



# Recenti disposizioni in merito alla Direttiva DAC 6

## Lettera informativa n. 20/2020

### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

#### Roma

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

### Introduzione

Nella seguente Lettera informativa sono rappresentate le principali disposizioni contenute nel Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 novembre 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 297 del 30 novembre 2020 (di seguito il D.M.), di attuazione della direttiva UE 2018/822 (c.d. DAC 6) recepita nel nostro ordinamento con il Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 (di seguito il Decreto Legislativo)<sup>(1)</sup>.

Inoltre, si segnala che il 26 novembre 2020 è stato pubblicato il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate recante le istruzioni operative per intermediari e contribuenti ai fini della comunicazione dei meccanismi transfrontalieri.

### 1. Il Decreto Ministeriale

Il D.M., in ottemperanza a quanto previsto dal Decreto Legislativo<sup>(2)</sup>, ha stabilito le regole tecniche per l'applicazione della normativa in oggetto, nonché la specifica di taluni elementi distintivi che caratterizzano i meccanismi transfrontalieri (cd. *hallmarks*) e i criteri in base ai quali verificare quando tali meccanismi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale.

#### 1.1 Definizioni

In primo luogo, il D.M. ha fornito una serie di definizioni ad integrazione di quelle già previste dal Decreto Legislativo<sup>(3)</sup>. In particolare, si richiamano le seguenti definizioni:

- per **Beni immateriali di difficile valutazione** si intendono quei beni immateriali o i diritti su beni immateriali, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate:
  - non esistono affidabili transazioni comparabili;
  - 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.

(1) Sul punto, si veda Lettera informativa n.17/2020.

(2) Cfr. Art. 5, Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020

(3) Cfr. Art. 2, Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020

2. Per **Vantaggio extrafiscale** si intende qualunque vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale derivante dal meccanismo transfrontaliero.
3. Per **Safe harbour** si intende un regime che, in relazione a specifiche categorie di transazioni, fissa preventivamente regole certe e parametri minimi conformandosi ai quali le imprese non sono tenute ad ulteriori oneri probatori previsti dalle disposizioni o dalla prassi in materia di prezzi di trasferimento.
4. Per **Struttura offshore opaca** si intende un veicolo offshore passivo in cui la proprietà è ideata in modo tale da non consentire l'identificazione accurata del titolare effettivo o da far apparire che un soggetto non sia il titolare effettivo, ovvero un veicolo offshore passivo commercializzato quale mezzo idoneo a conseguire i suddetti effetti.
5. Per **Veicolo offshore passivo** si intende un'entità che non svolge un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzature, attività e locali adeguati ed è costituita, residente, gestita, controllata o stabilita al di fuori della giurisdizione di residenza di almeno uno dei titolari effettivi delle attività detenute dall'entità.

## 1.2 Valore del meccanismo

Il D.M. ha individuato i criteri per la determinazione del valore dei meccanismi transfrontalieri ai fini della comunicazione<sup>(4)</sup>.

In particolare, con riferimento agli *hallmarks* A, B, C ed E, il valore si identifica con il 'vantaggio fiscale' derivante dal meccanismo transfrontaliero. Tale vantaggio fiscale 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.

Relativamente all'*hallmark* di cui alla lettera D, invece, il valore da comunicare corrisponde al valore dei conti finanziari determinato sulla base del Decreto di attuazione del CRS<sup>(5)(6)</sup>.

## 1.3 Informazioni da comunicare e termini della comunicazione

Con riferimento ai termini della comunicazione, in aggiunta a quanto già disposto dal Decreto Legislativo, viene altresì specificato che:

- il contribuente deve comunicare all'Agenzia delle entrate le informazioni previste dal Decreto Legislativo<sup>(7)</sup> entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione è stato messo a sua disposizione ai fini dell'attuazione o quello in cui è stata avviata l'attuazione;

- nel caso in cui l'intermediario sia esonerato dalla comunicazione perché da quest'ultima derivi una sua responsabilità penale o poiché la stessa comunicazione comporti la violazione del segreto professionale, l'intermediario è tenuto ad informare gli altri intermediari e il contribuente entro trenta giorni a decorrere:
  - a. dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è messo a disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione;
  - b. dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione.

## 1.4 Standard di conoscenza

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c) del Decreto Legislativo, l'intermediario può assumere la duplice veste di promoter e di service provider. Quest'ultimo è obbligato alla comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai fini DAC 6<sup>(8)</sup>. Sul punto, il D.M.<sup>(9)</sup> ha chiarito che tale standard di conoscenza è determinato con riferimento:

- alla 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
- al grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché al livello di esperienza ordinariamente richiesto per la prestazione di detto servizio.

Inoltre, con riferimento allo standard di conoscenza richiesto agli intermediari finanziari, il D.M. in commento contiene un'importante precisazione, specificando che, salvo prova contraria, il suddetto standard non si considera soddisfatto per le transazioni bancarie e finanziarie di routine.

(4) Cfr. Art. 6, comma 1, lett. f), Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020

(5) Cfr. Art. 3, comma 1, Decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2015.

(6) Si precisa che con riferimento all'*hallmark* D2, per le attività e i redditi di natura non finanziaria il valore del meccanismo transfrontaliero da comunicare corrisponde al vantaggio fiscale.

(7) Cfr. Art. 3, comma 1, Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020.

(8) Cfr. Art. 2, comma 1, lett. c), Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020

(9) Cfr. Art. 4, D.M. 17 novembre 2020.

### 1.5 Applicabilità degli hallmarks e criterio del main benefit test.

L'art. 6 del D.M. ha fornito un' importante precisazione chiarendo che gli Hallmarks A, B, C, ed E, rilevano ai fini DAC 6 solamente se suscettibili di determinare una riduzione delle imposte (ad esclusione di IVA, dazi doganali, accise e contributi previdenziali), dovute da un contribuente in un Paese dell'Unione Europea o in altre giurisdizioni con cui è in vigore un accordo specifico per lo scambio di informazioni rilevanti ai fini dell'obbligo di comunicazione.

Con riferimento al criterio del vantaggio principale (cd. *main benefit test*), cui è subordinata l'applicabilità di taluni elementi distintivi<sup>(10)</sup>, il D.M. ha disposto che quest'ultimo risulta integrato solamente se il vantaggio fiscale relativo alle imposte è superiore al cinquanta per cento della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali, con l'ulteriore precisazione che tale vantaggio fiscale 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.

### 1.6 Specificazioni con riferimento a taluni hallmarks

Il D.M. ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione di taluni hallmarks<sup>(11)</sup>.

Nel dettaglio:

- un meccanismo transfrontaliero non rientra nell'*hallmark* A, punto 3, se finalizzato alla fruizione di un singolo regime fiscale di agevolazione previsto dall'ordinamento dello Stato e al ricorrere delle condizioni previste dalla disposizione di agevolazione;
- con riferimento alla nozione di impresa associata<sup>(12)</sup>, occorre tenere in considerazione quanto segue:
  - i. nel caso in cui più di un soggetto partecipi alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili dello stesso soggetto, tutti i soggetti coinvolti sono considerati imprese associate;
  - ii. nel caso in cui i medesimi soggetti partecipino, alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili dello stesso soggetto, tutti i soggetti coinvolti sono considerati imprese associate;

(10) Si precisa che il MBT rileva solamente con riferimento agli elementi distintivi di cui all'Allegato 1 del Decreto Legislativo, lettere A, B e C, punto 1, lett. b), sub 1), c) e d).

(11) Cfr. Art. 8, comma 1, D.M. 17 novembre 2020.

(12) Cfr. Art. 2, comma 1, lett. e), Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020. Inoltre, la nozione di impresa associata risulta rilevante ai fini degli *hallmarks* C1 e E2.

- iii. 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;
- iv. il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 2, comma 1, lettera e), punto c), è determinato moltiplicando le percentuali delle partecipazioni attraverso i livelli successivi, fermo restando che un soggetto che detiene più del 50% dei diritti di voto è considerato detentore del 100% di tali diritti.

— Ai fini dell'*hallmark* C, punto 1, sottopunto b), sub 1)<sup>(13)</sup>, non si considerano non soggetti ad imposta sul reddito delle società o soggetti ad una aliquota pari a zero o prossima allo zero, i percipienti di pagamenti transfrontalieri che rientrano nei regimi di trasparenza fiscale previsti dagli artt. 5, 115 e 116 del TUIR nonché quelli fiscalmente residenti all'estero che siano assoggettati a equivalenti regimi di trasparenza fiscale nella giurisdizione di residenza, costituzione o direzione effettiva (es. *partnerships*);

— Nel caso in cui un meccanismo include trasferimenti di attivi in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate (*hallmark* C-4), la differenza di importo generata dal trasferimento di attivi è da intendersi come differenza tra l'importo dovuto come corrispettivo nelle giurisdizioni interessate e il valore di mercato degli attivi trasferiti<sup>(14)</sup>.

Infine, con riferimento all'*hallmark* D, il D.M. ha enucleato nell'Allegato A<sup>(15)</sup> le varie ipotesi esemplificative in cui si può incorrere in tale elemento distintivo e, pertanto, essere obbligati alla comunicazione.

(13) Un meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate dove, nonostante il destinatario sia residente ai fini fiscali in una giurisdizione quest'ultima non impone alcuna imposta sul reddito delle società o impone un'imposta sul reddito delle società il cui tasso è pari o prossimo a zero.

(14) Sul punto, si precisa che il valore di mercato è determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti.

(15) Cfr. Allegato A, D.M. 17 novembre 2020

## 1.7 Ulteriori precisazioni

Da ultimo si segnala che al momento della comunicazione di un meccanismo transfrontaliero, l'Agenzia delle Entrate rilascia un numero di riferimento, salvo nei casi in cui la comunicazione contenga già un numero di riferimento rilasciato dalla medesima Agenzia delle Entrate o da altre Amministrazioni fiscali di Paesi dell'Unione Europea. Tale numero di riferimento, oltre ad essere indicato dai partecipanti in ogni eventuale successiva comunicazione relativa al medesimo meccanismo e nella relazione periodica che gli intermediari devono presentare all'Agenzia delle entrate in caso di meccanismi commerciabili<sup>(16)</sup>, deve essere indicato dai contribuenti che attuano il meccanismo nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi di imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato.

## 2. Provvedimento dell'Agenzia delle entrate

Il provvedimento Prot. Num. 364425 del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 novembre 2020 ha completato il quadro normativo necessario per dare inizio alla comunicazione dei meccanismi transfrontalieri nel rispetto delle scadenze previste, fornendo le specifiche per l'effettuazione delle comunicazioni attraverso i canali telematici Entratel o Fisconline.

È da segnalare la possibilità di delegare l'adempimento comunicativo ad una società del gruppo o ad un intermediario. Inoltre, il provvedimento ha chiarito che le comunicazioni scartate dal sistema dell'agenzia delle entrate sono considerate come non presentate. Tuttavia, il soggetto che riceve la comunicazione di scarto può rinnovare l'adempimento entro il trimestre solare in cui ricade il termine della dichiarazione originaria.

(16) Cfr. Art.7, comma 2, Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020.

(17) Cfr. Art. 3, commi 2-bis e 3, Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 22 luglio 1998.

---

### Contatti

**Michele Rinaldi**  
**Partner**

E: [mrinaldi@kpmg.it](mailto:mrinaldi@kpmg.it)  
T: +39 02 6764 4713

**Luca Nobile**  
**Executive Senior Advisor**

E: [lnobile@kpmg.it](mailto:lnobile@kpmg.it)  
T: +39 02 6764 4792

### Lettera informativa n. 20/2020

© 2020 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

[kpmg.com/it](https://www.kpmg.com/it)

[kpmg.com/it/socialmedia](https://www.kpmg.com/it/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://www.kpmg.com/app)

