

Comunicazione dei meccanismi transfrontalieri (DAC6)

Gli intermediari e gli operatori sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle entrate i cosiddetti "meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica", ovvero schemi, accordi o progetti, riguardanti l'Italia e una o più giurisdizioni estere, che presentano determinate caratteristiche e diretti a ottenere vantaggi fiscali.

Le comunicazioni devono essere effettuate entro 30 giorni dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo è messo a disposizione o avviato oppure dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza per la sua attuazione.

La comunicazione sui meccanismi transfrontalieri relativi al periodo tra il 1.07.2020 e il 31.12.2020 deve essere effettuata entro 30 giorni a decorrere dal 1.01.2021 (nessuna sanzione se l'invio è effettuato entro il 28.02.2021).

- **Per quanto riguarda il periodo tra il 25.06.2018 e il 30.06.2020, le comunicazioni devono essere effettuate entro il 28.02.2021.**
- *Inoltre, la prima relazione periodica relativa a meccanismi commerciabili, per i quali gli intermediari presentano ogni tre mesi una relazione periodica, deve essere presentata dagli intermediari all'Agenzia delle entrate entro il 30.04.2021.*

Indice

Schema di sintesi	Pag. 2
Ambito soggettivo	Pag. 3
Ambito oggettivo	Pag. 4
Scadenze	Pag. 8
Evoluzione della normativa	Pag. 9

COMUNICAZIONE DEI MECCANISMI TRANSFRONTALIERI (DAC6)

D. Lgs. 30.07.2020, n. 100 - Direttiva UE 2018/822 - D.M. 17.11.2020 - Provv. Dir. Ag. Entrate 26.11.2020, n. 364425 [Circ. Ag. Entrate 10.02.2021, n. 2](#)

Gli intermediari e gli operatori sono tenuti a comunicare all’Agenzia delle entrate i cosiddetti “meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica”, ovvero schemi, accordi o progetti, riguardanti l’Italia e una o più giurisdizioni estere, che presentano determinate caratteristiche e diretti a ottenere vantaggi fiscali. Le comunicazioni vanno effettuate entro 30 giorni dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo è messo a disposizione o avviato oppure dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o **consulenza** per la sua attuazione.

La comunicazione deve essere effettuata, anche tramite incaricati, utilizzando i servizi telematici Fisconline o Entratel. Nella comunicazione deve essere riportata anche una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero col nome con cui è comunemente noto e una sua descrizione astratta.

SCHEMA DI SINTESI

NUOVO ADEMPIMENTO	⇒ Obbligo, a carico di intermediari e contribuenti, di comunicare all’Agenzia delle Entrate i cd. «meccanismi transfrontalieri» (MT) che integrano uno o più elementi distintivi.
SCADENZE	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • La comunicazione sui meccanismi transfrontalieri relativi al periodo tra il 1.7.2020 e il 31.12.2020 deve essere effettuata entro 30 giorni a decorrere dal 1.1.2021 (nessuna sanzione se l’invio è effettuato entro il 28.2.2021). • Per quanto riguarda il periodo tra il 25.06.2018 e il 30.06.2020, le comunicazioni devono essere effettuate entro il 28.02.2021. • Inoltre, la prima relazione periodica relativa a meccanismi commerciabili, per i quali gli intermediari presentano ogni tre mesi una relazione periodica, deve essere presentata dagli intermediari all’Agenzia delle entrate entro il 30.04.2021.
AMBITO SOGGETTIVO	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • I soggetti obbligati alla comunicazione sono: <ul style="list-style-type: none"> ↓ 1) Intermediario (obbligo primario): soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione un “Meccanismo Transfrontaliero”; a seconda della specifica attività effettuata concretamente: <ul style="list-style-type: none"> 1a) “promotore”: colui che effettua l’ideazione, la divulgazione, la promozione e la vendita, la predisposizione, il coordinamento e il monitoraggio delle fasi necessarie alla concreta attuazione del “meccanismo transfrontaliero” o la definizione dei suoi elementi costitutivi e la comunicazione ai potenziali utilizzatori ai fini dell’attuazione di “Meccanismo Transfrontaliero” rilevante o ne gestisce in autonomia l’intera attuazione (promoter: design/marketing/sviluppo del “Meccanismo Transfrontaliero”); 1b) “fornitore di servizi”: colui che direttamente o attraverso altri soggetti, svolge una attività di assistenza o consulenza che si sostanziano in attività di supporto al promotore o al contribuente (service provider: fornisce solo ausilio); è obbligato se ha un ragionevole motivo per concludere che il “Meccanismo Transfrontaliero” sia rilevante in considerazione del proprio standard di conoscenza, che dipende: <ul style="list-style-type: none"> a) dalla propria conoscenza effettiva del “Meccanismo Transfrontaliero” sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell’attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente; b) dal 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; - non sono richieste attività di verifica aggiuntive; non deve adempiere ad ulteriori obblighi di due diligence rispetto a quelli ordinariamente già richiesti dalla legge ad altri fini (es. antiriciclaggio) ovvero già disponibili per altre ragioni (es. 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; - in mancanza della personalità giuridica (es. associazione tra professionisti) lo standard di conoscenza, va verificato in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale. 2) Contribuente (obbligo secondario): qualunque soggetto, persona fisica o giuridica, che attua un “Meccanismo Transfrontaliero”.

AMBITO SOGGETTIVO

INTERMEDIARIO

- L'obbligo esiste al ricorrere di uno dei criteri di collegamento territoriale (art. 2, c. 1 c) D. Lgs. 100/2020): residenza fiscale, **stabile organizzazione**, associazione professionale nel territorio dello Stato, o assoggettamento alla legge dello Stato.
- **Il contribuente dovrà essere informato dell'avvenuta comunicazione.**
- Nel caso in cui vi siano più intermediari (che soddisfano i criteri di collegamento), l'obbligo di comunicazione spetta a **ognuno** degli stessi.
- Le attività svolte dall'intermediario **in un momento successivo** a quello in cui il "Meccanismo Transfrontaliero" è **già stato completamente attuato** dal contribuente (anche se continua a produrre effetti fiscali) **non integrano l'obbligo**, a condizione che le stesse non determinino un **aggiornamento/miglioramento/modifiche sostanziali** del "Meccanismo Transfrontaliero".

Esempi di attività professionali escluse (che non determinano l'obbligo)



- Mera **interpretazione** delle norme fiscali interessate dal "Meccanismo Transfrontaliero" e **pareri** in merito a specifici rischi di natura fiscale del "Meccanismo Transfrontaliero" (consulenze, istanze di interpello).
- Ricognizione del "Meccanismo Transfrontaliero" in occasione della **revisione contabile**.
- Invio delle **dichiarazioni fiscali**.
- Assistenza durante le **verifiche fiscali**/nell'ambito di un contenzioso.
- Predisposizione delle analisi economiche o di benchmark o della documentazione relativa ai **prezzi di trasferimento** (Masterfile e Countryfile).
- Predisposizione di un'istanza di procedura amichevole (MAP) o di rettifica unilaterale, volta a eliminare la doppia imposizione, nonché di un'istanza di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (unilaterale, bilaterale o multilaterale).

CAUSE DI ESONERO PER L'INTERMEDIARIO

- Comunicazione già effettuata da un altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle Entrate o all'autorità competente di uno Stato membro o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni (se non può aggiungere altre informazioni a quelle già comunicate; inoltre, deve ottenere e conservare evidenze documentali dell'avvenuta comunicazione).

- **Tutela del "segreto professionale"**: eventuali comunicazioni poste in essere per le finalità previste dalla norma e in buona fede, es "segnalazione di operazioni sospette", non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo.
- Rischio di "autoincriminazione": qualora avuto riguardo all'attività da lui posta in essere ravvisi gli elementi da cui può derivare una propria responsabilità di carattere penale.

È necessario informare ogni altro intermediario coinvolto nel "Meccanismo Transfrontaliero" o, in assenza, il contribuente, circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero.

CONTRIBUENTE

- Qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero.

- **Concetto di attuazione in senso ampio:** anche una sola transazione determinante volta all'attuazione dello schema, accordo o progetto; non è necessaria la concreta attuazione, è sufficiente anche la sola disponibilità del "Meccanismo Transfrontaliero" / la conoscenza degli elementi costitutivi dello stesso.
- Vi è l'obbligo al ricorrere di uno dei criteri di collegamento territoriale (art. 2, c. 1 d) D. Lgs. 100/2020): residenza fiscale, stabile organizzazione, percezione redditi o generazione utili, svolgimento della propria attività nel territorio dello Stato.

Nel caso in cui vi siano più contribuenti (che soddisfano i criteri di collegamento) l'obbligo di comunicazione grava su quello che ha **concordato con l'intermediario** il "Meccanismo Transfrontaliero" o, in sua assenza, sul contribuente che ne ha gestito l'attuazione.

CAUSE DI ESONERO PER IL CONTRIBUENTE

- Rischio di "autoincriminazione": qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.
- Comunicazione delle stesse informazioni già effettuata da un altro contribuente nei confronti delle autorità competenti di altri Stati membri o con i quali è in vigore uno specifico accordo MDR (deve ottenere e conservare evidenze documentali dell'avvenuta comunicazione).
- Intermediario esonerato (segreto professionale o reato penale).

AMBITO OGGETTIVO

ELEMENTI RILEVANTI

- Il meccanismo transfrontaliero è «uno **schema, accordo o progetto** (con diversi gradi di complessità), riguardante l'Italia (almeno uno dei «partecipanti», intermediario o contribuente) e una o più giurisdizioni estere (sia Stati UE che extra UE). Per esempio: contribuente con doppia residenza; partecipanti residenti ma almeno uno che opera con una SO estera; partecipanti esteri ma almeno uno opera con una SO in Italia; uno o più partecipanti, senza essere residenti o avere una SO estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività.

CRITERI DI RILEVANZA

- a) **Transnazionalità** del meccanismo;
- b) sussistenza di **almeno uno** degli elementi distintivi (hallmarks);
- c) presenza di una **riduzione (potenziale) dell'imposta dovuta in un Paese UE o in uno Stato terzo** con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni relativamente ai "Meccanismo Transfrontaliero";
- d) presenza di un vantaggio fiscale principale (Main Benefit Test) realizzato da uno o più contribuenti in Italia.

I criteri a) e b) devono sempre sussistere ai fini dell'obbligo di notifica, mentre gli altri criteri sono richiesti solo in relazione a determinate categorie di "Meccanismo Transfrontaliero".

ELEMENTI DISTINTIVI (HALLMARKS)

- Un meccanismo transfrontaliero è rilevante ai fini della comunicazione all'Agenzia delle Entrate qualora uno o più elementi distintivi, cd. hallmarks (indici di rischio di elusione o evasione fiscale, elencati nell'Allegato 1 del D. Lgs. 30.07.2020, n. 100), risultino integrati (art. 5, c. 1 D. Lgs. n. 100/2020);
- In conformità con quanto previsto dall'allegato della Direttiva DAC 6, il D. Lgs. ha individuato 5 categorie di elementi distintivi che sono riconducibili a 2 macro categorie:
 1. **elementi distintivi generici:** individuano caratteristiche comuni ai meccanismi quali il requisito di riservatezza o il pagamento di una commissione; inoltre, sono strutturati in modo tale da poter intercettare anche meccanismi transfrontalieri "innovativi", facilmente replicabili e commercializzabili verso un numero indefinito di contribuenti;
 2. **elementi distintivi specifici:** identificano fattispecie determinate, ritenute pericolose in ragione dei potenziali effetti fiscali che da esse possono derivare.

Tavola n. 1

Elementi distintivi (allegato al D. Lgs. 100/2020)

<p>A. Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un meccanismo in cui almeno un partecipante al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di riservatezza che può comportare la non comunicazione ad altri intermediari o alle autorità fiscali delle modalità con cui il meccanismo potrebbe garantire un vantaggio fiscale. 2. Un meccanismo in cui l'intermediario è autorizzato a ricevere una commissione (o un interesse e una remunerazione per i costi finanziari e altre spese) per il meccanismo e tale commissione è fissata in riferimento: <ol style="list-style-type: none"> a) all'entità del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo; <i>oppure</i> b) al fatto che dal meccanismo sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale. Ciò includerebbe l'obbligo per l'intermediario di rimborsare parzialmente o totalmente le commissioni se il vantaggio fiscale previsto derivante dal meccanismo non è stato in parte o del tutto conseguito. 3. Un meccanismo che ha una documentazione e/o una struttura sostanzialmente standardizzate ed è a disposizione di più contribuenti pertinenti senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione.
<p>B. Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un meccanismo in cui un partecipante al meccanismo stesso adotta misure artificiali consistenti nell'acquisire una società in perdita, interromperne l'attività principale e utilizzarne le perdite per ridurre il suo debito d'imposta, anche mediante il trasferimento di tali perdite verso un'altra giurisdizione o l'accelerazione dell'uso di tali perdite. 2. Un meccanismo che ha come effetto la conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito tassate a un livello inferiore o esenti da imposta. 3. Un meccanismo comprendente operazioni circolari che si traducono in un «carosello» di fondi («round-tripping»), in particolare tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun'altra funzione commerciale primaria o di operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili.
<p>C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle condizioni seguenti: <ol style="list-style-type: none"> a) il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione; b) nonostante il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima: <ol style="list-style-type: none"> 1) 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; oppure 2) è inserita in un elenco di giurisdizioni di Paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell'OCSE come non cooperative; c) il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali; d) il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali. 2. Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione. 3. È chiesto lo sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione. 4. Esiste un meccanismo che include trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate.

Tavola n. 1 (segue)

<p>D. Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un meccanismo che può avere come effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle leggi che attuano la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, compresi accordi con i Paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi. Detti meccanismi includono almeno uno degli elementi seguenti: <ol style="list-style-type: none"> a) l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario, o non appare come tale, ma ha caratteristiche sostanzialmente simili a quelle di un conto finanziario; b) il trasferimento di conti o attività finanziari in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente pertinente, o l'utilizzo di tali giurisdizioni; c) la riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; d) il trasferimento o la conversione di un'istituzione finanziaria, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'istituzione finanziaria o in un conto o in attività finanziari non soggetti a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; e) il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridici che eliminano o hanno lo scopo di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; f) meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le debolezze, compreso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i dispositivi giuridici. 2. Un meccanismo che comporta una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche: <ol style="list-style-type: none"> a) che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzatura, attività e locali adeguati; e b) che sono costituiti, gestiti, residenti, controllati o stabiliti in una giurisdizione diversa dalla giurisdizione di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; e c) in cui i titolari effettivi di tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche, quali definiti dal D. Lgs. 21.11.2007, n. 231, sono resi non identificabili.
<p>E. Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un meccanismo che comporta l'uso di norme «porto sicuro» (safe harbour) unilaterali. 2. Un meccanismo che comporta il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione. Si intende per «beni immateriali di difficile valutazione» (hard-to-value intangibles) quei beni immateriali o i diritti su beni immateriali, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate: <ol style="list-style-type: none"> a) non esistono affidabili transazioni comparabili; e b) 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 successo finale del bene immateriale trasferito. 3. Un meccanismo che implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50% della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento.
<p>Nota</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Gli elementi distintivi di cui alle lettere A, B, C ed E rilevano ai fini dell'obbligo di comunicazione solo se sono suscettibili di determinare una riduzione potenziale delle imposte 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. • Dunque, restano esclusi dall'applicazione di tale criterio gli elementi distintivi di cui alla lettera D, ossia quelli riguardanti lo scambio automatico di informazioni e l'utilizzo di strutture offshore opache, i quali avranno rilevanza per il fatto oggettivo di determinare l'aggiramento degli obblighi di comunicazione previsti dal CRS o di occultare la titolarità effettiva di asset e correlati redditi.

RISPARMIO D'IMPOSTA

- L'obbligo sussiste solo se i "Meccanismi Transfrontalieri" (salvo scambio automatico di informazioni e l'utilizzo di strutture offshore opache - esclusi dall'applicazione di tale criterio) sono «susceptibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE» in uno dei Paesi membri UE o in un Paese terzo con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni.
- Sono rilevanti: **IRPEF, IRES, addizionali, IRAP, ritenute a titolo d'imposta**, imposte sostitutive, imposte locali, imposte di registro, di bollo, ipotecarie, catastali, di successione, di donazione, IVAFE e IVIE.
- **Non sono rilevanti: l'IVA, i dazi doganali**, le accise ed i contributi per la sicurezza sociale obbligatoria.
- Da intendersi in termini potenziali: vantaggio fiscale che ci si può attendere come logica conseguenza dei fatti e delle circostanze del caso (es. perdite fiscali pregresse, regime di consolidato, detrazioni d'imposta) oggettivamente stimabili sulla base delle informazioni disponibili al momento in cui sorge l'obbligo di notifica: confronto tra gli effetti fiscali in presenza del "Meccanismo Transfrontaliero", compresi quelli derivanti dall'applicazione di norme agevolative, e quelli in sua assenza.

- Ad esempio, si verifica un risparmio d'imposta se vi è 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, oppure un incremento dello stesso rispetto a quello spettante in assenza del meccanismo;
 - .. un rimborso d'imposta o l'incremento dello stesso rispetto a quello spettante in assenza del meccanismo;
 - .. differimento non a breve termine del pagamento dell'imposta;
 - .. eliminazione/riduzione delle ritenute alla fonte.

VANTAGGIO PRINCIPALE (MAIN BENEFIT TEST - MTB)

- Alcuni meccanismi transfrontalieri rilevano ai fini dell'obbligo di comunicazione qualora, in aggiunta ai criteri già indicati, sia verificata la sussistenza di un vantaggio fiscale principale.

$$\frac{\text{Vantaggio fiscale}}{\text{Vantaggio fiscale} + \text{Vantaggio extra fiscale}} > 50\%$$

- **Vantaggio fiscale:** differenza tra imposte con "Meccanismo Transfrontaliero" e imposte senza tale "Meccanismo Transfrontaliero" (effetti fiscali complessivi conseguibili: imposte dovute in Italia, negli altri Paesi UE, giurisdizioni estere con le quali vige uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni).
- **Vantaggio extrafiscale:** riduzione di costi o incremento dei ricavi attesi oggettivamente determinabili e comprovabili attraverso adeguata documentazione contabile o extracontabile (bilanci previsionali, due diligence predisposte in occasione di operazioni straordinarie, ecc.). Per esempio: prezzo della transazione, presenza di costi accessori (di stoccaggio e di magazzino, commissioni di gestione, ecc.), modalità di attuazione dell'operazione (es. tempi di consegna/di realizzazione), esistenza di vincoli regolamentari/organizzativi/commerciali/produttivi che renderebbero eccessivamente onerosa/impossibile la transazione con altri fornitori, ottenimento di sinergie organizzative.
- Se il "Meccanismo Transfrontaliero" integra contestualmente anche elementi distintivi per i quali non sia richiesto il MBT non sarà necessario porre in essere il test, perché vi sarà l'obbligo in considerazione dell'altro elemento distintivo (il Main Benefit Test è necessario per gli hallmarks A, B, C1.).

Tavola n. 2

Categorie di elementi distintivi soggetti all'MBT

A - Elementi distintivi **generici** collegati al criterio del **vantaggio principale**.

B - Elementi distintivi **specifici** collegati al criterio del **vantaggio principale**.

C - Elementi distintivi **specifici** collegati alle **operazioni transfrontaliere limitatamente ai seguenti**.

1. Un meccanismo che prevede **pagamenti transfrontalieri deducibili** effettuati tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle condizioni seguenti:

b) nonostante il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima:

1) **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**;

c) il pagamento beneficia **di un'esenzione totale** dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali;

d) il pagamento beneficia **di un regime fiscale preferenziale** nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali.

REGIME SANZIONATORIO

- a) **Omessa comunicazione** (o non eseguita nel termine): sanzione amministrativa art. 10, c. 1 D. Lgs. 18.12.1997, n. 471 aumentata della metà (da € 3.000 a € 31.500);
- b) **incompleta o inesatta comunicazione**: sanzione amministrativa art. 10, c. 1 D. Lgs. 18.12.1997, n. 471 ridotta della metà (da € 1.000 a € 10.500);
 - se viene eseguita tardivamente ma entro 15 giorni, la sanzione applicabile è ridotta della metà: in caso di comunicazione rettificativa, finalizzata a correggere la comunicazione incompleta o inesatta, presentata nei 15 giorni successivi alla scadenza del termine si applica la sanzione amministrativa da € 500 a € 5.250;
 - società o enti con personalità giuridica: sanzioni sono esclusivamente a carico della persona giuridica;
 - realtà organizzative senza personalità giuridica (es. associazioni tra professionisti): sanzioni a carico della persona fisica che ha assunto la responsabilità del mandato nei confronti del partecipante.

COESISTENZA CON NORME ANTIRICICLAGGIO

- Vi sono elementi di somiglianza con il quadro dispositivo antiriciclaggio previsto dal D. Lgs. 231/2007, ma le comunicazioni si basano su presupposti informativi differenti, destinati ad Autorità diverse (Agenzia delle Entrate e Unità di informazione finanziaria di Banca di Italia) e vi è una compresenza dei quadri sanzionatori.
- Sono previsti adempimenti distinti a carico dei soggetti attivi; perciò anche se i soggetti obbligati dalle due normative coincidono ed in alcuni casi le comunicazioni fiscali e le segnalazioni di operazioni sospette potrebbero avere degli elementi di somiglianza devono coesistere e devono essere fatte entrambe per evitare le relative sanzioni.

SCADENZE

PRIMA SCADENZA

- Obbligo di comunicazione "una tantum" **entro domenica 28.02.2021 (1.03.2021)**:
 - .. "Meccanismi Transfrontalieri" riportabili «la cui prima fase è stata attuata **tra il 25.06.2018 e il 30.06.2020**;
 - .. in seguito al Comunicato stampa AdE del 29.01.2021, è stato prorogato il termine originario (31.01.2021) entro il quale effettuare le comunicazioni senza incorrere in sanzioni, anche dei "Meccanismi Transfrontalieri" attuati **tra il 1.07.2020 e il 31.12.2020**.

A REGIME

- **A regime** (già dai "Meccanismi Transfrontalieri" di gennaio 2021), **entro 30 giorni** a decorrere dal giorno seguente a quello in cui:
 - A) il "Meccanismo Transfrontaliero" è messo a disposizione dai Promotori ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione;
 - B) i Fornitori di servizi hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o **consulenza** ai fini dell'attuazione del "Meccanismi Transfrontalieri";
 - C) il contribuente è stato informato dall'intermediario esonerato circa la sussistenza dell'obbligo di comunicazione a suo carico.

PERIODICA

- In caso di meccanismi “commerciabili” (“Meccanismi Transfrontalieri” suscettibili di essere messi a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche) gli intermediari devono presentare all’Agenzia delle Entrate, **ogni 3 mesi**, anche delle relazioni diventate disponibili dopo la comunicazione o dopo la presentazione dell’ultima relazione: la prima relazione periodica dovrà essere presentata **entro il 30.04.2021**.

NUMERO DI RIFERIMENTO

- Indicazione del numero di riferimento del “Meccanismo Transfrontaliero” rilasciato dall’AdE al momento della Comunicazione nel **rigo RS490** delle dichiarazioni fiscali del contribuente che lo ha attuato per tutti i periodi d’imposta in cui il “Meccanismo Transfrontaliero” viene utilizzato (art. 3, c. 3 D.M. 17.11.2020).

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA NELL’UE

- **Direttiva UE 2018/822** (cd. «Direttiva DAC 6» the sixth version of the EU Directive on Administrative Cooperation) emessa il 25.05.2018 al fine di modificare la Direttiva UE 2011/16 (riferita allo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica) mediante il recepimento delle raccomandazioni dell’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.
- **Direttiva UE 2020/876** del 24.06.2020 finalizzata all’introduzione dell’opzione (esercitata dall’Italia) di rinvio dei termini, in considerazione della pandemia causata dal Covid-19, entro i quali effettuare le comunicazioni obbligatorie DAC6.
- In particolare, la Direttiva UE 2018/822 ha utilizzato come riferimenti:
 - l’azione 12 del progetto OCSE/G20 “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) denominata “Mandatory Disclosure Rules” (regimi di comunicazione obbligatoria da parte degli operatori, intermediari e contribuenti, e relativo scambio tra le rispettive autorità fiscali, di informazioni sui meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva);
 - il “Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures” (sistema di raccolta e scambio di informazioni relativamente a schemi idonei a rendere inefficace il funzionamento del CRS o volti a fornire ai titolari effettivi “schermi” attraverso strutture non trasparenti).

- I fenomeni che tale Direttiva intende contrastare sono:
 - **pianificazione fiscale internazionale potenzialmente aggressiva**: comportamenti finalizzati ad eliminare o ridurre il livello di imposizione sul reddito, trasferendo la materia imponibile da Paesi con fiscalità più alta verso Paesi caratterizzati da un’imposizione fiscale più bassa, sfruttando lacune e disallineamenti esistenti tra i differenti sistemi fiscali;
 - **aggiramento del Common Reporting Standard (CRS)**: meccanismi finalizzati a compromettere il funzionamento dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari.

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA IN ITALIA

- **D. Lgs. 30.07.2020, n. 100**: recepimento in Italia della Direttiva UE 2018/822.
- **Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 17.11.2020**: regole tecniche e procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri.
- **Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 364425 del 26.11.2020**: modalità di comunicazione.
- **Circolare 10.02.2021, n. 2 dell’Agenzia delle Entrate**: primi chiarimenti in merito all’applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica.