

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 6 dicembre 2024

Attuazione delle disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi. (24A06728)

(GU n.298 del 20-12-2024)

IL VICE MINISTRO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

Visto il «Report OCSE 2015», denominato «Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report» del 5 ottobre 2015;

Visto il «Report OCSE 2017», denominato «Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2» del 27 luglio 2017;

Vista la direttiva 2016/1164/UE del Consiglio del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno;

Vista la direttiva 2017/952/UE del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva 2016/1164/UE relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi;

Visto il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 di attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016 (ATAD 1), recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno;

Vista la direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 (ATAD 2), recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi;

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 in tema di sanzioni amministrative tributarie;

Visto l'art. 61, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, il quale ha introdotto all'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 6, il comma 6-bis, il quale prevede che «In caso di contestazione relativa alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi di cui al capo IV del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 da cui derivi una maggiore imposta o una riduzione del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica se, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, indicata in un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i disallineamenti da ibridi. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal decreto di cui al primo periodo ne dà apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si applica il comma 2»;

Visto l'art. 61, comma 2, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, che prevede l'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per assicurare l'immediata operatività delle disposizioni di cui al comma 1 del medesimo articolo;

Considerata la necessità di dare attuazione alla disposizione di

cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la documentazione idonea a consentire la verifica della corretta applicazione delle disposizioni di cui al Capo IV del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 11 novembre 2022, con l'unita delega di funzioni, registrato alla Corte dei conti il 14 novembre 2022 - Ufficio di controllo sugli atti della Presidenza del Consiglio, del Ministero della giustizia e del Ministero degli affari esteri, reg. n. 2833, concernente l'attribuzione all'on. Prof. Maurizio Leo del titolo di Vice Ministro del Ministero dell'economia e delle finanze;

Decreta:

Art. 1

Definizioni

1. Ai fini del presente decreto e dei relativi allegati, si intende per:

(a) «Decreto legislativo», il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142;

(b) «Disallineamento da ibridi rilevante», uno dei disallineamenti indicati all'art. 6, comma 1, lettera r) e comma 2, all'art. 8, commi 3 e 5, all'art. 9 e all'art. 10 del decreto legislativo;

(c) «Disallineamento importato», la fattispecie di cui all'art. 8, comma 3, del decreto legislativo;

(d) «Disposizioni di contrasto agli ibridi», le disposizioni di cui al capo IV del decreto legislativo;

(e) «Documentazione», la documentazione di cui all'art. 4 del presente decreto;

(f) «Gruppo multinazionale», un gruppo di imprese associate residenti o stabilite in due o piu' Stati. Nel concetto di Gruppo multinazionale sono ricomprese anche le strutture che coinvolgono la sede centrale ed una o piu' stabili organizzazioni della stessa impresa;

(g) «Gruppo omogeneo», l'insieme delle transazioni rilevanti poste in essere nel corso del medesimo periodo di imposta con la medesima controparte o con differenti controparti, siano esse imprese associate o meno, e che presentano per il soggetto passivo effetti giuridici ed economici identici o sostanzialmente identici alle altre transazioni rilevanti del medesimo insieme, oltre che il medesimo trattamento ai fini del decreto legislativo;

(h) «Indici di rischio», gli elementi di pericolosita' delineati nel Report OCSE 2015 alle raccomandazioni 10.1 e 10.2 nonche' quelli individuati nell'Allegato C del presente decreto;

(i) «Legislazione anti-ibridi», una legislazione di recepimento della direttiva 2016/1164/UE del Consiglio del 12 luglio 2016 e della direttiva 2017/952/EU del Consiglio del 29 maggio 2018 o una legislazione di uno Stato non appartenente all'Unione europea volta a recepire le raccomandazioni OCSE contenute nel Report OCSE 2015 e nel Report OCSE 2017;

(j) «Periodo transitorio», il periodo compreso tra il 29 dicembre 2023, data di entrata in vigore del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, e il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso a tale data ovvero, se posteriore, il sesto mese successivo alla data di approvazione del presente decreto;

(k) «Report OCSE 2015», il rapporto OCSE «Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report» del 5 ottobre 2015;

(l) «Report OCSE 2017», il rapporto OCSE «Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2» del 27 luglio 2017;

(m) «Soggetto fiscalmente trasparente», una societa' o ente i cui componenti positivi e negativi di reddito sono considerati componenti positivi e negativi di reddito di un altro o di altri soggetti a norma delle leggi di almeno uno Stato;

(n) «Soggetto fiscalmente opaco», una società o ente che non è un Soggetto Fiscalmente Trasparente;

(o) «Soggetto passivo designato», il soggetto passivo residente o localizzato nel territorio dello Stato italiano designato dagli altri soggetti passivi ivi residenti o localizzati a presentare per loro conto la documentazione;

(p) «Soglia di materialità» per i soggetti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, la soglia di materialità quantitativa e qualitativa concordata con l'Agenzia delle entrate relativa a una transazione rilevante e la soglia di materialità quantitativa e qualitativa concordata con l'Agenzia delle entrate relativa a un Gruppo omogeneo;

(q) «Transazione rilevante», un'operazione che genera o può ragionevolmente generare un Disallineamento da Ibridi Rilevante;

(r) «Transazione rilevante multipla (TRM)», un Gruppo omogeneo composto da almeno venti operazioni;

(s) «TUIR», il testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

2. I termini definiti al singolare si intendono definiti anche al plurale e viceversa.

3. Ai fini del presente decreto, ove non diversamente disposto, si applicano le definizioni contenute nel decreto legislativo.

Art. 2

Ambito soggettivo

1. La documentazione può essere predisposta da ogni soggetto passivo residente o localizzato in Italia.

2. In deroga a quanto previsto dal comma 1, la documentazione può essere predisposta dal soggetto passivo designato.

Art. 3

Criteri di indagine

1. Al fine di identificare le transazioni rilevanti ed i gruppi omogenei deve essere esplicitato il percorso di analisi adottato volto ad accertare l'esistenza di un disallineamento da ibridi rilevante.

2. L'Allegato A individua le informazioni che la documentazione deve fornire per poter essere considerata idonea. L'Allegato B delinea la procedura che il soggetto passivo deve seguire al fine di identificare le transazioni rilevanti e i gruppi omogenei rispetto alla eventuale ricorrenza dei disallineamenti da ibridi rilevanti. L'adozione della procedura descritta nell'Allegato B, rende la documentazione idonea ai sensi dell'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, se essa soddisfa le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9.

Art. 4

Struttura e contenuto della documentazione

1. La documentazione deve essere predisposta in relazione a ciascun periodo d'imposta e con riferimento ad ogni soggetto passivo.

2. Se la documentazione è predisposta dal soggetto passivo designato, essa deve essere articolata in modo tale da prevedere una sezione dedicata a ciascun soggetto passivo.

3. La documentazione contiene le informazioni relative al gruppo multinazionale e ai singoli soggetti passivi in esso inclusi e deve rispettare l'impostazione di cui all'allegato A del presente decreto.

4. Con riferimento ad ogni soggetto passivo, deve essere riportata la scheda informativa di cui all'Allegato A.

Art. 5

Forma della documentazione

1. La documentazione deve essere redatta in lingua italiana.
2. La documentazione deve essere firmata dal legale rappresentante, o da un suo delegato, del soggetto passivo o del soggetto passivo designato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a cui si riferisce la documentazione. Con riferimento al periodo di imposta in corso alla data del 29 dicembre 2023, la marca temporale deve essere apposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.
3. La firma elettronica con marca temporale di cui al comma 2 si considera, in ogni caso, tempestiva se apposta entro il termine di cui all'art. 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.
4. La documentazione deve essere predisposta in formato elettronico ed e' consegnata all'amministrazione finanziaria entro il termine di cui all'art. 6, comma 1. La consegna della stessa in formato cartaceo non pregiudica l'applicazione dell'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 se, entro un termine di tempo congruo assegnato dagli incaricati dell'attivita' di controllo, essa e' resa disponibile in formato elettronico a cura del contribuente.

Art. 6

Termini di consegna della documentazione

1. La consegna della documentazione all'amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro venti giorni lavorativi dalla richiesta di esibizione da parte della stessa amministrazione finanziaria.
2. Se nel corso del controllo o di altra attivita' istruttoria emerge l'esigenza di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata all'amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro trenta giorni lavorativi dalla richiesta. L'amministrazione finanziaria puo' concedere un ulteriore periodo di tempo, fino ad un massimo di sessanta giorni, sempreche' compatibile con i termini di controllo.
3. Nell'ipotesi di cui all'art. 11, comma 2, la consegna della documentazione all'amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro il ventesimo giorno lavorativo successivo al termine fissato per la sua predisposizione.

Art. 7

Efficacia della documentazione

1. Con riferimento ai disallineamenti da ibridi rilevanti in cui il soggetto passivo e' parte diretta, gli effetti di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, si producono unicamente con riferimento alle singole transazioni rilevanti e ai gruppi omogenei riportati nella documentazione, se quest'ultima soddisfa le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9.
2. La mancata indicazione nella documentazione di una transazione rilevante o la non idoneita' della sua rappresentazione all'interno della documentazione non determina l'inefficacia della documentazione con riferimento alle altre transazioni rilevanti ivi riportate se, con riferimento a queste ultime transazioni, sono soddisfatti le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9.
3. Per i soggetti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, gli effetti di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, si producono anche con riferimento alle transazioni rilevanti e ai gruppi omogenei di valore inferiore alla soglia di materialita'. Le disposizioni di cui al precedente periodo si applicano solo se il soggetto passivo adempie agli obblighi di cui al punto 3 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 101573, del 26 maggio 2017,

attraverso l'evidenza, nella mappa dei rischi fiscali di cui all'art. 4, comma 1, lettera c-bis), del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, dell'esistenza di processi aziendali idonei a identificare, rispetto ai disallineamenti da ibridi rilevanti diversi dai disallineamenti importati, le transazioni rilevanti e i gruppi omogenei.

4. Con riferimento ai disallineamenti importati, gli effetti di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 si producono se e' dimostrata la sussistenza di un processo interno di valutazione che rispetti le condizioni e i requisiti di cui all'art. 3 e se la documentazione soddisfa le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9.

5. Per i soggetti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, gli effetti di cui al comma 4 del presente articolo si producono anche con riferimento alle transazioni rilevanti e ai gruppi omogenei di valore inferiore alla soglia di materialita'. Le disposizioni di cui al precedente periodo si applicano solo se il soggetto passivo adempie agli obblighi di cui al punto 3 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 101573, del 26 maggio 2017, attraverso l'evidenza, nella mappa dei rischi fiscali di cui all'art. 4, comma 1, lettera c-bis), del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, dell'esistenza di processi aziendali idonei a identificare, rispetto ai disallineamenti importati, le transazioni rilevanti e i gruppi omogenei.

Art. 8

Estensione e condizioni di efficacia della documentazione

1. La documentazione produce effetti esclusivamente per il periodo d'imposta cui si riferisce e deve essere conservata fino al termine di decadenza per l'accertamento di cui all'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2. La consegna della documentazione nel corso di attivita' di controllo non vincola l'amministrazione finanziaria all'applicazione dell'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 se:

(a) la stessa non presenta, rispetto alle fattispecie indicate, contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni del presente decreto, ivi compresa la firma elettronica con marca temporale;

(b) le informazioni fornite nella documentazione non corrispondono in tutto o in parte al vero.

3. Le omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non costituiscono causa ostativa all'applicazione dell'art. 1, comma 6-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

4. Se la documentazione viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica, il giudizio in merito ai commi 2 e 3 deve essere effettuato dagli addetti al controllo e, in caso di giudizio negativo, essere specificamente motivato. Rimane comunque fermo il potere dell'ufficio competente di valutare criticamente tale giudizio ai fini dell'irrogazione delle sanzioni.

5. L'amministrazione finanziaria non utilizza le informazioni contenute nella documentazione idonea per scopi diversi da quelli istituzionalmente riconducibili all'attivita' di controllo.

6. Resta ferma la facolta' di presentare la documentazione con riguardo a una parte delle transazioni rilevanti e delle transazioni rilevanti multiple. In tal caso, la disciplina di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, si applica con esclusivo riguardo alle transazioni rilevanti e alle transazioni rilevanti multiple riportate nella documentazione.

Art. 9

Comunicazione del possesso della documentazione idonea

1. I soggetti che hanno predisposto la documentazione devono darne comunicazione all'Agenzia delle entrate con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a cui si riferisce la documentazione.

2. Ai fini di cui al comma 1, resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16.

3. Per i soggetti che predispongono la documentazione relativa a uno o piu' periodi di imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la comunicazione all'Agenzia delle entrate deve essere effettuata con la presentazione del modello della dichiarazione dei redditi approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate successivamente alla medesima data.

Art. 10

Assenza o inidoneita' della documentazione

1. L'assenza o l'inidoneita' della documentazione non possono essere considerate in quanto tali elementi a favore della sussistenza di un disallineamento da ibridi rilevante.

Art. 11

Predisposizione della documentazione per i periodi di imposta anteriori a quello in corso al 29 dicembre 2023 e relativi effetti premiali

1. La documentazione relativa a uno o piu' periodi di imposta anteriori a quello in corso al 29 dicembre 2023, produce gli effetti di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, se essa e' predisposta, con data certa, entro il termine finale del periodo transitorio, soddisfa le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9 e, anteriormente al 29 dicembre 2023, non e' stata constatata una violazione delle disposizioni di contrasto agli ibridi in relazione alle transazioni rilevanti o ai gruppi omogenei inclusi nella documentazione e non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attivita' amministrativa di accertamento aventi ad oggetto le medesime transazioni delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati hanno avuto formale conoscenza.

Art. 12

Rapporto con la procedura di adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

1. Per i soggetti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, la predisposizione, corretta e tempestiva, della documentazione e la tempestiva comunicazione del suo possesso all'Agenzia delle entrate, costituiscono il corretto adempimento degli obblighi di comunicazione e trasparenza previsti dal paragrafo 3.2, compresi quelli di cui al punto 3.2, lettera d), n. iii), del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 101573, del 26 maggio 2017.

2. Per le transazioni rilevanti e i gruppi omogenei di valore inferiore alla soglia di materialita', costituisce corretto adempimento degli obblighi di comunicazione e trasparenza previsti dal paragrafo 3.2, compresi quelli di cui al punto 3.2, lettera d), n. iii), del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 101573, del 26 maggio 2017, l'inserimento nella mappa dei rischi fiscali, di cui all'art. 4, comma 1, lettera c-bis), del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, di presidi idonei a identificare, misurare e gestire i rischi connessi alle transazioni rilevanti e ai gruppi omogenei.

Art. 13

Disposizioni transitorie

1. Per i soggetti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo disciplinato dal Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, in assenza dell'accordo con l'Agenzia delle entrate in merito all'identificazione della soglia di materialità, la stessa è assunta in misura pari a un quarto della soglia di cui al punto 4.4. del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 101573, del 26 maggio 2017, per ciascuna transazione rilevante.

2. La soglia determinata ai sensi del comma 1 perde efficacia a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al momento dell'accordo indicato all'art. 1, comma 1, lettera p).

3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche ai periodi di imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

4. In deroga a quanto indicato all'art. 3, comma 2, per i periodi di imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, gli effetti di cui all'art. 1, comma 6-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 si producono se il processo di analisi adottato è comunque idoneo a identificare le transazioni rilevanti ed i gruppi omogenei e la eventuale esistenza dei disallineamenti da ibridi rilevanti e la documentazione soddisfa le condizioni e i requisiti di cui agli articoli 4, 5, 6, 8 e 9.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 6 dicembre 2024

Il Vice Ministro: Leo

Allegato A

STRUTTURA DELLA DOCUMENTAZIONE

Con riferimento al Gruppo Multinazionale e a ciascun soggetto passivo devono essere riportate le seguenti informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre.

1. Informazioni relative al Gruppo Multinazionale

1.1 Gruppo Multinazionale

[la Documentazione deve fornire una descrizione della struttura organizzativa del gruppo attraverso schede illustrative e diagrammi di sintesi atti a rappresentare l'assetto giuridico e partecipativo del Gruppo Multinazionale e l'ubicazione geografica delle entità locali]

1.2 Imprese del Gruppo Multinazionale

[la Documentazione deve contenere una elencazione delle imprese associate facenti parte del Gruppo Multinazionale con individuazione, per ciascuna impresa, dei rispettivi azionisti, del luogo di costituzione dello Stato o degli Stati di residenza ai fini fiscali]

1.3 Qualificazione fiscale dell'impresa diversa da una stabile organizzazione nella prospettiva del suo Stato di costituzione o di residenza fiscale e dello Stato di residenza dei suoi soci o investitori

[in questo paragrafo deve essere riportata la qualificazione fiscale dell'impresa (trasparente o opaca) sia nel suo Stato di costituzione o di residenza sia nella prospettiva degli Stati di residenza fiscale dei suoi soci o investitori]

1.4 Stabile organizzazione

[la Documentazione deve contenere la puntuale indicazione delle stabili organizzazioni delle imprese del Gruppo Multinazionale con indicazione del riconoscimento o del mancato riconoscimento dell'esistenza di ciascuna stabile organizzazione nello Stato di residenza della impresa e nello Stato di localizzazione della stabile organizzazione]

1.5 Consolidato fiscale

[la Documentazione deve indicare, per ciascuna giurisdizione in

cui opera il gruppo, l'eventuale applicazione di un regime di consolidato fiscale e le imprese ad esso partecipanti]

2. Soggetto Passivo

2.1 Dati identificativi del soggetto passivo

[se la Documentazione e' presentata dal Soggetto Passivo Designato oltre ai suoi dati identificativi debbono essere riportati i dati identificativi dei soggetti passivi per i quali la Documentazione e' presentata]

2.2 Residenza ai fini fiscali

[in questo paragrafo devono essere riportati gli Stati di residenza fiscale del soggetto passivo]

2.3 Qualificazione fiscale del soggetto passivo diverso da una stabile organizzazione nella prospettiva italiana e degli Stati esteri di residenza dei suoi soci o investitori

[in questo paragrafo deve essere riportata la qualificazione fiscale del soggetto passivo (trasparente o opaco) sia nella prospettiva italiana e sia nella prospettiva degli Stati esteri di residenza fiscale dei suoi soci o investitori]

2.4 Riconoscimento di una stabile organizzazione localizzata in Italia

[in questo paragrafo deve essere indicato se la stabile organizzazione e' una stabile organizzazione sconosciuta nello Stato di residenza della casa madre]

2.5 Riconoscimento di una stabile organizzazione localizzata all'estero

[in questo paragrafo deve essere indicato se la stabile organizzazione e' una stabile organizzazione sconosciuta nella prospettiva italiana]

3. Descrizione del processo

[In questo paragrafo deve essere fornita una descrizione del processo interno di rilevazione e valutazione delle Transazioni Rilevanti adottato dal Gruppo Multinazionale]

4. Transazioni rilevanti

[In questo paragrafo con riferimento a ciascuna Transazione Rilevante debbono essere riportate le seguenti informazioni]

5. Transazione Rilevante n. [•]

[Ogni Transazione Rilevante deve essere numerata in ordine progressivo]

5.1 Elemento soggettivo della Transazione Rilevante

[Il soggetto passivo deve indicare i soggetti coinvolti nella Transazione Rilevante e distinguere:

Transazione Rilevante tra imprese associate;

Transazione Rilevante tra imprese non associate.]

5.2 Fattispecie di Disallineamento da Ibridi Rilevante di riferimento

[Il soggetto passivo deve indicare a quale fattispecie di possibile Disallineamento da Ibridi Rilevante, in base alla tassonomia riportata all'art. 1, e' da riferire la Transazione Rilevante]

5.3 Analisi, identificazione e reazioni in relazione al Disallineamento da Ibridi Rilevante

[Con riferimento ad ogni Transazione Rilevante deve essere fornita una descrizione puntuale:

(a) delle sue caratteristiche giuridiche;

(b) del suo trattamento tributario negli Stati di residenza o localizzazione dei soggetti passivi e delle controparti coinvolte. Nei casi di possibili Disallineamenti da Ibridi Rilevanti, caratterizzati da un disallineamento del tipo di «deduzione senza

inclusione», e' sufficiente dare evidenza dell'inclusione del componente positivo di reddito nella giurisdizione del beneficiario. In tutti i casi, e' sufficiente dare evidenza dell'applicazione della reazione primaria ovvero, al ricorrere delle relative condizioni, dell'applicazione della reazione secondaria;

(c) della configurabilita' di un Disallineamento da Ibridi Rilevante ovvero delle ragioni circa la non configurabilita' di un Disallineamento da Ibridi Rilevante;

(d) dei componenti di reddito che possono determinare l'insorgere di un Disallineamento da Ibrido Rilevante in un successivo periodo di imposta o il recupero di una reazione operata in un precedente periodo di imposta;

(e) del processo di analisi seguito].

5.4 Evidenze documentali

[Documentazione a supporto delle attivita' di cui al punto 5.3].

6. Transazione Rilevante Multipla

[Per ciascuna Transazione Rilevante Multipla il contribuente puo' alternativamente (i) applicare la disciplina di cui al punto 5 che precede con riferimento a ciascuna delle Transazioni Rilevanti costituenti il Gruppo Omogeneo ovvero (ii) fornire le seguenti informazioni avendo a riferimento la Transazione Rilevante Multipla unitariamente considerata]

6.1 Descrizione della Transazione Rilevante Multipla

[Il soggetto passivo deve fornire una descrizione degli effetti giuridici e di rappresentazione nel suo bilancio rilevanti ai fini della corretta applicazione delle Disposizioni di Contrasto agli Ibridi alla Transazione Rilevante Multipla]

6.2 Elemento soggettivo della Transazione Rilevante Multipla

[Il soggetto passivo deve distinguere tra:

Transazione Rilevante Multipla intercorsa tra imprese associate;

Transazione Rilevante Multipla intercorsa tra imprese non associate]

6.3 Analisi, identificazione e reazioni in relazione al Disallineamento da Ibridi Rilevante

[Con riferimento ad ogni Transazione Rilevante Multipla deve essere fornita:

(a) una elencazione delle Transazioni Rilevanti ricomprese nel Gruppo Omogeneo che forma la Transazione Rilevante Multipla (ogni Transazione Rilevante deve essere numerata in ordine progressivo);

(b) la descrizione dei suoi effetti legali e di rappresentazione in bilancio per il soggetto passivo;

(c) la descrizione del suo trattamento tributario applicato in ciascuno degli Stati di residenza o localizzazione dei soggetti passivi e delle controparti coinvolte. Nei casi di Disallineamenti da Ibridi Rilevanti caratterizzati da un disallineamento del tipo di «deduzione senza inclusione», e' sufficiente dare evidenza dell'inclusione del componente positivo di reddito nella giurisdizione del beneficiario. In tutti i casi, e' sufficiente dare evidenza dell'applicazione della reazione primaria ovvero, al ricorrere delle relative condizioni, dell'applicazione della reazione secondaria;

(d) la spiegazione dei motivi della configurabilita' di un Disallineamento da Ibridi Rilevante ovvero delle ragioni circa la non configurabilita' di un Disallineamento da Ibridi Rilevante;

(e) l'indicazione dei componenti di reddito che possono determinare l'insorgere di un Disallineamento da Ibrido Rilevante in un successivo periodo di imposta o il recupero di una reazione operata in un precedente periodo di imposta.

(f) la descrizione del processo di analisi seguito].

6.4 Evidenze documentali

[Con riferimento a ciascuna fattispecie di Transazione Rilevante Multipla il soggetto passivo deve predisporre la documentazione riguardante le informazioni di cui al punto 5.3 con riferimento ad un

campione formato dalle cinque operazioni di maggior valore appartenenti al Gruppo Omogeneo]

Allegato B

1. LINEE GUIDA RIGUARDANTI L'ACCERTAMENTO DELL'ESISTENZA DI UN DISALLINEAMENTO DA IBRIDI «DIRETTO»

1.1. Deduzione senza inclusione - Componenti negativi di reddito sostenuti dal soggetto passivo

1.1.1. Con riferimento ad una Transazione Rilevante o ad una Transazione Rilevante Multipla, occorre:

(a) individuare la natura del componente negativo di reddito;
(b) identificare eventuali imprese associate residenti o localizzate in uno Stato diverso dall'Italia che considerano il componente negativo di reddito come un componente negativo di reddito secondo la legge del proprio Stato;

(c) identificare il beneficiario o i beneficiari nei rispettivi Stati di residenza o localizzazione;

(d) individuare il trattamento fiscale del componente negativo di reddito in capo al beneficiario o ai beneficiari nei rispettivi Stati di residenza o localizzazione;

(e) appurare se lo Stato del beneficiario consideri il beneficiario come Soggetto Fiscalmente Trasparente ai fini fiscali e i dettagli dei suoi soci o investitori, il loro rispettivo Stato di residenza, e individuare il trattamento fiscale accordato da tali Stati al beneficiario (Soggetto Fiscalmente Trasparente o Soggetto Fiscalmente Opaco);

(f) appurare se lo Stato del beneficiario consideri il componente negativo (rectius, positivo) di reddito come ricevuto o conseguito nell'esercizio di un'attività commerciale attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato, con verifica del riconoscimento o meno dell'esistenza della stabile organizzazione da parte dello Stato in cui essa è localizzata;

(g) appurare se il pagatore detenga una stabile organizzazione in altro Stato e se il componente negativo di reddito sia in tale altro Stato imputato a detta stabile organizzazione;

(h) appurare se il pagatore o il beneficiario siano inclusi in un regime di consolidamento fiscale nel proprio Stato di residenza o localizzazione;

(i) individuare l'ammontare della deduzione eccedente, ossia la maggiore deduzione dei componenti negativi disconosciuti rispetto a quelli positivi a doppia inclusione in ciascun periodo di imposta (eccesso di deduzione) potenzialmente compensabili con redditi non a doppia inclusione;

(j) individuare l'ammontare della quota di eccesso di deduzione compensata nello Stato del pagatore con redditi non a doppia inclusione, con rilevazione dell'utilizzo a fronte del reddito a doppia inclusione o meno. In caso di mancata compensazione o di compensazione parziale nello Stato del pagatore individuare l'ammontare rinviato;

(k) individuare i componenti di reddito che possono determinare il recupero di una reazione operata in un precedente periodo di imposta.

1.1.2. Con riferimento a una Transazione Rilevante o a una Transazione Rilevante Multipla e', inoltre, necessario:

(a) individuare il perimetro della Transazione Rilevante o della Transazione Rilevante Multipla secondo la categoria delle transazioni intercorse tra imprese associate o tra imprese non associate;

(b) individuare la tipologia del Disallineamento da Ibridi Rilevante;

(c) individuare e documentare le reazioni attuate negli Stati coinvolti nella Transazione Rilevante o nella Transazione Rilevante Multipla con indicazione della reazione (risposta primaria o secondaria) nonché la misura della reazione;

(d) qualora non sia stata attuata alcuna reazione, appurare le ragioni sottese a tale decisione.

1.2. Deduzione senza inclusione - Componenti positivi di reddito

conseguiti dal soggetto passivo

1.2.1. Il soggetto passivo deve acquisire le informazioni idonee a identificare pagamenti da esso ricevuti o che si ritiene siano stati da esso ricevuti da parte di un'impresa associata residente o localizzata in uno Stato diverso dall'Italia, da una sua stabile organizzazione all'estero, ovvero da parte di un soggetto terzo ovunque residente o localizzato che determinano o possono determinare un Disallineamento da Ibridi Rilevante.

1.2.2. Le informazioni e le rappresentazioni rilevanti sono quelle indicate ai punti 1.1.1 e 1.1.2 con i necessari aggiustamenti legati alla circostanza che, in questo caso, l'Italia rappresenta lo Stato (o uno degli Stati) del beneficiario.

1.3. Doppia deduzione - Componenti negativi di reddito sostenuti dal soggetto passivo

1.3.1. Con riferimento ad una Transazione Rilevante o ad una Transazione Rilevante Multipla, occorre:

(a) individuare la natura del componente negativo di reddito sostenuto da un soggetto passivo;

(b) identificare l'investitore o gli investitori ovvero l'impresa o le imprese associate residenti o localizzate in uno Stato diverso dall'Italia che considerano il componente negativo di reddito sostenuto dal soggetto passivo pagatore come un componente negativo di reddito secondo la legge del proprio Stato di residenza o localizzazione;

(c) identificare lo Stato di residenza o localizzazione dell'investitore o degli investitori;

(d) appurare se lo Stato dell'investitore consideri il soggetto passivo pagatore come Soggetto Fiscalmente Trasparente ai fini fiscali (entità ibrida diretta), stabile organizzazione (con individuazione del regime di eliminazione della doppia imposizione giuridica ad essa applicato dallo Stato dell'investitore), soggetto sottoposto ad un regime di trasparenza che produce effetti analoghi al consolidato mondiale di cui agli articoli 130 e successivi del TUIR o soggetto residente ai fini fiscali nel suo territorio (entità con doppia residenza fiscale);

(e) individuare il trattamento fiscale del componente negativo di reddito in capo all'investitore nel suo Stato di residenza o localizzazione;

(f) appurare se il pagatore o l'investitore siano inclusi in un regime di consolidamento fiscale nel proprio Stato di residenza o localizzazione;

(g) individuare l'ammontare della doppia deduzione potenziale, ossia la maggiore deduzione dei componenti negativi rispetto a quelli positivi a doppia inclusione per il rilevante periodo di imposta (eccesso di deduzione);

(h) individuare l'ammontare della quota di eccesso di deduzione compensata nello Stato del pagatore con redditi non a doppia inclusione, con rilevazione dell'utilizzo a fronte del reddito a doppia inclusione o meno. In caso di mancata compensazione o di compensazione parziale nello Stato del pagatore individuare l'ammontare rinviato;

(i) individuare i componenti di reddito che possono determinare il recupero di una reazione operata in un precedente periodo di imposta.

1.3.2. Doppia deduzione - Con riferimento a una Transazione Rilevante o a una Transazione Rilevante Multipla e', inoltre, necessario:

(a) individuare il perimetro della Transazione Rilevante o della Transazione Rilevante Multipla secondo la categoria delle transazioni intercorse tra imprese associate o tra imprese non associate;

(b) individuare la tipologia del Disallineamento da Ibridi Rilevante;

(c) individuare e documentare le reazioni attuate negli Stati coinvolti nella Transazione Rilevante o nella Transazione Rilevante Multipla con indicazione della reazione (reazione primaria o

secondaria) nonche' la misura della reazione;

(d) qualora non sia stata attuata alcuna reazione, appurare le ragioni sottese a tale decisione.

1.4. Doppia deduzione - Componenti negativi di reddito sostenuti dal soggetto passivo investitore

1.4.1. Il soggetto passivo investitore deve acquisire le informazioni idonee a identificare i componenti negativi di reddito derivanti da una entita' fiscalmente residente in uno Stato diverso dall'Italia considerata come Soggetto Fiscalmente Trasparente ai fini fiscali italiani, stabile organizzazione (con individuazione del regime di eliminazione della doppia imposizione giuridica ad essa applicato dallo Stato dell'investitore), soggetto sottoposto ad un regime del consolidato mondiale di cui agli articoli 130 e successivi del TUIR o soggetto residente ai fini fiscali in Italia.

1.4.2. Le informazioni e le rappresentazioni rilevanti sono quelle indicate ai punti 1.3.1. e 1.3.2. con i necessari aggiustamenti legati alla circostanza che, in questo caso, l'Italia rappresenta lo Stato dell'investitore.

2. LINEE GUIDA RIGUARDANTI L'ACCERTAMENTO DELL'ESISTENZA DI UN DISALLINEAMENTO DA IBRIDI IMPORTATO

2.1 Il soggetto passivo acquisisce, dall'ufficio fiscale della societa' di vertice del Gruppo Multinazionale di appartenenza, le informazioni idonee a identificare i componenti negativi di reddito sostenuti a favore di un'impresa associata, che determinano o possono determinare un Disallineamento Importato.

2.2 Procedura per la individuazione di un Disallineamento da Ibridi Rilevante che genera un effetto di deduzione senza inclusione:

(a) identificazione di ciascun componente negativo di reddito sostenuto da un'impresa associata non residente o localizzata in Italia (pagatore) a favore di un'altra impresa associata (beneficiario) residente o localizzata in uno Stato diverso da quello del pagatore, in relazione al quale:

(i) il componente negativo di reddito abbia dato origine ad un componente negativo di reddito per il pagatore in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi;

(ii) il componente negativo di reddito non sia stato incluso nella base imponibile del beneficiario.

[Con riferimento ai componenti negativi di reddito derivanti da una Transazione Rilevante Multipla, l'analisi sub (i) e (ii) deve essere condotta per ciascuno Stato in cui lo strumento finanziario riconducibile alla Transazione Rilevante Multipla e' commercializzato.]

(b) Con riferimento a ciascun componente negativo di reddito sub a), e' necessario reperire tutte le informazioni utili al fine di determinare se esso abbia generato un Disallineamento da Ibridi Rilevante. Tali informazioni includono:

(i) una descrizione della natura del componente negativo di reddito;

(ii) l'identificazione del/i soggetto/i che ha/hanno sostenuto il componente negativo di reddito;

(iii) l'identificazione del/i soggetto/i che ha ricevuto/hanno il componente negativo (rectius, positivo) di reddito;

(iv) l'ammontare del componente negativo di reddito in capo al pagatore in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi;

(v) l'ammontare del componente negativo di reddito incluso nella base imponibile del beneficiario;

(vi) se lo Stato di residenza del beneficiario qualifica quest'ultimo come Soggetto Fiscalmente Trasparente, i dettagli del socio/investitore diretto o indiretto e i Paesi che considerano il beneficiario come Soggetto Fiscalmente Trasparente;

(vii) se lo Stato del beneficiario considera il componente negativo di reddito come conseguito nell'esercizio di un'attivita' commerciale attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato,

i dettagli della stabile organizzazione ed il suo riconoscimento secondo la legge dello Stato di residenza della casa madre e dello Stato di localizzazione della stabile organizzazione;

(viii) se lo Stato del beneficiario assoggetta ad imposizione in capo ai soci o investitori diretti o indiretti del beneficiario i redditi o i profitti da quest'ultimo ricevuti, i dettagli dei soci/investitori diretti o indiretti;

(ix) se il pagatore o il beneficiario sono soggetti ad una disciplina sulle controlled foreign companies, i dettagli di ogni soggetto assoggettato a tale regime;

(x) la ragione per cui tali pagamenti (1) non sono stati inclusi nella base imponibile del beneficiario, compresa una descrizione del trattamento fiscale accordato al componente negativo di reddito in tutti gli Stati rilevanti;

(xi) nell'ipotesi in cui dall'analisi delle informazioni sopra indicate il soggetto passivo giunga alla conclusione che non sia stato integrato alcun Disallineamento da Ibridi Rilevante, e' necessario tenere evidenza del percorso logico-giuridico che ha condotto a tale conclusione.

2.3 Procedura per l'individuazione di un Disallineamento da Ibridi Rilevante che genera un effetto di doppia deduzione:

(a) identificazione dei pagamenti effettuati da ciascuna impresa associata non residente o localizzata in Italia in relazione ai quali:

(i) il pagamento abbia dato origine ad un componente negativo di reddito per il pagatore, non residente o localizzato in Italia, in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi;

(ii) il pagamento abbia dato origine ad un componente negativo di reddito per l'investitore, non residente o localizzato in Italia, in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi.

Con riferimento ai pagamenti derivanti da una Transazione Rilevante Multipla, l'analisi sub (i) e (ii) deve essere condotta per ciascuno Stato in cui lo strumento finanziario riconducibile alla Transazione Rilevante Multipla e' commercializzato.

(b) Per ciascun componente negativo di reddito individuato sub a), e' necessario reperire tutte le informazioni necessarie al fine di stabilire se tali componenti negativi di reddito abbiano determinato un Disallineamento da Ibridi Rilevante in uno Stato diverso rispetto all'Italia. Tali informazioni includono:

(i) una descrizione della natura dei componenti negativi di reddito;

(ii) l'identificazione del pagatore;

(iii) l'identificazione dell'investitore;

(iv) l'ammontare dei pagamenti che danno origine ad un componente negativo di reddito per il pagatore in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi nel primo Stato;

(v) l'ammontare dei pagamenti che danno origine ad un componente negativo di reddito per l'investitore in un periodo d'imposta che si e' concluso nel medesimo periodo d'imposta oggetto di analisi nel secondo Stato;

(vi) la ragione per cui tali pagamenti hanno dato origine ad un componente negativo di reddito in piu' Stati, compresa una descrizione del trattamento fiscale dei pagamenti in tutti gli Stati rilevanti.

(c) nell'ipotesi in cui, dall'analisi delle informazioni sopra indicate, il soggetto passivo giunga alla conclusione che non sia stato integrato alcun Disallineamento da Ibridi Rilevante, e' necessario tenere evidenza del percorso logico-giuridico che ha condotto a tale conclusione.

2.4 Se l'analisi effettuata sulla base delle informazioni raccolte sub (2.2) e (2.3) conduce alla rilevazione di un possibile Disallineamento da Ibridi Rilevante, il soggetto passivo deve richiedere alla societa' di vertice del Gruppo Multinazionale le informazioni necessarie per quantificare l'ammontare dell'eventuale Disallineamento da Ibridi Rilevante generato in qualsivoglia Stato coinvolto nel componente negativo di reddito rilevante.

(a) Le informazioni richieste devono includere:

(i) l'individuazione dell'ammontare di reddito o profitto, connesso al Disallineamento da Ibridi Rilevante, che e' stato incluso nella base imponibile di piu' di uno Stato;

(ii) nel caso in cui sia integrata la condizione sub (i), e' necessario fornire tutte le informazioni volte a stabilire se tale reddito sia un reddito a doppia inclusione che puo' essere utilizzato per ridurre l'ammontare della reazione che dovrebbe essere applicata per neutralizzare il disallineamento da ibridi. Tali informazioni devono includere:

(1) l'identificazione dell'impresa associata che ha incluso il reddito o profitto nella sua base imponibile nel suo Stato di residenza o localizzazione ed il relativo ammontare;

(2) l'identificazione dell'impresa associata, diversa da quella indicata sub (1), che ha incluso il reddito o profitto nella sua base imponibile nel suo Stato di residenza o localizzazione ed il relativo ammontare;

(3) individuazione del reddito o profitto a doppia inclusione e la ragione sottesa alla sua inclusione nella base imponibile di entrambe le imprese indicate sub (1) e (2).

(b) Nell'ipotesi in cui, dall'analisi delle informazioni sopra indicate, il soggetto passivo giunga alla conclusione che sia stato integrato un Disallineamento da Ibridi Rilevante, il soggetto passivo richiede alla societa' di vertice del Gruppo Multinazionale le ulteriori informazioni necessarie per rilevare l'esistenza di un Disallineamento Importato e per determinarne l'ammontare.

(c) Le informazioni richieste di cui alla lettera b) devono essere adeguate per:

(i) identificare la transazione o la serie di transazioni intercorse tra il soggetto passivo ed altre imprese associate attraverso il quale o le quali il flusso finanziario originato dal soggetto passivo e' giunto, in tutto o in parte, all'impresa associata che ha posto in essere il Disallineamento da Ibridi Rilevante.

La transazione o la serie di transazioni rilevanti sono unicamente quelle che generano componenti di reddito:

(1) deducibili per il pagatore;

(2) inclusi nella base imponibile del beneficiario.

(ii) individuare per ogni transazione o serie di transazioni sub (i):

(1) il pagatore;

(2) il beneficiario;

(3) l'ammontare e la data di rilevazione del componente negativo di reddito;

(4) l'ammontare del componente negativo di reddito in capo al pagatore;

(5) l'ammontare del componente positivo di reddito in capo al beneficiario;

(6) lo Stato di residenza o localizzazione del beneficiario con indicazione della circostanza che tale Stato abbia o meno introdotto una Legislazione Anti-Ibridi (2)

(iii) accertare la sussistenza o meno di un Disallineamento Importato e del suo ammontare attraverso una analisi che segue le indicazioni e i criteri contenuti nel Rapporto OCSE 2015 ed in particolare ai paragrafi 246 e 247, che illustrano le tre metodologie «structured», «direct» e «indirect» ed il loro coordinamento (3) .

A tal fine, occorre indicare:

(1) se il disallineamento da ibridi presenta almeno uno degli Indici di Rischio;

(2) se l'esito dell'analisi di cui al punto (1) e': [Figura 1]

(A) positivo, allora e' necessario:

individuare tutte le imprese associate che partecipano alle transazioni rilevanti;

accertare lo Stato di residenza o localizzazione di ciascuna impresa associata con indicazione della circostanza che tale Stato abbia o meno introdotto una Legislazione Anti-Ibridi (4) ;

accertare se il soggetto passivo sia coinvolto nella transazione o nella serie di transazioni rilevanti individuando con

precisione il soggetto destinatario del pagamento o dei pagamenti da esso effettuati;

accertare se il beneficiario del pagamento effettuato dal soggetto passivo abbia operato un adeguamento equivalente o sarebbe stato tenuto ad operare un adeguamento equivalente secondo la legge del suo Stato di residenza o localizzazione, con l'effetto di neutralizzare il disallineamento da ibridi (5) ;

accertare se uno o piu' imprese associate diverse dal beneficiario del pagamento effettuato dal soggetto passivo abbiano operato un adeguamento equivalente o sarebbero state tenute ad operare un adeguamento equivalente secondo la legge del loro rispettivo Stato di residenza o localizzazione, con l'effetto di neutralizzare il disallineamento da ibridi, indicandone la misura (6)

(B) e':

(i) negativo; ovvero [Figura 2]

(ii) e' positivo, ma il soggetto passivo non e' coinvolto nella transazione o nella serie di transazioni rilevanti ed il Disallineamento da Ibridi Rilevante non sia stato neutralizzato in tutto o in parte da una o piu' imprese associate coinvolte nella transazione o nella serie di transazioni rilevanti; [Figura 3]

allora e' necessario:

individuare la misura del Disallineamento da Ibridi Rilevante indicato al punto 2.2 o 2.3 ovvero la misura del Disallineamento da Ibridi Rilevante residuo risultante dall'analisi di cui al punto (ii);

individuare la misura del pagamento effettuato dal soggetto passivo e ricevuto dal beneficiario che e' parte della transazione che ha generato il Disallineamento da Ibridi Rilevante;

individuare se uno o piu' imprese associate diverse dal soggetto passivo abbiano operato un adeguamento equivalente o sarebbero state tenute ad operare un adeguamento equivalente secondo la legge del loro rispettivo Stato di residenza o localizzazione, con l'effetto di neutralizzare il Disallineamento da Ibridi Rilevante, indicandone la misura (7) ;

individuare il valore della neutralizzazione del Disallineamento da Ibridi Rilevante operata dal soggetto passivo.

(3) se a seguito delle reazioni previste ai precedenti punti 2(A) e (B) il Disallineamento da Ibridi Rilevante non sia stato integralmente neutralizzato, e' necessario: [Figura 4]

individuare il valore residuo del Disallineamento da Ibridi Rilevante;

individuare il valore del pagamento effettuato dal soggetto passivo e ricevuto da un beneficiario che e' residente o localizzato in uno Stato che non ha introdotto una Legislazione Anti-Ibridi (8) e che a sua volta ha effettuato un pagamento a favore di una entita' che e' residente o localizzata in uno Stato che non ha introdotto una Legislazione Anti-Ibridi (9) e che e' parte della transazione che ha generato il Disallineamento da Ibridi Rilevante;

accertare se uno o piu' imprese associate diverse dal soggetto passivo abbiano operato un adeguamento equivalente o sarebbero state tenute ad operare un adeguamento equivalente secondo la legge del loro rispettivo Stato di residenza o localizzazione, con l'effetto di neutralizzare il disallineamento da ibridi, indicandone la misura (10) ;

individuare il valore della neutralizzazione del Disallineamento da Ibridi Rilevante operata dal soggetto passivo.

Parte di provvedimento in formato grafico

(1) Il termine «pagamento», ovunque ricorra, si intende riferito alla definizione di componente negativo di reddito, come individuata dall'art. 6, comma 1, lettera z, del decreto legislativo.

(2) Report OCSE 2015, par. 234, pag. 84: «While these rules involve an unavoidable degree of co-ordination and complexity, they only apply to the extent a multinational group generates an intra-group hybrid deduction and will not apply to any payment

that is made to a taxpayer in a jurisdiction that has implemented the full set of recommendations set out in the report». La Circolare n. 2/2022 (p. 19) utilizza una formulazione differente rispetto all'OCSE «le norme anti disallineamenti da ibridi non siano state introdotte oppure lo siano state in modo difforme rispetto allo standard minimo di protezione previsto dal decreto ATAD»..

- (3) Ripresa la formulazione della Circolare n. 2/2022 (pag. 80).
- (4) Report OCSE 2015, par. 234, pag. 84: «while these rules involve an unavoidable degree of co-ordination and complexity, they only apply to the extent a multinational group generates an intra-group hybrid deduction and will not apply to any payment that is made to a taxpayer in a jurisdiction that has implemented the full set of recommendations set out in the report». La Circolare AdE 2/2022, pag. 19, utilizza una formulazione differente rispetto all'OCSE «le norme anti disallineamenti da ibridi non siano state introdotte oppure lo siano state in modo difforme rispetto allo standard minimo di protezione previsto dal decreto ATAD».
- (5) Ripresa la formulazione della Circolare AdE 2/2022, pag. 80.
- (6) Ripresa la formulazione della Circolare AdE 2/2022, pag. 80.
- (7) Ripresa la formulazione della Circolare AdE 2/2022, pag. 80.
- (8) Report OCSE 2015, par. 234, pag. 84: «While these rules involve an unavoidable degree of co-ordination and complexity, they only apply to the extent a multinational group generates an intra-group hybrid deduction and will not apply to any payment that is made to a taxpayer in a jurisdiction that has implemented the full set of recommendations set out in the report.». La Circolare AdE 2/2022 pag. 19 utilizza una formulazione differente rispetto all'OCSE «le norme anti disallineamenti da ibridi non siano state introdotte oppure lo siano state in modo difforme rispetto allo standard minimo di protezione previsto dal Decreto ATAD».
- (9) Report OCSE 2015, par. 234, pag. 84: «While these rules involve an unavoidable degree of co-ordination and complexity, they only apply to the extent a multinational group generates an intra-group hybrid deduction and will not apply to any payment that is made to a taxpayer in a jurisdiction that has implemented the full set of recommendations set out in the report.». La Circolare n. 2/2022 pag. 19 utilizza una formulazione differente rispetto all'OCSE «le norme anti disallineamenti da ibridi non siano state introdotte oppure lo siano state in modo difforme rispetto allo standard minimo di protezione previsto dal Decreto ATAD».
- (10) Ripresa la formulazione della Circolare AdE 2/2022, pag. 80.

Allegato C

LINEE GUIDA ACCORDO STRUTTURATO

Indici di rischio - valutazione relativa alla esistenza di un accordo strutturato

1. Al fine di agevolare il contribuente nell'opera di analisi circa la sussistenza di un accordo strutturato volto a generare Disallineamenti da Ibridi Rilevanti e' di seguito riportata una lista, non esaustiva, degli Indici di Rischio. Nella valutazione complessiva di una transazione o di una serie di transazioni, le circostanze di seguito riportate rappresentano un indice di esistenza di un accordo strutturato che il contribuente deve tenere in considerazione ai fini della corretta applicazione delle Disposizioni di Contrasto agli Ibridi:

a) l'impatto economico del disallineamento da ibridi e' stato valutato durante la negoziazione dei termini dell'accordo tra le parti (11) ;

b) consapevolezza da parte del soggetto passivo o di un'impresa associata che l'accordo sia finalizzato a produrre un Disallineamento da Ibridi Rilevante (12) ;

c) presenza di un intermediario in un meccanismo di finanziamento tra imprese associate, non giustificato da valide ragioni extrafiscali (13) ;

d) il disallineamento e' il risultato di uno schema di pianificazione fiscale volto ad ottenere un effetto di deduzione senza inclusione o doppia deduzione e il soggetto che lo attua, tenuto conto anche delle circostanze del caso concreto (presenza di pareri resi da consulenti, documentazione esplicativa), puo' ritenersi consapevole del risultato fiscale ricercato (14) ;

e) il disallineamento deriva da una particolare condizione contrattuale, una fase o transazione che, nel contesto complessivo dell'operazione posta in essere, non assume rilevanza se non al fine esclusivo o prevalente di creare un effetto di deduzione non inclusione o doppia deduzione, anche in presenza di valide ragioni extrafiscali (15) ;

f) il disallineamento rappresenta l'elemento o uno degli elementi centrali di uno schema di pianificazione fiscale, sia esso commercializzato o meno come «prodotto fiscale», in cui una parte o tutti i vantaggi fiscali derivano dall'effetto di deduzione senza inclusione o doppia deduzione (16) ;

g) uno schema di pianificazione fiscale e' commercializzato principalmente in favore di contribuenti residenti o localizzati in uno Stato in cui puo' verificarsi il Disallineamento da Ibridi Rilevante (17) ;

h) l'effetto di deduzione senza inclusione o doppia deduzione e' stato considerato nella determinazione dei termini economici dell'operazione. Una lista non esaustiva di tali circostanze comprende i seguenti indicatori, con riferimento all'esistenza di (18)

(i) una formula che fa esplicito riferimento all'aliquota fiscale di una delle parti della transazione ai fini dell'allocazione del rischio e del rendimento nell'ambito dell'accordo (19) ;

(ii) prezzi divergenti da quelli di mercato, se tale differenza e' facilmente riconducibile alla presenza di un Disallineamento da Ibridi Rilevante (20) ;

(iii) una clausola di gross-up che rappresenta (in tutto o in parte) una compensazione per l'eventuale maggior imposta dovuta qualora vengano meno gli effetti fiscali generati dal Disallineamento da Ibridi Rilevante per una parte dell'accordo (21) ;

(iv) una clausola di rinegoziazione dei termini dell'accordo, qualora vengano meno gli effetti fiscali generati dal Disallineamento da Ibridi Rilevante per una parte dell'accordo (22) ;

(v) una clausola che prevede la chiusura del rapporto, qualora vengano meno gli effetti fiscali generati dal Disallineamento da Ibridi Rilevante (23) ;

i) il prodotto e' stato offerto o commercializzato soltanto ad un particolare sottoinsieme di potenziali investitori (ad esempio, soggetti residenti o localizzati in un determinato Stato) sulla base della ragionevole possibilita' che essi beneficino dell'effetto fiscale derivante da un Disallineamento da ibridi Rilevante (24) ;

j) l'operazione posta in essere avrebbe avuto un risultato economico negativo in assenza del beneficio fiscale derivante dal Disallineamento da Ibridi Rilevante (25) .

(11) Circolare AdE 2/2022, par.3.3.2, par. 59 punto(i); Report OCSE 2015, par. 319/323, ATO, par. 24.

(12) Circolare AdE 2/2022, par.3.3.2(ii); Report OCSE 2015, par. 320; ATO, par. 34.

(13) Report OCSE 2015, par. 325.

(14) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 60(i) - Report OCSE 2015,

par. 330 - ATO 2021, Par. 26(i).

- (15) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(ii) - Report OCSE 2015, par. 326 - ATO 2021, Par. 26(ii).
- (16) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(iii) - Report OCSE 2015, par. 335 - ATO 2021, Par. 26(iii).
- (17) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(iv) - Report OCSE 2015, par. 336 - ATO 2021, par. 26(iv).
- (18) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(v) - Report OCSE 2015, par. 333 - ATO 2021, par. 20.;
- (19) ATO 2021, par. 21(i).
- (20) ATO 2021, par. 21(ii).
- (21) ATO 2021, par. 21(iii).
- (22) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(v) - Report OCSE 2015, par. 333 - ATO 2021, par. 21(iii).
- (23) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(v) - Report OCSE 2015, par. 333 - ATO 2021, par. 21(iv).
- (24) ATO 2021, par. 21(vi), ATO 2021, par. 21(iv).
- (25) Circolare AdE 2/2022, par. 3.3.2, pag. 61(vi) - Report OCSE 2015, par. 340.