei contribuenti interessati nonché dei soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti, fornendo tutti i relativi dati anagrafici (il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l’indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF - numero di identificazione fiscale). In merito all’identificazione dei partecipanti, si ricorda che è definito contribuente qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell’attuazione, un meccanismo transfrontaliero. A completamento del quadro identificativo dei soggetti, la comunicazione deve includere l’identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati, nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo, e l’identificazione di qualunque altro soggetto (nella Direttiva il riferimento è ad “*any other affected person*”) potenzialmente interessato dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile. Con riferimento a tali elementi la circolare non fornisce alcun ulteriore chiarimento limitandosi quindi a riportare quanto indicato dall’art. 6 D.Lgs. n. 100/2020. Risulta di interesse il paragone con alcune linee guida pubblicate dalle altre giurisdizioni in cui viene esplicitato il concetto di “*any other affected person*” e per cui sostanzialmente i Paesi membri tra cui UK, Irlanda, Germania, Francia intendono che tale categoria sia rappresentata da qualsiasi soggetto diverso dagli intermediari, dai contribuenti pertinenti (*Relevant Tax Payer*) e imprese associate che abbia comunque partecipato al meccanismo. Altri Paesi invece, quali la Repubblica Ceca considerano che tale informazione debba includere l’elencazione dei soggetti non partecipanti al meccanismo ma che abbiano comunque avuto un impatto indiretto dalla transazione. A completamento di ciò, è comunque opportuno sottolineare che il Provvedimento ha individuato tale informazione come facoltativa.

Completata l'identificazione dei soggetti che beneficiano del meccanismo, il fulcro della comunicazione riguarda la descrizione del meccanismo transfrontaliero, di cui deve essere elaborata una sintesi redatta in lingua italiana e corredata da una breve relazione in lingua inglese, nonché gli elementi distintivi presenti nel meccanismo che lo rendono oggetto di comunicazione. Inoltre, la descrizione del meccanismo deve essere integrata, come previsto dal punto 3.2 del Provvedimento, fornendo l'indicazione del nome (elemento "Discolsure_Name" del tracciato XML) con il quale è comunemente noto detto meccanismo.

Infine, nell'ultima categoria delle informazioni da includere nella comunicazione, risultano esservi gli ulteriori elementi che completano l'identificazione dell'*arrangement*, ovvero la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero, il valore e le disposizioni nazionali di riferimento.

Con riferimento alla data di avvio dell'attuazione, come chiarito dal Decreto, questa corrisponde al momento in cui il contribuente ha compiuto il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo e del valore del meccanismo. Per quanto concerne il valore, come stabilito dal Decreto, occorre invece distinguere tra elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari e l'utilizzo di strutture offshore opache, di cui alla lettera D ed altri elementi distintivi di cui alle lettere A, B, C ed E. In particolare, per gli Hallmarks diversi dalla lettera D, il valore da dichiarare è dato dal vantaggio fiscale derivabile dal meccanismo transfrontaliero, ossia la differenza tra le imposte da assolvere sulla base del meccanismo dichiarato e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza dello stesso. La circolare ha infine chiarito che, essendo il valore una informazione richiesta obbligatoriamente, che quindi non è omissibile, è possibile indicare il valore "0", qualora non sia determinabile il valore del meccanismo transfrontaliero. Andrebbe però precisato quando in pratica ciò possa accadere posto che sono comunque richiesti i calcoli della riduzione di imposta e vantaggio principale per determinare se il meccanismo è riportabile. Così come previsto dalla Direttiva, il contenuto della comunicazione deve includere le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero. A tal proposito la circolare ha specificato che trattasi anche delle disposizioni nazionali che sono alla base del meccanismo transfrontaliero.

Si noti che non sono previste soglie minime di applicazione per cui, anche un vantaggio fiscale di pochi euro, determina, di fatto, la riportabilità del meccanismo.

A conclusione degli obblighi di comunicazione è opportuno ricordare che i contribuenti che attuano il meccanismo transfrontaliero, inoltre, sono tenuti ad indicare il numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato. Ovviamente tale obbligo dichiarativo risulta essere esclusivamente a carico dei contribuenti tenuti a presentare le pertinenti dichiarazioni fiscali in Italia e che deve essere reiterato in relazione a ciascun periodo d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero produce i suoi effetti fiscali.

Le informazioni inviate all'Amministrazione finanziaria saranno poi oggetto di scambio con gli altri Paesi membri. A tal proposito lo scambio automatico di informazioni avrà luogo entro un mese a decorrere dalla fine del trimestre in cui le informazioni sono state comunicate all'Amministrazione e il primo scambio automatico è avvenuto quindi entro il 30 aprile 2021.

Con riferimento alle informazioni trasmesse all'Amministrazione finanziaria e scambiate con gli altri Stati membri, si ricorda quanto contenuto nella Direttiva e ribadito all'interno del D.Lgs. n. 100/2020 per cui la mancata reazione dell'Amministrazione finanziaria a fronte della comunicazione del meccanismo transfrontaliero da parte dell'intermediario o del contribuente non comporta l'accettazione della validità o del trattamento fiscale dello stesso. Coerentemente la circolare ha indicato che la comunicazione di un meccanismo rilevante da parte di un intermediario o contribuente non costituisce di per sé ammissione di condotta elusiva o evasiva.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARONI G., *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, *Rivista telematica diritto tributario*, 24 febbraio 2020

BELLINI M. – DI TRAPANI S., *DAC 6 e transfer pricing. Commenti sulla categoria di Hallmark E*, in *Rivista telematica diritto tributario*, 21 luglio 2020

MASSAROTTO S., *L'applicazione della DAC 6 ai prodotti e servizi finanziari: gli Hallmarks alla ricerca del vantaggio fiscale "indebito"?* (nota a D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020), in *Rivista telematica diritto tributario*, 21 settembre 2020 e la bibliografia ivi indicata

PACELLI F. - PALAZZI P., *DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla "compliance" preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, 8-9, 755-762