

Commissione Tax&Legal, Approfondimenti, febbraio 2020

a cura di Gianni Bitetti e Sara Flisi (Bernoni & Partners)

Overview sul recepimento della direttiva DAC 6 in tema di scambio automatico di informazioni nel settore fiscale sui cd. meccanismi transfrontalieri

È attualmente al vaglio della VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati lo schema di decreto legislativo attuativo della Direttiva 2018/822/UE (c.d. Direttiva DAC 6) in tema di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente elusivi (nel seguito, lo “Schema di Decreto”). Nel seguito sono brevemente illustrati – senza pretesa di esaustività – i principali aspetti¹ della disciplina contenuta del citato Schema di Decreto, la cui entrata in vigore è prevista per il 1° luglio 2020².

Chi sono i soggetti aventi l’obbligo di comunicazione?

Lo Schema di Decreto introduce un obbligo di comunicazione nei confronti dell’Amministrazione finanziaria di quei meccanismi transfrontalieri che presentano indicatori di potenziale rischio di elusione fiscale a carico di “intermediari” e “contribuenti”.

Devono considerarsi “**intermediari**” quei soggetti che (i) sono responsabili per la progettazione, commercializzazione, organizzazione e gestione di un meccanismo transfrontaliero o che lo mettono a disposizione per l’attuazione da parte di un altro soggetto (i cd. *Promoter*) e (ii) coloro che forniscono supporto materiale, assistenza o consulenza nello sviluppo, nell’organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero (i cd. *Service Provider*). Affinché un soggetto si possa qualificare come “intermediario” è necessario inoltre che lo stesso abbia una connessione con il territorio dello Stato, ossia è necessario che, alternativamente, il soggetto intermediario (a) sia residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato; (b) abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (attraverso la quale sono state svolte le attività che qualificano un *Promoter* o un *Service Provider*); (c) sia costituito, disciplinato o regolamentato secondo la legge dello Stato italiano; (d) sia iscritto ad un’associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato italiano.

Per “**contribuenti**” devono intendersi quei soggetti che attuano o a favore dei quali viene messo a disposizione, ai fini dell’attuazione, un meccanismo transfrontaliero. Alla stregua di quanto disposto per gli “intermediari”, affinché un soggetto si possa qualificare come “contribuente” è necessario che lo stesso, alternativamente: (a) sia residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato; (b) disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo

¹ Si rimanda, invece, allo Schema di Decreto ed alla relativa relazione illustrativa per i dettagli afferenti le informazioni oggetto di comunicazione e per le modalità e tempistiche cui gli intermediari ed i contribuenti dovranno attenersi per adempiere ai propri obblighi di *disclosure*, nonché per gli aspetti sanzionatori previsti per le fattispecie di omessa, incompleta o inesatta comunicazione.

² Lo Schema di Decreto prevede tuttavia un effetto retroattivo delle previsioni in esso contenute, stabilendo che entro il 31/08/2020 dovranno essere inviate all’Agenzia delle Entrate le informazioni in merito ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra il 25/06/2018 ed il 01/07/2020.

transfrontaliero oggetto di comunicazione; (c) non soddisfi le condizioni di cui alle precedenti lettere a) e b), ma percepisca redditi o utili di fonte italiana; (d) non soddisfi le condizioni di cui alle precedenti lettere a), b) e c), ma svolga la propria attività nel territorio dello Stato italiano.

Ciò detto, in relazione all'**obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri** di cui all'art. 3 dello Schema di Decreto, si sottolinea come lo stesso gravi **in via preliminare sull'intermediario e, in via sussidiaria al ricorrere di specifiche condizioni, sul contribuente.**

Quando un meccanismo transfrontaliero è oggetto di comunicazione?

Ai fini dello Schema di Decreto, si intendono meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione quegli **accordi, progetti o schemi, riguardanti l'Italia e una o più giurisdizioni estere**, qualora si verifichi, con riguardo al meccanismo transfrontaliero, almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) non tutti i partecipanti sono residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- 2) uno o più partecipanti sono contemporaneamente residenti, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato e in uno o più giurisdizioni estere (cd. *dual resident*);
- 3) uno o più partecipanti svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata ed il meccanismo transfrontaliero riguarda almeno una parte delle attività della stabile organizzazione;
- 4) uno o più partecipanti, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attività economica;
- 5) il meccanismo transfrontaliero può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

L'art. 5 dello Schema di Decreto stabilisce poi che i meccanismi transfrontalieri rilevanti ai fini della comunicazione sono quelli che presentano almeno uno degli **elementi distintivi** (i cd. *hallmarks*) elencati nell'Allegato I allo Schema di Decreto (*i.e.* elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale, elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale, elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere, elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva, elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento). Ulteriori specificazioni in merito sono lasciate ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze ancora da emanarsi.

In considerazione di taluni dubbi interpretativi sorti a seguito dell'analisi dello Schema di Decreto – non oggetto della presente sintesi –, ci si auspica che con il suddetto decreto arrivino anche i chiarimenti necessari affinché i destinatari delle nuove regole di *disclosure*, tra i quali gli intermediari finanziari tenuti alla comunicazione delle informazioni rilevanti ai fini della normativa sullo scambio automatico di informazioni *Common Reporting Standard* di cui all'art. 1, co. 1, lett. n) del D. M. 28/12/2015 (*e.g.*, società di gestione del risparmio (SGR), organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), *trust*, società fiduciarie, ecc.), possano correttamente adempiere ai novellati obblighi di comunicazione in un contesto normativo chiaro e lineare.

Specifici approfondimenti sul tema sono stati svolti nell'ambito della Commissione Tax & Legal AIFI, a cura dei summenzionati professionisti.