

Comunicazione DAC 6: quando il meccanismo transfrontaliero è “rilevante”

Alessandro Valente - Ilaria Viola - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

Un meccanismo transfrontaliero rileva ai fini della comunicazione all'Agenzia delle Entrate quando presenta uno o più elementi distintivi suscettibili di determinare una riduzione d'imposta. Per “riduzione d'imposta” che deve intendersi, secondo la circolare n. 2/E/2021 dell'Agenzia delle Entrate, quel vantaggio di natura fiscale “che ci si può attendere come logica conseguenza dei fatti e delle circostanze del caso, ponendo a confronto ipoteticamente gli effetti fiscali in presenza del meccanismo, compresi quelli derivanti dall'applicazione di norme agevolative, con gli effetti che si verificherebbero in sua assenza”. Vi rientrano, ad esempio, l'ottenimento di una riduzione di base imponibile o d'imposta rispetto a quelle determinabili in assenza del meccanismo, un rimedio contro la doppia imposizione, un rimborso d'imposta o l'incremento dello stesso.

Con la [circolare n. 2/E del 2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in tema di **meccanismi transfrontalieri** soggetti all'obbligo di comunicazione in attuazione del [D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100](#) che ha recepito la [direttiva DAC 6](#).

Nella redazione della circolare è stato tenuto conto dei contributi pervenuti a seguito della [consultazione pubblica](#) svoltasi dal 28 dicembre 2020 al 15 gennaio 2021.

La direttiva DAC 6 ha introdotto l'obbligo per tutti gli Stati membri di attuare lo **scambio automatico di informazioni** con riferimento ai meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica da parte degli intermediari e dei contribuenti che attuano il meccanismo.

Come rilevato nella circolare n. 2/E/2021, tale scambio viene effettuato mediante la messa a disposizione delle informazioni in un **registro centrale** al quale hanno accesso tutti gli Stati membri.

Obiettivo di tali comunicazioni è quello di implementare la **cooperazione amministrativa** in ambito fiscale al fine di:

- ridurre la presenza di meccanismi di evasione ed elusione fiscale;
- aumentare la possibilità per le autorità fiscali di diversi Paesi di disporre in maniera tempestiva di informazioni relative a possibili schemi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva.

Tali comunicazioni hanno, altresì, una **finalità deterrente**. Le possibili conseguenze derivanti dalla violazione delle disposizioni normative in materia, infatti, scoraggiano i soggetti coinvolti all'elaborazione e all'attuazione di schemi, accordi o progetti passibili di comunicazione.

Tempistiche della comunicazione

Per l'Italia, che ha esercitato l'opzione prevista dalla direttiva n. 2020/876/UE del Consiglio, il primo scambio automatico dovrà essere effettuato entro il 30 aprile 2021 e riguarderà le informazioni relative a quei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica:

- comunicati nel primo trimestre 2021;

- attuati tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020 e comunicati entro il 30 gennaio 2021;
- attuati a decorrere dal 25 giugno 2018 (i.e., quei meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra la data di entrata in vigore e la data di applicazione della direttiva).

Leggi anche Nessuna sanzione alle comunicazioni DAC 6 effettuate entro il 28 febbraio 2021

Mediante il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 novembre 2020 sono state fornite indicazioni in merito alle **modalità tecniche per la comunicazione** delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri da parte di intermediari e dei contribuenti.

La circolare n. 2/E/2021 fornisce primi chiarimenti ed esemplificazioni in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riferimento all'**ambito di applicazione soggettivo e oggettivo** delle disposizioni e dei criteri che rendono un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari o dei contribuenti.

La definizione di meccanismo transfrontaliero

Particolarmente rilevanti sono i chiarimenti riguardanti la definizione di "meccanismo transfrontaliero".

Al par. 4.1 della circolare n. 2/E/2021 viene evidenziato che l'art. 2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 100/2020 statuisce che per meccanismo transfrontaliero deve intendersi "uno **schema, accordo o progetto**, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere". Secondo quanto previsto dalla circolare, mediante i termini "schema", "accordo", "progetto" si fa riferimento a **differenti gradi di complessità del meccanismo**.

Nel documento si evidenzia come, ad esempio, con il termine:

- "**schema**" si può fare riferimento a una serie di entità coinvolte e transazioni tra di loro interconnesse;
- "**progetto**" occorre riferirsi all'insieme delle ipotesi teoriche che compongono uno "schema" che, qualora dovessero essere realizzate, determinerebbero il conseguimento di uno degli effetti da cui può derivare l'obbligo di comunicazione;
- "**accordo**" si fa riferimento ad un'intesa legalmente vincolante.

Affinché un meccanismo possa considerarsi rilevante ai fini della comunicazione lo stesso deve riguardare l'Italia e una o più giurisdizioni estere (da intendersi gli Stati UE e le giurisdizioni extra-UE).

Quando il meccanismo transfrontaliero è "rilevante"

In virtù di quanto disposto dall'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 100/2020, un meccanismo transfrontaliero risulta essere "rilevante ai fini della comunicazione" all'Agenzia delle Entrate, qualora presenti uno o più elementi distintivi, tra quelli indicati nell'Allegato 1 del decreto.

All'interno di tale allegato sono descritti gli **elementi distintivi o hallmarks** la cui presenza, all'interno dei meccanismi transfrontalieri, è considerata come un "un indice di rischio di elusione o evasione fiscale". Al par. 8 della circolare n. 2/E del 2021 si evidenzia che condizione sufficiente affinché possa sorgere l'obbligo di segnalazione è che uno solo di tali indici sia soddisfatto.

La circolare rimarca come, in virtù di quanto disposto dall'art. 6 del D.M. 17 novembre 2020 del Ministero dell'Economia e delle finanze, gli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettere A, B, C ed E, al D.Lgs. n. 100/2020, rilevano ai fini dell'obbligo di comunicazione solo qualora siano "suscettibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la direttiva 2011/16/UE" in uno dei Paesi membri dell'Unione Europea o in un Paese terzo con il quale è in vigore uno

specifico accordo per lo scambio delle informazioni.

La riduzione d'imposta

Con riferimento al concetto di "riduzione di imposta" la circolare specifica che deve intendersi come quel **vantaggio di natura fiscale** "che ci si può attendere come logica conseguenza dei fatti e delle circostanze del caso, ponendo a confronto ipoteticamente gli effetti fiscali in presenza del meccanismo, compresi quelli derivanti dall'applicazione di norme agevolative, con gli effetti che si verificherebbero in sua assenza".

In virtù di quanto disposto dalla circolare n. 2/E del 2021 rientrano, a titolo esemplificativo, nel concetto di riduzione dell'imposta: l'ottenimento di una riduzione di base imponibile o d'imposta rispetto a quelle determinabili in assenza del meccanismo, di un rimedio contro la doppia imposizione, un rimborso d'imposta o l'incremento dello stesso.