



Contributo alla consultazione pubblica sullo Schema di Circolare DAC6

A: Agenzia delle entrate [dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it]

Da: Assoholding

Data: Roma, 15 gennaio 2021

Oggetto: **Consultazione pubblica sullo Schema della Circolare relativa al recepimento della Direttiva DAC6**

Egregi Signori,

siamo lieti di farvi pervenire le nostre osservazioni circa la consultazione pubblica in oggetto.

Riportiamo, di seguito il nostro contributo, secondo l'ordine di trattazione adottato dallo Schema di Circolare.

Assoholding è l'associazione nazionale di categoria che rappresenta i gruppi di imprese e tra le primarie attività che svolgiamo, nei confronti dei nostri associati, vi è certamente l'assistenza nell'interpretazione, nell'analisi e nell'applicazione della normativa di riferimento sia primaria che secondaria.

In considerazione della tipicità dell'attività svolta dai nostri associati, ci occupiamo in particolar modo anche della disciplina degli intermediari finanziari e di tutti gli aspetti regolatori che possano interessarli.

Inoltre, oltre alle holding, sono iscritti direttamente, alla nostra associazioni



anche avvocati e dottori commercialisti, i quali, nella veste di intermediari, costituiscono i primi destinatari degli obblighi di comunicazione introdotti dalla Direttiva.

Riteniamo, pertanto, particolarmente vantaggiosa la possibilità offertaci di poter far presente direttamente, anche in ragione della rappresentanza d'interessi della categoria che rappresentiamo, le perplessità che stiamo ravvisando in sede di prima applicazione della normativa, unitamente alle soluzioni interpretative che ci sembrerebbe utile adottare, per fugare ogni incertezza circa l'esatto adempimento degli obblighi di comunicazione introdotti.

RingraziandoVi, dunque, per lo spazio che ci è stato offerto, ed essendo ben disposti a cooperare per dare massima diffusione ai nostri associati circa la corretta applicazione di questa nuova normativa di derivazione europea ci rendiamo disponibili per ogni futuro contributo.

Cordiali saluti,

Assoholding

INTRODUZIONE



Nell'ambito del richiamo dei regimi di comunicazione obbligatoria da parte degli operatori e dello scambio di informazioni sui meccanismi di pianificazione fiscale in relazione a quelli evidenziati nell'introduzione, si riterrebbe opportuno, a fini di coordinamento generale tra le norme anti elusive e anti evasive, anche quelle di recepimento della direttiva ATAD (Anti Tax Avoidance Directive).

Circa il richiamo delle modalità tecniche per la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri disciplinate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 364425 si riterrebbe opportuno evidenziare, in particolare, l'articolo 6 comma 1, lettera c) del Dlgs n. 100 del 30 luglio 2020, come richiamato dal par. 3.2 del Provvedimento dove si prevede una finestra per offrire una sintesi del meccanismo attraverso una descrizione del meccanismo stesso. Nello specifico, tale sintesi potrebbe contenere anche altre informazioni volte a coordinare tali meccanismi con alcune delle norme anti elusione di recepimento della direttiva ATAD di cui al Dlgs 142/2018. A esempio, come riportato anche più avanti, sarebbe auspicabile generare assenza di soluzione di continuità tra la comunicazione di un meccanismo transfrontaliero e lo stesso meccanismo rappresentato in dichiarazione dei redditi nella qualità di ibrido. Oppure, nel caso di trasferimenti di attività, fusioni, scissioni o conferimenti transfrontalieri richiamare la possibilità di inserire tra le informazioni



contenute nella comunicazione che tali atti insieme ai valori di mercato delle attività in entrata o in uscita saranno sottoposti alla disciplina di cui agli articoli 2 e 3 del Dlgs 142/2018, confluiti negli articoli 166 e 166 bis del Tuir in tema di exit e entry tax.

Tale coordinamento tra le normative di contrasto, sarebbe ritenuto di importanza fondamentale, soprattutto con riferimento all'ultimo capoverso del paragrafo introduttivo di questa bozza di Circolare, dare enfasi alla circostanza secondo cui "la comunicazione [...] non costituisce di per sé ammissione di condotta elusiva o evasiva". Difatti la descrizione del meccanismo, corroborata anche dalla rappresentazione che tale meccanismo sarà comunque sottoposto a esempio alle norme ATAD, potrebbe anche agevolare il percorso di accertamento da parte dell'Agenzia circa le eventuali condotte elusive o evasive del contribuente. Infine, sempre a tal proposito, si ritiene che la presunzione di una condotta non elusiva e non evasiva a cui conseguirebbe la mancata reazione dell'Amministrazione Finanziaria, sia da ritenersi automatica verso i contribuenti che aderiscono alla cooperative compliance .

Circa il raccordo con le normative antielusive già recepite o da recepire non sarebbe inoltre superfluo accennare ad un coordinamento circa le disposizioni transitorie dove si stabiliscono, tra l'altro, i periodi d'imposta a decorrere dai quali le norme stesse vadano applicate. È il caso a esempio di quanto stabilito dall'articolo



13 del Dlgs n. 142/2018. In particolare con riferimento al calcolo degli interessi passivi i quali per via della modifica del loro calcolo agganciato al Rol, decorrente dal 2019, generano una sorta di “multivigenza” delle norme sottese al calcolo del vantaggio fiscale rispetto ai vantaggi extrafiscali. Come ancora infine sarebbe il caso di coordinare la decorrenza dell’applicazione dei disallineamenti da ibridi le cui norme sono applicabili dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 nonché di quelle sui disallineamenti da ibridi inversi, applicabili invece a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Capitolo 1 – Definizioni

Con lo scopo di meglio coordinare e rendere equipollenti i termini delle relazioni tra il vantaggio fiscale e il vantaggio extrafiscale nella definizione di vantaggio extrafiscale si suggerisce di aggiungere infine lo stesso periodo contenuto nella definizione di vantaggio fiscale ovvero: “che, sulla base di documentazione attestante, ragionevolmente ci si attende dal meccanismo transfrontaliero, tenuto conto dei fatti e delle circostanze”.

Capitolo 2 – Ambito soggettivo



Circa la definizione del concetto di corretto funzionamento dello scambio automatico di dati finanziari e delle modalità mediante le quali avviene l'identificazione del titolare effettivo sarebbe auspicabile ottenere qualche altro elemento chiarificatore. Più specificamente si ritiene che tale identificazione dovrebbe essere declinata quale diretta manifestazione della conseguenza di sottrarre imposte. Ciò con lo scopo di delimitare l'ambito di operatività della circolare interpretativa rispetto ad altre normative sottese al contrasto al riciclaggio e al terrorismo in via generale.

In relazione alle forme di pianificazione che possono coinvolgere nella qualità di intermediario e contribuente un unico soggetto, come nel caso dei gruppi, e presumibilmente in capo alla holding di un gruppo di imprese, non si può non osservare come tale duplice funzione potrebbe generare problemi di ruoli, competenze e responsabilità che in alcuni casi dovrebbero addirittura essere portate all'attenzione dell'organo esecutivo della società o della capogruppo, che possiede la direzione e il coordinamento delle società ad essa appartenenti anche tenuto conto che l'ufficio fiscale di gruppo potrebbe trovarsi in condizioni di subordinazione rispetto all'organo decisionale. Nello stesso tempo andrebbe chiarito anche il meccanismo di funzionamento mediante il quale sono conferiti incarichi a fiscalisti esterni e le modalità con cui vengono irrogate le sanzioni. Di là dagli aspetti collegati alla disparità di trattamento



rispetto ad altri enti che si avvalgono di professionisti esterni autonomi e quindi indipendenti rispetto al contribuente come, di fatto, avviene nel caso di una holding il cui Cda deliberi per l'adozione di un meccanismo, ancora non si può non osservare come la generazione di un meccanismo transfrontaliero possa invece avvenire in modo collegiale tra intermediario e contribuente con la conseguenza di non poter attribuire responsabilità disgiunte ma solo congiunte. Anche con la conseguenza che in caso di operatività esterna da parte dell'intermediario rispetto al contribuente a capo di un gruppo di imprese, il principio di corresponsabilità, nel caso di appartenenza dei due ruoli ad un unico soggetto, assumerebbe contorni del tutto indefiniti i quali non potranno che generare una confusione di ruoli.

Nel constatare che la coincidenza in un unico soggetto del ruolo di intermediario e di contribuente dovrebbe riguardare ipotesi del tutto speciali e marginali, preso atto che la sanzione riguarderebbe, una volta a sistema, sia l'intermediario che il contribuente, nel caso in cui i due soggetti corrispondano ad un unico ente sanzionabile e ci si trovi di fronte a due sanzioni, si dovrebbe a tal fine chiarire se le cause di esclusione dalla comunicazione, nella qualità di intermediario, valgano comunque. Ciò non solo per arrivare alla conclusione che l'ufficio del gruppo da dove dovrebbe partire la comunicazione non potrà mai essere il medesimo di quello che



comunica nella qualità di contribuente ma per eliminare la qualifica di intermediario ai fini della sanzione specifica allo stesso attribuita. Si ipotizza a tal fine che attraverso l'organigramma societario possa stabilirsi a quale tipo di funzione spetta la comunicazione in qualità di intermediario e a quale in qualità di contribuente nonché, ai fini dell'attribuzione della qualifica di intermediario se in azienda tale funzione sia stata o meno prevista attribuendo ad essa i) tutte le responsabilità del caso.

Paragrafo 2.1 Intermediari

Con riferimento alla categoria degli intermediari, si ritiene che andrebbe definita in maniera più specifica la figura del “fornitore di servizi” (service provider). Il “fornitore di servizi” viene definito, infatti, come colui che: “svolge attività di assistenza e consulenza che si sostanziano in attività di supporto al promotore”. La circolare continua specificando che nel caso in cui il fornitore di servizi svolga attività di consulenza o assistenza in relazione a meccanismi transfrontalieri già attuati dal contribuente, in questo caso, le attività svolte non integrano i requisiti per la qualificazione di intermediario e



ciò a patto che le stesse non determinino un “aggiornamento” o un miglioramento del meccanismo. Si ricorda, a tal fine, che il “fornitore di servizi” è in sostanza tenuto agli stessi obblighi di comunicazione del “promotore”. Sarebbe pertanto opportuno chiarire, in maniera più precisa sia sotto un profilo “qualitativo” che “quantitativo” cosa si intenda per “aggiornamento” o “miglioramento” del meccanismo transfrontaliero.

Sempre con riferimento agli intermediari si afferma che sono tenuti alle comunicazioni delle informazioni (scambio Direttiva 2014/107/UE-DAC 2 e CRS), i trust che svolgono le medesime attività delle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione.

In relazione ai trust, quindi, il medesimo può essere qualificato come istituzione finanziaria e, in particolare, come entità di investimento, se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

il 50% o più del reddito lordo del trust deriva da attività di investimento, reinvestimento o negoziazione di attività finanziarie, verifica che fa fatta ogni anno con riferimento i tre anni precedenti (cd. “gross income test”). Vengono a tal fine attratti nella casistica de qua i trust il cui trust fund consiste di attività e valori mobiliari. Ove, invece, il trust fund sia costituito da partecipazioni societarie, sarà necessario indagare l’attività svolta dalle partecipate (non sono infatti rilevanti ai fini della normativa in esame le partecipazioni di controllo



in società che svolgono un'attività economica o commerciale diversa dalla attività svolta da un'attività finanziaria);
gli asset dei trust (o anche una parte degli stessi) sono gestiti, in maniera discrezionale, da un Istituzione Finanziaria che investe, amministra o gestisce attività finanziarie per conto di terzi (cd. “managed by test”).

Tale condizione è soddisfatta inoltre laddove:

il trustee del trust è un IF (ad esempio fiduciaria/trustee);

almeno una parte delle attività finanziarie detenute direttamente dal trust sia affidata in gestione – con un mandato di gestione discrezionale – ad un IF.

Paragrafo 2.2 Standard di conoscenza

In merito alla questione dello “standard di conoscenza” e più precisamente al periodo della circolare in cui a pagina 19 si fa riferimento al fatto che nelle realtà organizzative più complesse, come sicuramente nei gruppi d'impresa, la valutazione dello “standard di conoscenza” debba essere effettuata con riferimento all'entità nel suo complesso. Ciò confermerebbe la difficoltà di separare nell'ambito di una organizzazione complessa, come il gruppo d'impresa, il ruolo dell'intermediario da quello del contribuente. A tal fine, come già accennato in precedenza, valga



anche quanto segue: - si verificano nella realtà casi in cui oltre alle competenze in azienda, si ravvisi anche la necessità di affidare un incarico a professionisti esterni le cui conoscenze in materia di meccanismi transfrontalieri sono peraltro conclamate. A questo punto, spaccettando i ruoli, potrebbe sorgere un rapporto trilaterale tra il board della società, il proprio ufficio fiscale e il professionista terzo. In questo caso, ai fini della separazione dei compiti e della garanzia degli effetti circa il coinvolgimento di più soggetti tra loro indipendenti, dovrebbe far propendere per individuare la figura dell'intermediario nel solo professionista esterno. Anche tenuto conto che in questo caso l'ufficio fiscale risponderebbe al solo requisito del possesso e non a quello della conoscenza (che semmai sarebbe sopravvenuta) né a quello del controllo come previsto dall'articolo 6 comma 2 del decreto legislativo di riferimento, tenuto conto che il "controllo" di un meccanismo transfrontaliero non apparterebbe, abitualmente, al responsabile fiscale dell'azienda, ove, trovandosi in posizione di dipendenza rispetto all'organo esecutivo, perda la possibilità di poter evitare l'adozione di un meccanismo transfrontaliero.

Paragrafo 2.3 Contribuente



Tenendo fermo quanto sopra rappresentato, con riferimento al tema del contribuente, ancora a pagina 21 della bozza di Circolare in oggetto, si presenta la fattispecie in cui una società del gruppo adotti un meccanismo messo a disposizione a esempio dalla capogruppo. A tal fine si osserva che la stessa capogruppo potrebbe trovarsi a svolgere anche attività di direzione e coordinamento nei confronti di una o più società possedute, per cui sarebbe parimenti complesso distinguere i ruoli di contribuente e di intermediario, posto che l'intermediario, come già osservato, dovrebbe porsi nella posizione di entità autonoma ancorché rappresentato da una persona fisica. Ci si troverebbe anche in questo caso in posizione anomala rispetto alla norma nonché "rovesciata" rispetto a quanto ipotizzato a pag. 13 del documento in cui l'intermediario, a esempio il dirigente dell'ufficio fiscale, si trova in posizione di subordinazione rispetto alla società del gruppo che invece occupa, rispetto al contribuente che adotta il meccanismo, una posizione dominante. Anche qui si invita a riflettere circa la separazione tra intermediario e contribuente, soprattutto con riferimento al sistema sanzionatorio. E certamente quando, si ribadisce, o il contribuente l'intermediario si trovino nella condizione di essere esonerati dalla comunicazione. Circa poi l'esonero da reazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria sempre nell'ambito dei gruppi, si dovrebbe tenere anche conto di quanto previsto al punto 2.5 del Provvedimento del 14 aprile 2016 che

Sede Legale**Sede Operativa**



prevede l'estensione cosiddetta "per trascinamento" a proposito del regime di cooperative compliance, a favore delle società del gruppo che anche in assenza dei requisiti dimensionali esercitano le "funzioni di indirizzo" in relazione al sistema di controllo fiscale. E' il caso della holding destrutturata di un gruppo multinazionale che potrebbe aderire al suddetto regime con le conseguenze che ne deriverebbero circa gli obblighi di comunicazione previsti dalla Dac 6. Infine un'analisi ai fini dell'esonero dalle comunicazioni dovrebbe essere fatta con riferimento all'ufficio legale gestito "in house" dalla capogruppo.

Sempre con riferimento ai gruppi, si riterrebbe opportuna un'ulteriore osservazione che potrebbe maggiormente far propendere per una mitigazione della dualità dei ruoli. Andrebbe, infatti, valutato come i gruppi in regime consolidato nazionale o mondiale sarebbero avvantaggiati da meccanismi transfrontalieri esattamente alla stessa stregua di un unico ente. La separazione in questo caso tra la figura dell'intermediario e quella del contribuente sarebbe mitigata e le considerazioni svolte circa l'accorpamento delle due figure in un unico ente si applicherebbero anche a questa fattispecie. Il tutto però salvo accordi di consolidamento che andrebbero a sovvenzionare una società del gruppo residente in un paese in cui il meccanismo transfrontaliero abbia esplicitato i propri effetti circa il vantaggio fiscale a fini elusivi.



Un punto ancora rilevante circa il superamento della compresenza dei due ruoli di intermediario e contribuente nell'ambito del gruppo sarebbe rappresentato dall'adozione del processo di gestione del rischio fiscale attraverso l'adozione del modello 231/2001 volto a controllare anche eventuali meccanismi transfrontalieri. A tal fine non è superfluo ricordare come l'articolo 4 del Decreto n. 128/2015 in materia di requisiti oggettivi per l'ingresso nel regime di cooperative compliance preveda che l'ente aderente sia dotato di "un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno." Il quale sarebbe anche declinato nel modello 231 dopo l'introduzione dell'articolo 25-quinquiesdecies del Dlgs 231/2001 che include i reati tributari nella disciplina della responsabilità degli enti. Anche a tal fine sarebbe auspicabile un coordinamento circa il sistema sanzionatorio verso i soggetti che applicano tale modello. A prescindere dalla partecipazione o meno all'istituto della cooperativa compliance.

Paragrafo 3.1 Meccanismi transfrontalieri: aspetti definitivi

La circolare con riferimento alla definizione di: "meccanismo transfrontaliero" richiama l'art. 2, comma 1, lettera a) del D.lgs n. 100 del 30 luglio del 2020, il quale lo definisce come: "uno schema,



accordo o progetto che coinvolga l'Italia e una o più giurisdizioni estere". Si ricava, quindi, una definizione piuttosto ampia che comprende certamente meccanismi complessi che non solo coinvolgono più fasi per il loro completamento o schemi negoziali, ma anche accordi connessi l'uno con l'altro. Sarebbe opportuno, data l'ampiezza della definizione, chiarire se possa escludersi un obbligo di comunicazione nelle ipotesi di meccanismi che coinvolgono solo giurisdizioni estere anche se, ad esempio, gli stessi siano stati elaborati o "messi a disposizione" da un intermediario italiano. Inoltre, sempre con riferimento alla definizione di meccanismo transfrontaliero, la circolare precisa il significato di "progetto" (rispetto al concetto di "schema"): esso è definito come l'insieme delle ipotesi teoriche che compongono uno "schema", che se realizzate determinano l'obbligo di comunicazione. Se questo è l'assunto, poiché il legislatore, nell'offrire la definizione di "meccanismo transfrontaliero" pone sullo stesso piano lo schema, l'accordo e il progetto, sembrerebbe necessario esplicitare in maniera più immediata quale e se via sia una rilevanza autonoma del "progetto" rispetto allo "schema" e se dunque il primo debba necessariamente tradursi nel secondo o se vi siano dei casi in cui il progetto ingeneri autonomamente un obbligo di comunicazione. In caso contrario, ove, si sostenga che il progetto non abbia autonoma



rilevanza, non si capirebbe per quale motivo sia citato al pari dello schema e dell'accordo.

Paragrafo 3.3 Criterio della potenziale riduzione d'imposta

A pag. 30 e 31 si afferma che la riduzione d'imposta collegata al meccanismo che genera il vantaggio fiscale sia da intendersi anche solo potenziale e quindi anche stimata. A tal fine preso atto della formula matematica di cui a pagina 35 occorrerebbe constatare che la quantificazione del vantaggio extrafiscale debba invece poter essere economicamente misurabile non solo in termini di riduzione dei costi o incremento dei ricavi, per la dimostrazione dei quali occorrono documenti che comprovano tali condizioni, quali a esempio bilanci previsionali e due diligence ma anche altri valori provenienti da investimenti e da attivi dello stato patrimoniale. Si richiede a tal fine non solo di implementare la definizione di vantaggio extrafiscale (come sopra già evidenziato) al fine di rendere omogenei ed equipollenti i termini al numeratore e al denominatore della funzione, ma di poter appunto calcolare i vantaggi extrafiscali anche laddove si prevedano plusvalenze o plusvalori sempre oggettivamente determinabili. È il caso a esempio di una operazione transfrontaliera che generi delle plusvalenze su beni iscritti in bilancio in conseguenza di una fusione per incorporazione, una fusione inversa o



una fusione per unione per cui si potrebbe ipotizzare anche un periodo di osservazione di imposte future corrisposte su tali plusvalori.

Paragrafo 3.4 Vantaggio principale

Con riferimento ai meccanismi da dover sottoporre all'MBT (Main benefit test), ovvero al test di prevalenza che individua il vantaggio principale il quale ricorre quando il vantaggio fiscale è superiore al 50% della somma del suddetto vantaggio fiscale e del vantaggio extrafiscale, sarebbe pertanto opportuno approfondire la definizione di cui al decreto ministeriale come "qualunque vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale". A tal proposito, tenuto conto che la definizione "qualunque" tenderebbe a spaziare oltre i vantaggi conseguibili a livello di conto economico, anche la definizione di "vantaggio economicamente quantificabile di natura non fiscale" dovrebbe avere a disposizione più possibilità volte al suo calcolo. A esempio, attraverso produzione di business plan, monitoraggio di stanziamenti di DTA, operazioni straordinarie di aggregazione, trasferimenti generazionali ecc.. Inoltre, i vantaggi non fiscali potrebbero essere rappresentati, oltre che dai maggiori ricavi o dai minori costi, anche da plusvalori o plusvalenze ottenuti sugli assets di riferimento dell'azienda che tali meccanismi pongono in essere,



ricavabili, a esempio, attraverso la futura cessione o il conferimento di un brevetto o marchio su cui maturano royalties, oppure ancora contratti di somministrazione di beni o servizi i quali generano posizioni dominanti verso l'azienda fornita.

Paragrafo 4.1.1 Tutela del “segreto professionale”

In merito alle ipotesi di esonero dall'obbligo di comunicazione vevoli per l'intermediario a tutela del “segreto professionale”, previste all'art. 3, comma 4, D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, si evidenzia nella bozza di circolare una ricostruzione riduttiva. In particolare, la bozza indica che la tutela del “segreto professionale” “può essere fatta valere in situazioni ben specificate, riguardanti un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria” (articolo 3, comma 4, del decreto legislativo), ossia:

in caso di informazioni ricevute dal cliente, o ottenute dal medesimo, con riferimento ad attività di difesa e/o rappresentanza in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria;

in caso di informazioni ricevute dal cliente, o ottenute dal medesimo, sulla eventualità di intentare un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria.”.

In realtà, l'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 100/2020 prevede delle ipotesi di esonero a tutela del “segreto professionale” più ampie rispetto alla



sola assistenza innanzi ad un'autorità giudiziaria, in quanto l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione anche “per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo”, nonché nell'ambito della “consulenza sull'eventualità di “evitare un procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria, oltre che di intenterlo.”

Inoltre, sarebbe utile specificare, così come previsto sempre dall'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 100/2020, che tali ipotesi di esonero possono essere fatte valere qualunque sia il momento temporale in cui l'intermediario riceve od ottiene le informazioni, che può essere “prima, durante o dopo il procedimento stesso”.

Capitolo 6 Profili sanzionatori

In merito all'aspetto sanzionatorio, si può dire che quanto delineato nella bozza di circolare risulti assolutamente chiaro. Da un punto di vista pratico, però, considerando il periodo pandemico che ha influito sui tempi di adozione delle norme e dei documenti di prassi di cui si discute, nonché i conseguenti tempi alquanto stretti di loro studio ed applicazione, con tutte le incertezze che finora hanno circondato la materia, sarebbe opportuno prevedere un periodo di attenuazione del regime sanzionatorio. In particolare, tale periodo sarebbe auspicabile



quantomeno per le mancate comunicazioni di quei meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020, essendo queste sanzionabili retroattivamente nonostante si faccia riferimento a periodi pregressi rispetto all'entrata in vigore delle norme di cui si discute.

Di più: la scrivente Associazione è dell'avviso che debba essere estensivamente applicato il contenuto dell'art. 3, co. 2, legge del 27 luglio 2000, n. 212: benché lo stesso faccia decorrere il termine per l'impostazione di adempimenti a carico dei contribuenti dalla data dell'entrata in vigore delle disposizioni tributarie che li contemplano oppure, se successiva, dalla data «dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse previsti», è innegabile che l'interpretazione resa nella bozza del documento di prassi posta in consultazione e qui commentata ha finito con l'espandere l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della disposizione ben oltre quanto desumibile dal tenore letterale correlate disposizioni e delle relazioni a loro corredo [per i documenti di prassi - vale la pena ricordarlo - l'art. 6, co. 3 della medesima legge dispone che l'amministrazione finanziaria assuma iniziative volte a garantirne la messa a disposizione dei contribuenti «almeno sessanta giorni prima del termine assegnato (...) per l'adempimento al quale si riferiscono»].

Si auspica pertanto che la circolare sposi la soluzione di considerare il termine per l'esecuzione dei primi adempimenti (ormai più che



prossimi) come ordinario, differendo - ancorché soltanto in via interpretativa - l'applicazione delle sanzioni alla esecuzione degli stessi che tardi oltre il sessantesimo giorno dalla sua pubblicazione in veste definitiva: la qualità dei rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria non potrebbe che trarne giovamento (lungo il solco tracciato dall'art. 10, co. 1 della legge n. 212/2000).

Da ultimo, valga inoltre quanto già detto circa la cumulabilità della sanzione quando i ruoli di contribuente e intermediario siano eventualmente ricoperti da un unico soggetto.

Paragrafo 7.3.4 Trasferimenti di attivi

L'elemento distintivo di cui alla lettera c) intercetta una tipologia di 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". Tuttavia tenuto conto di quanto riportato più avanti nello stesso paragrafo della bozza in commento secondo cui " in particolare, in virtù dell'ampio riferimento al concetto di 'attivi' è da ritenere che rientrano in tale categoria tutti i beni di natura patrimoniale a prescindere dalla loro qualificazione (e pertanto anche rami di aziende e loro avviamento) e dalla loro modalità di rilevazione in contabilità non può non osservarsi come tali aspetti debbano trovare un



coordinamento con la disciplina della exit e entry tax di cui rispettivamente agli articoli 166 e 166-bis del Tuir come recepiti dalla normativa ATAD. Con tutte le conseguenze che ne deriverebbero tra cui l'applicabilità della normativa speciale di attrazione delle imprese in Italia di cui al D.lgs 147/2015, cosiddetto decreto internazionalizzazione, laddove si prevede che i valori di mercato da attribuire agli attivi trasferiti nello Stato, compreso l'avviamento prescindono dal pagamento o meno di un exit tax qualora tali attivi siano stati trasferiti da paesi collaborativi. E ciò non solo in caso di trasferimento di sede tout court ma anche di fusione, scissione o conferimento in cui i valori di mercato degli attivi ai fini della entry tax trovano albergo.