

Commissione Tax&Legal, Approfondimenti, settembre 2020

a cura di CBA

Scambio automatico di informazioni -Attuazione in Italia della Direttiva “DAC6” - Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100

1. Premessa

Il Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 200 dell'11 agosto 2020 – “**Decreto Legislativo**”) ha dato attuazione Direttiva (UE) 2018/822 del 25 maggio 2018 (cosiddetta “DAC 6”) che modifica la Direttiva 2011/16/UE in merito allo scambio automatico obbligatorio di informazioni relativo ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente elusivi. In particolare, viene introdotto a carico di contribuenti e intermediari un obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate delle informazioni concernenti operazioni aventi un carattere transnazionale che, per loro natura, presentano caratteristiche tali da essere considerati a rischio di elusione. Tali informazioni, vengono messe a disposizione delle autorità competenti degli altri Stati membri nell’ambito dello scambio automatico di informazioni.

2. Meccanismi transfrontalieri

Innanzitutto, il decreto definisce il “meccanismo transfrontaliero” come uno schema, accordo o progetto che coinvolga l’Italia e “*una o più giurisdizioni estere*”¹. È, inoltre, necessario che si verifichi **almeno una** delle seguenti condizioni:

- a) non tutti i partecipanti risiedono a fini fiscali in Italia;
- b) uno o più dei partecipanti sono contemporaneamente residenti a fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni estere;
- c) uno o più dei partecipanti svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione e il meccanismo stesso riguarda almeno una parte dell’attività della stabile organizzazione;
- d) uno o più dei partecipanti svolgono un’attività in una giurisdizione estere senza essere residenti a fini fiscali o avere una stabile organizzazione in tale giurisdizione estera;

¹ È una definizione piuttosto ampia che comprende sicuramente meccanismi complessi che, ad esempio, coinvolgono più fasi per il loro completamento ovvero schemi negoziali che prevedono accordi connessi l’uno con l’altro. Si è, inoltre, notato come la formulazione non coincide perfettamente con il testo della Direttiva che prevedeva che il meccanismo transfrontaliero dovesse coinvolgere “più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo”. In dottrina si è, quindi, evidenziato come la definizione italiana potrebbe portare a concludere che non sussista 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.

- e) il meccanismo transfrontaliero può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

Infine, perché sia soggetto agli obblighi di comunicazione, il meccanismo transfrontaliero deve presentare le caratteristiche di **almeno uno** degli elementi distintivi (“*hallmarks*”) in dettaglio elencati nell’Allegato al Decreto Legislativo.

3. Elementi distintivi

Gli elementi distintivi costituiscono un indice di rischio di elusione o di evasione fiscale. Piuttosto che tentare di individuare una definizione omnicomprensiva di “pianificazione fiscale aggressiva”, il legislatore unionale prima e quello nazionale poi ha (opportunamente) preferito individuare i meccanismi transfrontalieri potenzialmente più “interessanti” per l’Amministrazione finanziaria, tipizzando le peculiarità che più di frequente si riscontrano nei casi di evasione o di elusione fiscale. che prevedeva che il meccanismo transfrontaliero dovesse coinvolgere “più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo”. In dottrina si è, quindi, evidenziato come la definizione italiana potrebbe portare a concludere che non sussista 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.

Nell’allegato al Decreto Legislativo, vengono individuate due macrocategorie di elementi distintivi. La prima, “elementi distintivi **generici**” (individuata nell’allegato con la lettera “A”), è strutturata per identificare i cosiddetti “meccanismi commerciabili”, ossia i meccanismi transfrontalieri che possono essere facilmente replicati da un numero indistinto di contribuenti senza sostanziali modifiche.

La seconda categoria, “elementi distintivi **specifici**” (individuata nell’allegato con le lettere “B, C, D ed E”) è, invece, finalizzata ad identificare schemi negoziali che, di norma, vengono impiegati in strutture aventi carattere elusivo. Gli elementi distintivi generici di cui alla **lettera A** e gli elementi distintivi specifici elencati nella **lettera B²** sono, in ogni caso, collegati al criterio del cosiddetto “**vantaggio principale**”. Si tratta di una vera e propria pre-condizione che deve essere soddisfatta per poter considerare il meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di comunicazione; questo, infatti, prima di essere confrontato con i relativi elementi distintivi deve essere verificato alla luce del criterio *de quo*.

In particolare, il “test” si considera soddisfatto quando, tenuto conto di tutti i rilevanti fatti e circostanze, risulta che uno dei principali vantaggi che ragionevolmente può derivare dal meccanismo transfrontaliero esaminato è di natura fiscale.

Il Decreto Legislativo demanda, poi, ad un apposito decreto del Ministro dell’economia e delle finanze il compito di individuare regole tecniche tese a specificare ulteriormente gli elementi distintivi nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale.

4. Soggetti tenuti alla comunicazione

I soggetti obbligati ad effettuare le comunicazioni all’Agenzia delle Entrate sono l’intermediario e il contribuente.

² Il testo dell’Allegato al Decreto Legislativo non sembra essere del tutto conforme alla lettera della Direttiva. Quest’ultima, infatti, richiede espressamente il rispetto del criterio del vantaggio principale anche per tre degli elementi distintivi specifici elencati nella lettera C, circostanza che invece non viene prevista in modo espresso dal Decreto Legislativo.

Intermediario è definito come colui che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione a fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione (c.d. “*promoter*”).

Rientra nella definizione anche il soggetto che, direttamente o attraverso altri, svolge un'attività di **assistenza o consulenza** riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione a fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero alla specifica condizione, tuttavia, che tale soggetto, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il meccanismo transfrontaliero è soggetto all'obbligo di comunicazione (c.d. “*service provider*”).

Al riguardo, va rammentato che la relazione illustrativa al Decreto Legislativo chiarisce che la definizione di service provider risulta basata sullo standard di conoscenza individuato nel “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore structures*” (MDR) dell'OCSE, il quale a sua volta adotta il cosiddetto “*reasonably be expected to know test*”. Pertanto, il *service provider* può considerarsi “intermediario” ai fini degli obblighi di comunicazione solo se, allo stesso tempo, è consapevole di essere coinvolto nell'attuazione di un'operazione potenzialmente abusiva e ha le competenze tecniche necessarie a comprendere la natura potenzialmente abusiva del meccanismo. La stessa relazione illustrativa precisa anche che, in ogni caso, non vengono richiesti “*obblighi di due diligence ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari o commerciali e non richiede al service provider di impiegare un livello di expertise superiore a quello richiesto per fornire il servizio*”.

Da ultimo, per poter essere qualificato come “intermediario”, è anche necessario che il soggetto alternativamente:

- a) sia residente a fini fiscali in Italia;
- b) disponga una stabile organizzazione in Italia tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero;
- c) sia costituito, disciplinato o regolamentato secondo la legge di uno Stato membro;
- d) sia iscritto ad un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in Italia.

Il **contribuente** è tenuto alla comunicazione, invece, è definito come colui che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero, **a condizione che:**

- sia residente a fini fiscali in Italia;
- disponga una stabile organizzazione in Italia che beneficia del meccanismo transfrontaliero;
- percepisca redditi o generi utili prodotti in Italia;
- svolga la propria attività in Italia, pur non soddisfacendo le condizioni di cui ai precedenti punti.

5. Obbligo di comunicazione e casi di esonero

L'obbligo di comunicazione ricade principalmente sull'intermediario, inquanto il contribuente risulta tenuto ad effettuare la comunicazione quando il meccanismo è stato implementato senza l'intervento di alcun intermediario ovvero quando l'intermediario non gli ha fornito la documentazione attestante l'avvenuta comunicazione alla competente autorità italiana o estera.

In presenza di più contribuenti, l'obbligo ricade su quello che ha concordato con l'intermediario il meccanismo transfrontaliero ovvero sul contribuente che ha gestito l'attuazione del meccanismo medesimo.

In caso, invece, di più intermediari, tutti sono tenuti in egual misura ad effettuare la comunicazione. L'intermediario, tuttavia, è esonerato dall'obbligo se dimostra che le notizie rilevanti concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da altro intermediario all'Agenzia delle Entrate ovvero all'autorità competente di altro Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni.

In ogni caso, l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione:

- per le informazioni che riceve dal proprio cliente o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intenderlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso.
- qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.

In tali casi, l'intermediario è tenuto ad informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle Entrate.

In ogni caso, il Decreto Legislativo dispone che le comunicazioni comunque effettuate, se poste in essere per le finalità previste nel medesimo Decreto e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e **non comportano responsabilità di alcun tipo**.

Il contribuente, invece, è esonerato se dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale ovvero se prova che la comunicazione è stata già effettuata da parte di un altro contribuente o di un intermediario all'Agenzia delle Entrate o all'autorità competente di uno Stato membro o di altre giurisdizioni con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni.

6. Oggetto della comunicazione e termine di presentazione

La comunicazione deve contenere le seguenti informazioni:

- l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti;
- i dettagli di tutti gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero;
- una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero;
- la data di avvio del meccanismo transfrontaliero;
- le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;
- il valore del meccanismo transfrontaliero;

- l'identificazione delle giurisdizioni potenzialmente interessate;
- l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato.

Gli **intermediari** devono effettuare la comunicazione **entro 30 giorni** decorrenti:

- dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero messo a disposizione a fini di attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione;
- dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero.

Il **contribuente**, invece, è tenuto ad effettuare la comunicazione **entro 30 giorni** dal giorno successive a quello in cui è stato informato dall'intermediario esonerato circa l'obbligo di comunicazione a suo carico.

Un successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate verranno definite le modalità tecniche per la comunicazione delle informazioni da parte di intermediari e contribuenti.

In caso di meccanismi transfrontalieri c.d. "commerciabili" (ossia i meccanismi suscettibili di essere messi a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche), gli intermediari devono presentare all'Agenzia delle entrate, **ogni tre mesi**, una relazione periodica con cui vengono aggiornate informazioni già inviate

7. Obbligo di conservazione della documentazione e sanzioni per omessa o incompleta comunicazione

Sia gli intermediari che il contribuente sono tenuti a conservare i dati utilizzati ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero sino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate. In caso di omessa comunicazione, invece, l'obbligo cessa il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere trasmesse.

Nei casi di **omessa** comunicazione, si applica una sanzione pecuniaria che va da 3.000 a 31.500 Euro. In caso di **incompleta** o **inesatta** comunicazione, si applica una sanzione pecuniaria che va da 1.000 a 10.500 Euro.

8. Oggetto della comunicazione e termine di presentazione

Il Decreto Legislativo entra in vigore il 26 agosto 2020.

I soggetti obbligati sono tenuti ad effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate relativa ai meccanismi soggetti all'obbligo di notifica conclusi nel periodo compreso tra il **1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020**, entro **trenta giorni** decorrenti dal **1° gennaio 2021**.

Conformemente alla Direttiva, inoltre, il Decreto Legislativo impone una comunicazione **retroattiva** delle informazioni concernenti i meccanismi transfrontalieri avviati tra il **25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020** da effettuarsi entro il **28 febbraio 2021**.

In relazione ai meccanismi transfrontalieri c.d. "commerciabili", invece, la prima relazione periodica può essere presentata dall'intermediario entro il **30 aprile 2021**.

Infine, il Decreto Legislativo impone all'Agenzia delle Entrate di trasmettere alle autorità competenti degli altri Stati membri le informazioni ricevute **entro un mese** a decorrere dalla fine del trimestre nel quale le

ha ricevute da parte degli intermediari e dei contribuenti. Il primo scambio di informazioni deve essere effettuato **entro il 30 aprile 2021**.