

Roma, 31/12/2021

OGGETTO: *Decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC 6”) - meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione*

Sono pervenute alla scrivente talune richieste di chiarimento in merito alla corretta applicazione della disciplina di cui al decreto legislativo n. 100, del 30 luglio 2020 (di seguito anche “decreto legislativo”), che ha recepito la Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio dell’Unione Europea del 25 maggio 2018 e a cui ha fatto seguito il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 17 novembre 2020 (di seguito anche “decreto ministeriale”), con particolare riguardo alla sussistenza o meno dell’obbligo di comunicare, ai sensi della citata normativa, gli aggiustamenti di fine anno ai prezzi di trasferimento effettuati a favore di società controllate non residenti (cd *TP adjustment*), in presenza di determinate caratteristiche.

In particolare le Società Istanti hanno fatto presente che, al termine di ciascun esercizio, esse verificano il risultato operativo conseguito dalle proprie controllate non residenti e, al fine di garantire loro una marginalità in linea con i valori di libera concorrenza, laddove tale risultato si ponga al di sotto di una certa marginalità *target*, effettuano, in loro favore, opportuni aggiustamenti dei prezzi dei prodotti finiti compravenduti durante l’anno.

Detti aggiustamenti vengono effettuati sulla base delle seguenti modalità operative:

1. nel corso di ciascun periodo d'imposta (periodo "N"), i prodotti sono fatturati dalle Società alle controllate applicando i prezzi di listino definiti *ex ante*;

2. alla fine del periodo d'imposta N, gli eventuali aggiustamenti sono calcolati sulla base dei margini centralmente definiti in coerenza con quelli risultanti dal confronto con le società assunte come comparabili ad esito delle *search strategy* effettuate nell'ambito della politica di *transfer pricing* di Gruppo, periodicamente aggiornate;

3. date le tempistiche relative alla chiusura del bilancio civilistico delle Società controllanti e delle controllate (coincidenti con il periodo d'imposta), i *TP adjustments* contabilizzati con competenza periodo d'imposta N, vengono calcolati nel corso del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo, periodo "N + 1" e fatturati alle società controllate entro il termine del successivo 31 marzo dello stesso anno.

Le Società Istanti hanno manifestato il dubbio che gli aggiustamenti di fine anno ai prezzi di trasferimento potessero ricondursi, se effettuati a favore di società controllate residenti in giurisdizioni aventi le caratteristiche di seguito espote, all'elemento distintivo di cui all'allegato 1 del decreto legislativo lettera C) "*Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere*" punto 1, lettera b, sub 1) e punto 1, lettera b, sub 2), ovvero a quei meccanismi che prevedono pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate dove, nonostante il destinatario sia residente a 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; (punto 1, lettera b, sub 1);

- 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 (punto 1, lettera b, sub 2).

A parere delle Società Istanti, in considerazione del fatto che i *TP adjustments* vengono attuati mediante la rettifica dei prezzi originariamente applicati ai prodotti e hanno il preciso scopo di consentire alle controllate di raggiungere una marginalità in linea con valori di libera concorrenza, gli stessi non dovrebbero qualificarsi come “*pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate*” ai sensi dell'allegato 1, lettera C, del decreto legislativo e, pertanto, non dovrebbero rilevare, ai fini degli obblighi di comunicazione, neanche se effettuati a favore di società controllate residenti in giurisdizioni aventi le caratteristiche indicate nel citato “elemento distintivo”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2 del 10 febbraio 2021 (di seguito anche “Circolare”) ha fornito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riguardo 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.

Ai fini della disciplina in esame, il comma 1, lettera a) dell'articolo 2 del decreto legislativo definisce “*meccanismo transfrontaliero*” uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle cinque condizioni dettate dallo stesso comma. Tra queste rileva, ai fini del presente parere, la condizione n. 1) ovvero che non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedano, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato.

Come precisato dalla Circolare, “i termini «schema», «accordo», «progetto» si riferiscono a diversi gradi di complessità del meccanismo (...) può rientrare nel concetto di «schema» un meccanismo che prevede una serie di entità coinvolte e transazioni tra di loro interconnesse. Il «progetto», per altro verso, è l’insieme delle ipotesi teoriche che compongono uno «schema» che, se realizzate, determinano il conseguimento di uno degli effetti da cui può derivare l’obbligo di comunicazione. L’accordo ricomprende qualsiasi intesa legalmente vincolante”.

Ai sensi dell’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo, il “meccanismo transfrontaliero è soggetto all’obbligo di comunicazione se sussiste almeno uno degli elementi distintivi” tra quelli indicati nell’Allegato 1 del medesimo decreto, che costituiscono, come risulta dalla definizione contenuta all’articolo 2, un “indice di rischio di elusione o evasione fiscale”. Come precisato nella Circolare, poi, è “sufficiente che uno solo di essi sia soddisfatto affinché, al ricorrere delle altre condizioni, sorga l’obbligo di segnalazione”.

La Circolare specifica inoltre che “La concreta individuazione dei meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione deriva dalla lettura combinata di diverse disposizioni del decreto legislativo e del decreto ministeriale che nel loro insieme introducono un sistema di criteri selettivi focalizzati essenzialmente sui seguenti aspetti:

- a) la transnazionalità del meccanismo (articolo 2, comma 1, lettera a) del decreto legislativo) - **transnazionalità;**
- b) la sussistenza di almeno uno degli elementi distintivi (di seguito anche hallmarks), classificati in cinque categorie identificate con lettere dalla A) alla E), previsti dall’Allegato 1 al decreto legislativo (articolo 5, comma 1 del decreto legislativo) – **elementi distintivi;**
- c) la presenza di una riduzione (potenziale) dell’imposta dovuta in un Paese dell’Unione Europea o in uno Stato terzo con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni relativamente ai

*meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (articolo 6, comma 1 del decreto ministeriale) - **riduzione di imposta**;*

- d) la presenza di un vantaggio fiscale principale realizzato da uno o più contribuenti in Italia (articolo 7, comma 2 del decreto ministeriale) - **vantaggio principale.**”*

I primi due criteri, ossia la natura transnazionale e la sussistenza di almeno uno degli elementi distintivi previsti dalla normativa di riferimento, devono sempre sussistere ai fini della qualificazione del meccanismo soggetto all'obbligo di notifica, mentre i successivi criteri sono richiesti solo in relazione a determinate categorie di meccanismi.

Nello specifico la Circolare chiarisce che “*Per quanto attiene ai successivi criteri, occorre precisare che:*

- per i meccanismi caratterizzati dagli elementi distintivi di cui alle lettere A, B, C.1, b) sub 1), c) e d), deve essere integrato sia il criterio della riduzione di imposta sia quello del vantaggio principale;*
- per i meccanismi caratterizzati dagli elementi distintivi di cui alle lettere E e C diversi da quelli indicati al punto precedente, deve essere verificato solamente quello della riduzione di imposta”*

In sostanza affinché sorga l'obbligo di comunicazione, tutti gli elementi appartenenti alla categoria C dell'Allegato 1 devono integrare il criterio della potenziale riduzione di imposta (articolo 6 del decreto ministeriale), e solo alcuni di questi (tra cui quello del punto 1, lettera b, sub 1) devono soddisfare anche il criterio del vantaggio fiscale principale (articolo 7 del decreto ministeriale).

Il criterio della potenziale riduzione di imposta, come precisato nella Circolare, “*è da intendersi in termini potenziali, ossia quale 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*”.

Il criterio del vantaggio principale, come disciplinato dall'articolo 7, comma 2, del decreto ministeriale, ricorre quando il vantaggio fiscale derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri è prevalente rispetto ai vantaggi extrafiscali.

Ciò premesso, si ritiene che i *TP adjustment* oggetto del parere formulato dalle Società Istanti siano suscettibili di comunicazione ove effettuati a favore di società controllate residenti in giurisdizioni aventi le caratteristiche indicate nell'elemento distintivo di cui all'allegato 1 del decreto legislativo lettera C) “*Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere*” punto 1, lettera b, sub 1) e punto 1, lettera b, sub 2) e al verificarsi delle ulteriori condizioni dettate dal decreto ministeriale.

Si rileva, preliminarmente, che alla luce della definizione di *meccanismo transfrontaliero* fornita dal comma 1, lettera a) dell'articolo 2 del decreto legislativo (schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, al verificarsi di almeno una delle condizioni dettate dal medesimo comma) la politica di *transfer pricing* di un gruppo multinazionale ricade in tale fattispecie.

La Circolare ha, infatti, chiarito che costituisce “accordo” una qualsiasi intesa legalmente vincolante. Nel caso di specie, le *policies di TP* risultano, generalmente, formalizzate in ciascuno degli accordi via via stipulati con le *subsidiaries* estere e, comunque, assumono efficacia vincolante all'interno del Gruppo multinazionale .

Definita la politica di *transfer pricing* di Gruppo come un meccanismo trasfrontaliero, occorre verificare la sussistenza degli elementi distintivi di cui all'allegato 1 del decreto legislativo. Tra quelli collegati alle operazioni transfrontaliere di cui alla lettera C del citato allegato, al punto 1 è individuato:

“*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; 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”

I *TP adjustments* oggetto del parere delle Società Istanti, ove effettuati, come si è detto, a favore di società controllate residenti in giurisdizioni aventi le caratteristiche sopra indicate, rientrano nell'elemento distintivo di cui al citato punto 1, in quanto come precisato dalla Circolare “*con riferimento alla nozione di pagamento assume rilevanza il concetto di componente negativo di reddito fiscalmente deducibile*”.

Quindi, al verificarsi delle ulteriori condizioni dettate dagli articoli 6 e 7 del decreto ministeriale (c.d. *criterio della potenziale riduzione di imposta e criterio del vantaggio principale*) relativamente al punto 1, lettera b, sub 1), e dal solo articolo 6 del decreto ministeriale (c.d. *criterio della potenziale riduzione di imposta*) relativamente al punto 1, lettera b, sub 2), detti aggiustamenti risultano soggetti all'obbligo di comunicazione ai sensi del comma 7, articolo 3, del decreto legislativo.

Per quanto concerne i tempi entro cui assolvere ai suddetti obblighi, l'articolo 2 del decreto ministeriale dispone che il contribuente effettua la comunicazione entro trenta giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è stato messo a sua disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione. Il medesimo articolo precisa, inoltre, che la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero corrisponde al momento in cui il contribuente compie il primo atto

avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo.

Per le comunicazioni successive alla prima e relative al meccanismo in esame, il *dies a quo* del termine di trenta giorni per la comunicazione dei *TP Adjustment*, in considerazione delle particolari modalità operative con cui vengono effettuati, si ritiene debba decorrere dalla data di approvazione del bilancio della Società controllante che effettua l'aggiustamento.

IL DIRETTORE CENTRALE