

Comunicazione DAC 6: le operazioni rilevanti entrano nella nota integrativa al bilancio

Giacomo Ramenghi - Partner Studio Gnudi e Associati

Alcune operazioni rilevanti ai fini della comunicazione DAC 6 dovranno essere anche illustrate nella nota integrativa al bilancio. Ad esempio, nell'ambito dei ricavi e costi eccezionali, le operazioni straordinarie e di ristrutturazione aziendale, qualora presentino elementi di transnazionalità, ben possono realizzare alcuni degli hallmarks che individuano un'operazione rilevante ai fini della comunicazione DAC 6. Di particolare interesse è anche l'informativa richiesta per gli "accordi fuori bilancio": molti degli schemi rilevanti ai fini DAC 6 potrebbero essere facilmente ricondotti a tali accordi, i cui effetti non risultano dallo stato patrimoniale, ma che possono esporre la società a rischi o generare significativi benefici, la cui conoscenza è utile per valutare la situazione patrimoniale/finanziaria e il risultato economico della società.

La direttiva UE n. 2018/822 (c.d. **direttiva DAC 6**), recepita dal D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020, attuato dal D.M. 17 novembre 2020, introduce l'obbligo, per gli Stati membri, di scambiare in maniera automatica le informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica da parte degli intermediari e dei contribuenti che li attuano.

Le modalità tecniche per effettuare le comunicazioni delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo, da parte di intermediari e contribuenti, sono disciplinate dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 364425 del 26 novembre 2020.

Leggi anche

- [Meccanismi transfrontalieri: primi chiarimenti sul recepimento della direttiva DAC 6](#)
- [Meccanismi transfrontalieri: quando scatta l'obbligo di comunicazione DAC 6](#)
- [Comunicazione DAC 6: quando il meccanismo transfrontaliero è "rilevante"](#)

Meccanismi oggetto di comunicazione

Oggetto dell'obbligo di comunicazione sono, in generale, i **meccanismi transfrontalieri** connotati da elementi di pericolosità fiscale o potenzialmente idonei ad aggirare il meccanismo dello **scambio automatico di informazioni sui conti finanziari** ovvero a consentire l'utilizzo di strutture off-shore opache.

La concreta individuazione di tali meccanismi transfrontalieri 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 sui seguenti aspetti:

- **transnazionalità del meccanismo**: il meccanismo (schema, accordo o progetto) per essere rilevante deve riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere - art. 2, comma 1, lettera a), D.Lgs. n. 100/2020;
- **sussistenza** di almeno uno dei citati **elementi distintivi** (c.d. **hallmarks**), di cui all'allegato 1, D.Lgs. n. 100/2020 - art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 100/2020;

- **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 meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica - art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 100/2020;

- "**vantaggio fiscale principale**" realizzato da uno o più contribuenti in Italia - art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 100/2020.

Al par. 8 della circolare n. 2/E del 2021 l'Agenzia evidenzia che per l'insorgenza dell'obbligo di comunicazione è necessario che **uno solo degli elementi distintivi (hallmarks)** sia **soddisfatto**, ex art. 5, D.Lgs. n. 100/2020.

Elementi distintivi (hallmarks)

Esempi (allegato 1 al D.Lgs. n. 100/2020 - par. 8, circolare n. 2/E/2021)

Lettera A) - elementi distintivi generici collegati al **vantaggio principale**:

- presenza di obblighi di riservatezza nei confronti di altri intermediari o delle autorità fiscali (punto 1);
- le commissioni richieste dall'intermediario sono collegate, in misura fissa o variabile, all'ottenimento del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo (punto 2);
- prodotti fiscali standardizzati (punto 3). Sono indicativi della standardizzazione l'utilizzo di documentazione non diversificata e di schemi negoziali e/o strutture societarie sostanzialmente tipizzati e ripetibili, come ad esempio veicoli societari localizzati in Stati esteri.

Lettera B) - elementi distintivi specifici collegati al **criterio del vantaggio principale**.

Hanno ad oggetto operazioni che possono concretizzare pratiche elusive o evasive. Rientrano in tale ambito:

- l'acquisizione di società in perdita (c.d. "bare fiscali") per l'utilizzo cross-border delle perdite fiscali;
- la conversione del reddito in capitale, conferimenti, apporti, doni o altre categorie di reddito tassate ad un livello inferiore o esenti da imposta;
- le operazioni circolari, ad esempio operazioni circolari con utilizzo di "after tax hedging".

Lettera C) - elementi distintivi specifici collegati alle **operazioni transfrontaliere**.

Rientrano, ad esempio, in tale categoria:

- i pagamenti transfrontalieri deducibili fra imprese associate in relazione ai quali si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:
 - a) il destinatario non è residente ai fini fiscali in alcuna giurisdizione;
 - 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;
 - c) il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente ai fini fiscali;
 - d) il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente ai fini fiscali;
- i casi nei quali un medesimo attivo patrimoniale genera ammortamenti dedotti in più di una giurisdizione;

- il simultaneo utilizzo di rimedi contro la doppia imposizione in più giurisdizioni;
- il trasferimento di attivi attraverso, per esempio, la diversa valorizzazione di un attivo patrimoniale oggetto di cessione.

Lettera D) - elementi distintivi specifici riguardanti lo **scambio automatico di informazioni** e la **titolarità** effettiva. Presentano tali elementi i meccanismi transfrontalieri che:

- comportano l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario;
- comportano la compromissione delle procedure di adeguata verifica.

Lettera E) - elementi distintivi specifici relativi ai **prezzi di trasferimento**. Ad esempio, il trasferimento di intangibili di difficile valutazione.

Le operazioni da illustrare in nota integrativa

È opportuno evidenziare che alcune delle operazioni rilevanti ai fini degli obblighi di comunicazione previsti dalla direttiva DAC6 andranno anche opportunamente illustrate nella **nota integrativa al bilancio**.

In particolare, vengono qui in considerazione i nn. 13, 22-*bis* e 22-*ter* dell'art. 2427 c.c., che disciplina il contenuto della nota integrativa.

Più precisamente il n. 13 dell'art. 2427 c.c. si riferisce ai **ricavi** e ai **costi eccezionali**. L'OIC 12, al par. 115, fa alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare tali caratteristiche. Il principio contabile fa espresso riferimento alle operazioni di **ristrutturazione aziendale** e alle **operazioni straordinarie**, fattispecie che, qualora presentino elementi di **transnazionalità**, ben potrebbero realizzare alcuni degli hallmarks sopra descritti e, per l'effetto, rappresentare un'operazione rilevante ai fini comunicativi di cui alla direttiva DAC 6. Ovviamente tali informazioni saranno opportunamente richiamate in nota integrativa, così da garantire (almeno in nota, essendo stata abrogata l'area straordinaria del bilancio ad opera del D.Lgs. n. 139/2015) l'evidenza di elementi reddituali che falserebbero il confronto con altri periodi.

Il n. 22-*bis* dell'art. 2427 c.c. chiarisce gli obblighi di informativa relativi alle **operazioni con parti correlate**. In particolare, la norma richiede che, per le operazioni realizzate con parti correlate vengano precisati in nota integrativa natura e importo del rapporto nonché ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse alle normali condizioni di mercato. È evidente che, qualora tali operazioni abbiano un respiro transnazionale, realizzando l'hallmark sopra descritto alla lettera E (elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento), saranno soggette agli obblighi comunicativi previsti dalla normativa DAC6 e contemporaneamente delle stesse si dovrà dare conto in nota integrativa.

Infine, di particolare interesse è l'informativa richiesta ai sensi del n. 22-*ter* dell'art. 2427 c.c., relativa ai c.d. **"accordi fuori bilancio"**, ovvero - ai sensi del par. 128 dell'OIC 12 - quegli accordi, anche tra loro collegati, i cui effetti non risultano dallo stato patrimoniale, ma che possono esporre la società a rischi o generare per la stessa benefici significativi la cui conoscenza è utile per una valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico della società, nonché eventualmente del gruppo di appartenenza della stessa.

Già dalla definizione è facile intuire come molti degli schemi aventi rilevanza ai fini comunicativi previsti dalla direttiva DAC6 potrebbero essere facilmente ricondotti ai c.d. **"accordi fuori bilancio"**. A conferma di ciò, comunque, lo stesso principio contabile, al successivo par. 129 precisa che la direttiva n. 2006/46/CE puntualizza che tali accordi possono essere associati alla creazione o all'uso di una o più società veicolo e di attività off-shore destinate a perseguire, tra gli altri, obiettivi economici, legali, fiscali o contabili. È, dunque, evidente come sarà questa probabilmente l'informativa principale che verrà fornita dal redattore del bilancio in nota integrativa relativamente a operazioni rilevanti ai fini DAC6.

