

## NOTA 10/2020

### DAC6 - DECRETO MINISTERIALE DEL 17 NOVEMBRE 2020 – ATTUAZIONE DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 100/2020

Con il decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 è stata data attuazione alla direttiva 2018/822/UE 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 comunicazione.

Tale disciplina si colloca nel quadro delle iniziative internazionali avviate sulla base dell'azione 12 del BEPS, fra le quali rientrano le misure adottate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) per far fronte ai meccanismi di elusione dello standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard – CRS*) e alle strutture *offshore* opache e concretizzatesi nel Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni "*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*" (MDR) approvato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE l'8 marzo 2018.

In ragione di ciò, il citato decreto legislativo fornisce una disciplina sistematica della materia regolamentando lo scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri tra l'Agenzia delle entrate e le altre autorità competenti sia degli Stati membri sia di giurisdizioni estere con le quali siano in vigore specifici accordi sullo scambio automatico di informazioni su tali meccanismi. Questi ultimi si sostanziano in sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva aventi un elemento transfrontaliero.

Il medesimo decreto legislativo introduce disposizioni sull'obbligo di raccolta di tali informazioni da parte di intermediari (soggetti coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione di tali meccanismi) e la successiva comunicazione all'Agenzia delle entrate.

In tale contesto, l'articolo 5, comma 2, del decreto stabilisce che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le regole tecniche per l'applicazione delle disposizioni in esso contenute, ivi compresa l'individuazione degli elementi distintivi dei meccanismi transfrontalieri, nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti a ottenere un vantaggio fiscale.

Il DM 17 novembre 2020 ha dato attuazione all'art. 5, comma2, del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100.

Di seguito si sintetizzano le disposizioni più importanti. **L'articolo 1** contiene le definizioni dei termini che sono utilizzati nell'ambito delle disposizioni presenti nel decreto e, in particolar modo, nella descrizione degli elementi distintivi dei meccanismi transfrontalieri elencati nell'articolo 6. Si definiscono sia gli elementi soggettivi (ad esempio, promotore e fornitore di servizi) sia quelli oggettivi (ad esempio, conto finanziario e attività finanziaria).

Le prime definizioni contenute nell'articolo in esame, lettere a) e b), specificano cosa si intende per promotore e fornitore di servizi, esplicitando che con tali termini si fa riferimento agli intermediari indicati all'articolo 2, comma 1, lettera c), numeri 1 e 2 del decreto legislativo che si qualificano in modo diverso l'uno dall'altro in base all'attività svolta. In relazione a tale suddivisione, il promotore è colui che è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un'altra persona, mentre il fornitore di servizi è colui che fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero.

Questa distinzione rileva ai fini dell'applicazione dello standard di conoscenza, richiesto solo per gli intermediari fornitori di servizi.

Alla lettera c) del comma 1, viene specificato che per "vantaggio extra fiscale" deve intendersi qualunque vantaggio economico quantificabile, di natura non fiscale, derivante dal meccanismo transfrontaliero.

Le lettere da e) a i) del comma 1 contengono le definizioni di conto finanziario, istituzione finanziaria, attività finanziaria, titolare del conto e di persone che esercitano il controllo. Tali definizioni rilevano ai fini della sussistenza degli elementi distintivi riguardanti i meccanismi di elusione dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari e le strutture offshore opache. Per l'individuazione dei termini sopra indicati si è fatto riferimento alle definizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, con il quale è stata data attuazione alla direttiva 2014/107/UE e al CRS approvato in sede OCSE.

Pertanto, per "conto finanziario" si intende un conto intrattenuto presso una qualsiasi istituzione finanziaria; in tale nozione rientrano, con le indicazioni e le esclusioni appositamente previste all'articolo 1, comma 2, del citato decreto ministeriale 28 dicembre 2015, i conti di deposito, i conti di custodia a beneficio di un terzo che detiene una o più attività finanziarie, le quote nel capitale di rischio e di debito dell'istituzione finanziaria, qualsiasi contratto di assicurazione per il quale è misurabile un valore maturato e qualsiasi contratto di rendita emesso da un'istituzione finanziaria.

Per “istituzione finanziaria” si intende un’istituzione di custodia, un’istituzione di deposito, un’entità di investimento e un’impresa di assicurazioni specificata come individuate nell’articolo 1, comma 1, del medesimo decreto ministeriale 28 dicembre 2015.

Per quanto riguarda il concetto di “attività finanziaria”, si precisa che si tratta di valori mobiliari, quote in società di persone, merci quotate, swap e accordi analoghi, contratti assicurativi o contratti di rendita o qualsiasi quota di partecipazione, inclusi i contratti su futures o forward od opzioni in valori mobiliari, in società di persone, in merci quotate, in swap, in contratti di assicurazione o contratti di rendita. Sono esclusi gli interessi diretti non debitori su beni immobili.

Il concetto di “titolare del conto” va inteso come la persona elencata o identificata quale titolare del conto finanziario da parte dell’istituzione finanziaria presso cui è intrattenuto il conto. Valgono le precisazioni e le esclusioni previste all’articolo 1, comma 2, lett. s), del decreto ministeriale del 28 dicembre 2015.

Con riferimento alle “persone che esercitano il controllo” tale locuzione designa le persone fisiche che esercitano il controllo su un’entità; qualora l’entità interessata sia un *trust*, questa espressione ha un’accezione molto ampia ricomprendendo oltre al *trustee*, anche il disponente, l’eventuale protettore, il beneficiario e ogni altra persona fisica che esercita il controllo sull’entità o, per quanto riguarda altri dispositivi, abbia funzioni equivalenti. La lettera q) dell’articolo 1, comma 2, del citato decreto ministeriale precisa che tale espressione deve essere interpretata in conformità delle raccomandazioni del Gruppo d’Azione Finanziaria Internazionale (GAFI).

I regimi “*safe harbour*” indicati alla lettera l) riguardano la fissazione preventiva di regole certe e parametri minimi, a cui le imprese possono conformarsi per essere escluse da eventuali attività di accertamento in materia di prezzi di trasferimento infragruppo.

La lettera o) del comma 1 rinvia per il significato del termine “entità” alla definizione contenuta nell’articolo 1, comma 1, lettera dd) del citato decreto ministeriale 28 dicembre 2015, in base alla quale si considera “entità” una persona giuridica o un dispositivo giuridico quale una società di capitali, una società di persone, un trust o una fondazione.

Di particolare importanza per le holding è la definizione contenuta nella lettera m) riguardante la definizione di “beni immateriali di difficile valutazione”, cioè quei beni immateriali o i diritti su beni immateriali, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate:

- 1) non esistono affidabili transazioni comparabili;
- 2) 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.

**L'articolo 2**, comma 1, reca specifiche disposizioni con riferimento a talune delle informazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo, in particolare:

- a) il riassunto di cui alla lettera c) del citato decreto legislativo deve essere redatto in lingua italiana, ma corredato da una breve relazione in lingua inglese per una più immediata identificazione degli elementi fondamentali del meccanismo da parte dell'Amministrazione fiscale estera destinataria delle informazioni;
- b) la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero viene fatta risalire al momento in cui il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici o pone in essere la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione. In sostanza, allo scopo di individuare la data di avvio del meccanismo transfrontaliero, non occorre che siano stati messi in atto tutti gli elementi materiali del meccanismo ma è sufficiente che sia stato posto in essere il primo passo, solitamente un atto giuridico o una transazione finanziaria, prodromico all'attuazione dello stesso;
- c) il valore del meccanismo transfrontaliero da comunicare viene individuato:
  - ai fini degli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettera D, punto 1, al decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100, cioè l'elaborazione, promozione e attuazione di meccanismi di elusione del Common Reporting Standard (CRS) per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, con il valore dei conti finanziari determinato ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 28 dicembre 2015;
  - ai fini degli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettera D, punto 2, al decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100, il valore dei conti finanziari determinato ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 28 dicembre 2015, ovvero, per le attività e i redditi di natura non finanziaria, il valore del vantaggio fiscale derivabile dal meccanismo transfrontaliero, determinato ai sensi dell'articolo 7, comma 3 del presente decreto;
  - con riferimento agli elementi distintivi di cui all'articolo 6, commi 1, 2, 3, 4 lettera b) e 5, con il valore del vantaggio fiscale derivabile dal meccanismo determinato ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del presente decreto.

**L'articolo 3** prevede che l'Agenzia delle entrate debba rilasciare un numero di riferimento al momento della comunicazione di un meccanismo transfrontaliero, salvo che essa lo abbia già assegnato in occasione di una precedente comunicazione afferente il medesimo meccanismo. Sempre al fine di attribuire allo stesso meccanismo un numero di riferimento unico, si prevede che il soggetto comunicante a cui viene attribuito il numero di riferimento debba a sua volta comunicarlo senza indugio ai partecipanti di cui sia a conoscenza.

**L'articolo 4** stabilisce gli elementi sui quali si basa lo standard di conoscenza. A tal riguardo, si osserva che l'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo con riferimento alle attività indicate al

numero 2 pone come *conditio sine qua non* ai fini della qualificazione di intermediario il presupposto che chi agisce debba essere a conoscenza o si possa presumere che sia a conoscenza del meccanismo transfrontaliero da comunicare in considerazione dei fatti e circostanze pertinenti, sulla base delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per fornire i servizi che eroga (cd. “standard di conoscenza”).

In relazione a quanto sopra, il comma 1 dell’articolo 4 stabilisce che, ai fini della qualificazione di intermediario, i soggetti che (direttamente o attraverso altri soggetti) svolgono un’attività di assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell’attuazione o gestione del meccanismo transfrontaliero devono soddisfare lo standard di conoscenza definito al comma 2 del medesimo articolo 4.

A tal fine, vengono indicati gli elementi in base ai quali è determinato lo standard di conoscenza:

- a) la conoscenza effettiva del meccanismo transfrontaliero che l’intermediario possiede sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell’attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente; e
- b) il grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché del livello di esperienza ordinariamente richiesto per la prestazione di detto servizio.

La suddetta formulazione riprende i requisiti soggettivi e oggettivi che soddisfano lo standard di conoscenza specificati nel “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore structures*” (MDR) dell’OCSE.

Il modello si basa sulla regola del “*reasonably be expected to know test*” che vale, per l’appunto, con riferimento alla conoscenza effettiva che il soggetto possiede in relazione alle informazioni prontamente disponibili e al grado di competenza e comprensione necessarie per fornire il servizio da parte del *service provider*. In particolare, la conoscenza effettiva si basa sulle informazioni prontamente disponibili, implicando che l’intermediario non debba adempiere ad ulteriori obblighi di *due diligence* rispetto a quelli ordinariamente già richiesti dalla legge ad altri fini (es. anti riciclaggio) ovvero già disponibili per ragioni commerciali. Inoltre, non viene richiesto al fornitore di servizi di possedere o esercitare un livello di *expertise* superiore a quello richiesto per fornire il servizio.

**L’articolo 6** delimita l’ambito di applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 riguardante gli elementi distintivi di cui all’Allegato 1, lettere A, B, C ed E. Tali elementi distintivi rilevano solo se sono suscettibili di determinare una riduzione dell’imposta dovuta da un contribuente residente in un Paese membro dell’Unione europea o in altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni oggetto di comunicazione di cui all’articolo 6 del medesimo decreto legislativo.

**L’articolo 7**, al comma 1, prevede che, fermo restando quanto stabilito all’articolo 6, gli elementi distintivi di cui all’Allegato 1, lettere A, B e C, punto 1, lettere b), sub 1), c) e d), al decreto legislativo

30 luglio 2020, n. 100 acquistano rilievo ai fini dell'obbligo di comunicazione solo se viene soddisfatto "il criterio del vantaggio principale".

Il comma 2 specifica che il vantaggio principale ricorre quando il vantaggio fiscale - relativo alle imposte che rientrano nell'ambito di applicazione della Direttiva 2011/16/Ue come individuate all'articolo 2 della stessa - derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri e conseguibile da uno o più contribuenti, è superiore al 50 per cento della somma del vantaggio fiscale conseguibile e dei vantaggi extrafiscali.

Il comma 3 individua il criterio di calcolo del vantaggio fiscale da assumersi quale differenza tra le imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri e le imposte che sarebbero dovute in assenza degli stessi.

**L'Allegato A** al decreto contiene maggiori dettagli ed esemplificazioni relativamente ad alcuni degli elementi distintivi.

Sul sito dell'Associazione, a disposizione degli associati, è consultabile un documento che contiene alcuni esempi di meccanismi transfrontalieri.

Roma, 23 novembre 2020

FederHolding