

# Evoluzione dello scambio di informazioni: primo inquadramento sistematico alla luce del decreto attuativo della Direttiva 822 del 25 maggio 2018 del Consiglio europeo (c.d. “DAC 6”)

di DANIELE MAJORANA

*A fronte dell'operatività dei contribuenti su mercati sempre più globalizzati, la potestà tributaria dei singoli stati, fondata sul principio di territorialità, ha mostrato evidenti limiti nella tutela degli interessi erariali dei singoli Paesi. A tutela della “ragion fiscale”, ossia del diritto di ogni Paese di determinare la “giusta imposta” dovuta dai propri contribuenti, in base all'accertamento della loro effettiva capacità contributiva prodotta worldwide, è intervenuto lo scambio di informazioni, rafforzato dalla sostanziale abolizione del segreto bancario. Ad esito della stratificazione delle direttive comunitarie in materia di scambio dell'informazione, agli elementi quantitativi si sono aggiunte informazioni qualitative che hanno reso il tono dell'informazione sempre più indiziario. In questo quadro, il legislatore comunitario, con l'intento di perseguire l'obiettivo della trasparenza mediante gli strumenti per la comunicazione dei meccanismi di elusione individuati dall'Action 12 (c.d. Mandatory Disclosure Rules – “MDR”) del piano d'azione dell'OCSE sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (“BEPS”), ha adottato la direttiva DAC 6. Tale direttiva mira ad arricchire il quadro delle informazioni a disposizione delle amministrazioni fiscali con elementi di carattere previsionale fondati sulla nuova nozione di “meccanismo transfrontaliero” e sui conseguenti obblighi di comunicazione posti a carico degli intermediari e dei contribuenti che, al riguardo, assumono un ruolo di ausiliari del fisco, con le opportune garanzie contro il rischio di autoincriminazione. Gli intermediari si distinguono tra “promoter”, che hanno pianificato l'intero meccanismo transfrontaliero e “service provider” che concretamente attuano tale meccanismo. Tale obbligo consegue allo “standard di conoscenza” che tali intermediari hanno maturato nel pianificare, o nell'implementare, il meccanismo transfrontaliero. In assenza di un intermediario*

*tenuto all'obbligo di comunicazione, tale onere cadrà in capo al “contribuente pertinente”, che sia formalmente parte o meno della transazione, ove il meccanismo transfrontaliero gli assicuri un beneficio fiscale nella propria giurisdizione. Gli intermediari ed il contribuente hanno l'onere di intercettare e comunicare i meccanismi transfrontalieri ancor prima che questi producano i “vantaggi fiscali” sperati. Questi ultimi consistono, non sono in un “abusivo” abbattimento del carico fiscale ma anche nelle manovre volte a nascondere il beneficiario effettivo di un flusso reddituale, al fine di invalidare il sistema dello scambio di informazioni fondato sul CRS. Rimangono esclusi dall'obbligo di comunicazione quegli intermediari che svolgendo solo funzioni routinarie non si qualificano né come “promoter” né come “service providers”; essi, infatti, non hanno accesso alla visione dell'intero meccanismo. Si evidenzia che, l'intermediario possano comunque individuare alcuni hallmarks nell'ambito delle informazioni raccolte sia in sede di adeguata verifica della clientela, ai fini della normativa antiriciclaggio, o in sede di istruttoria dell'affidamento o nell'ambito delle differenti attività in cui si concretizza la sua attività.*

*L'insieme di questo patrimonio informativo deve pertanto essere “messo a sistema” affinché l'intermediario possa adempiere con efficacia ai nuovi obblighi di comunicazione introdotti. Tutto ciò determinerà la necessità, per gli intermediari, di rivedere i modelli organizzativi vigenti e di riformare le procedure sinora adottate. La portata della nuova normativa è tale, che in questa sede si è preferito limitarsi ad una lettura coordinata dell'Action 12, della Direttiva DAC 6 e della bozza di Decreto Legislativo di trasposizione da parte del da parte del Consiglio dei Ministri, con la speranza che questo elaborato possa semplificare la concreta adozione della DAC 6 da parte degli operatori.*

## Introduzione

Nell'era della globalizzazione, la mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'ingegnerizzazione degli strumenti finanziari hanno conosciuto un'evoluzione considerevole. Per ciascun paese questo fenomeno ha reso più intricata la fase di

accertamento della capacità contributiva prodotta *worldwide* dal singolo contribuente, a fronte dei limiti alla potestà tributaria dei singoli stati fondata sul principio di territorialità. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali, dando luogo al fenomeno della doppia tassazione in cui, sovranità fiscali concorrenti, colpiscono la medesima manifestazione di capacità contributiva<sup>1</sup>. Da essa conseguono distorsioni nella neutralità delle scelte degli operatori economici che ostacolano il buon funzionamento di un mercato, sia in termini di crescita che in termini di competitività<sup>2</sup>. Già dopo la II Guerra Mondiale, con l'adozione del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, elaborato in seno all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), si è cercato di limitare l'effetto di tali distorsioni tramite norme di diritto internazionale pattizio che individuavano alcuni *standard* per ripartire la sovranità fiscale tra il paese della fonte del reddito e quello della residenza del contribuente. Lo *standard* internazionale per lo scambio di informazioni è disciplinato dall'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE e si declina in tre differenti modalità<sup>3</sup>:

- i. *su richiesta*, per una determinata fattispecie. Ad esso si fa ricorso, dopo l'inutile ricorso alle normali fonti di informazione disponibili secondo l'ordinamento interno;
- ii. *automatico*, quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito, disciplinati dalla Convenzione, aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente sono trasmesse sistematicamente tra tali Stati;
- iii. *spontaneo*, nel caso di informazioni che uno Stato ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, e che ritiene di interesse per l'altro Stato.

A fronte dell'integrazione economica e dell'aumento esponenziale di fenomeni di pianificazione fiscale che hanno consentito il c.d. *profit shifting*<sup>4</sup>, la collaborazione internazionale tributaria, dapprima incentrata sui problemi derivanti dalla doppia imposizione, è divenuta uno strumento impiegato anche per combattere l'evasione e per prevenire fenomeni di elusione e/o di erosione fiscale, ponendo sempre più in primo piano il ruolo giocato dallo scambio di informazioni nel perseguimento di tale ultima finalità<sup>5</sup>.

### 1. Profili di rilevanza comunitaria del fenomeno della doppia imposizione (economica e giuridica): rapporto con le libertà del mercato

Nell'ambito del mercato unico la doppia imposizione introduce distorsioni di duplice natura: da un lato, (i) ostacola i singoli operatori nel libero esercizio delle attività economiche, che costituisce il cardine fondamentale del mercato; dall'altro, (ii) fa emergere una disparità di trattamento tra operatori basata sulla localizzazione delle loro scelte di investimento. Tali distorsioni danno luogo a palesi violazioni sia delle libertà fondamentali di circolazione di merci, persone, servizi e capitali, di stabilimento<sup>6</sup> che del principio

<sup>1</sup> Secondo il Commentario al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE (paragrafo 3), "*international juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject and for identical periods*". Secondo autorevole dottrina, essa è definita dall'"(...) imposizione da parte di più Stati, e attraverso imposte similari, delle stesse manifestazioni di ricchezza, redditi o patrimoni che siano (...)" (A. FANTOZZI, A., K. VOGEL, voce «Doppia imposizione internazionale» in *Digesto disc. Priv., Sez. Comm.*, p. 181).

<sup>2</sup> De Wolf M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Court de Justice des Communautés européennes et de la Court suprême des États-Unis, Bruxelles*, 2005, p. 243.

<sup>3</sup> Art. 26, paragrafo 9, Commentario al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

<sup>4</sup> "*Arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from jurisdictions where the activities creating those profits take place*". OCSE (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD publishing, p. 10.

<sup>5</sup> G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, num. 2/2020, p. 433.

<sup>6</sup> Titolo IV, TFUE.

di leale collaborazione<sup>7</sup>. L'eliminazione della doppia imposizione costituisce, quindi, un obiettivo immanente dell'ordinamento comunitario<sup>8</sup>, posto a tutela della capacità contributiva effettiva del contribuente, garantendone la progressività dell'imposizione a livello dell'ordinamento interno.

In assenza di una competenza generale per la materia tributaria, l'UE gode di una competenza essenzialmente "negativa", cioè preordinata a prevenire misure che possano ostacolare le quattro libertà fondamentali di circolazione (per le merci, le persone, i servizi, i capitali) all'interno della Comunità. Infine, alle carenze del diritto positivo e della *soft law* ha cercato e cerca di porre rimedio l'opera di armonizzazione negativa della Corte di Giustizia<sup>9</sup>.

Con l'obiettivo di contrastare le distorsioni della concorrenza, determinate dall'evasione fiscale e dalla doppia imposizione, l'Unione Europea ha introdotto uno *standard* di trasparenza fondato sul meccanismo di scambio delle informazioni. A tale fine, in ambito comunitario, si sono susseguiti diversi interventi che hanno reso la collaborazione sempre più incisiva:

- la Direttiva n. 77/799/CEE, che disciplina la mutua assistenza amministrativa nel settore delle imposte dirette basata sullo scambio di informazioni tra Autorità competenti degli Stati Membri, atta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio;
- la Direttiva n. 2011/16/UE ("DAC 1"), che ha introdotto nuove forme di collaborazione rispetto a quelli previsti dalla Direttiva 77/799/CEE, ritenuti inadeguati alle esigenze emerse nell'era della globalizzazione, in cui la necessità per gli Stati Membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si è fatto sempre più pressante. A partire dal 1° gennaio 2014, infatti, le Autorità nazionali devono, almeno una volta all'anno, fornire automaticamente alle loro controparti le seguenti informazioni obbligatorie sui residenti in un altro Paese dell'UE:
  - redditi da lavoro;
  - compensi per gli amministratori ("*director's fee*");
  - prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
  - pensioni;
  - proprietà e redditi immobiliari.

<sup>7</sup> In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati (art. 4, comma 3, TFUE).

<sup>8</sup> Tutto ciò, nonostante l'abrogazione dell'ex art. 293 del Trattato UE, nella nuova formulazione del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, successiva al Trattato di Lisbona. Questa scelta, (...) non è da valutare in termini negativi, infatti la giurisprudenza della CGUE (Sentt. 16 luglio 2009, causa C-128/08 – Damseaux e Sentt. 14 novembre 2006, causa C-513/04, Kerckhaert e Morres) ha dimostrato che "... tale norma ha sollevato più problemi di quanti non ne abbia risolti. In particolare, la formula dell'art. 293 "avvieranno fra loro, per quanto occorra" non mira, secondo la Corte, a stabilire una norma giuridica direttamente operante, bensì si limita a tracciare il quadro di trattative che gli Stati membri avvieranno tra loro "per quanto occorra" (...). Riconoscere, ..., che ogni ipotesi di doppio d'imposta avente origine dal mero concorso di norme impositrici interne dei due Stati membri, ossia non derivante da un'autolimitazione dei due ordinamenti interni su base convenzionale o unilaterale, configuri una restrizione alle libertà comunitarie è tesi che aggira la norma dell'art. 293 e che, come è costretta ad ammettere, non trova nel Trattato Ce una specifica base normativa per stabilire quale delle due norme degli Stati membri è restrittiva della libertà. L'abrogazione della norma dell'art. 293 da parte del Trattato di Lisbona dovrebbe eliminare, finalmente, questi ultimi ostacoli". (P. TARIGO, «Principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux» in *Rassegna Tributaria* n. 5 del 2010, p. 1477).

<sup>9</sup> CGUE, causa C-15/81 (Gaston Schul), par. 25; causa C-336/96 (Gilly), par. 16; causa C-513/04 (Kerckhaert e Morres), par. 21.

Al fine di consentire l'estensione dello scambio di informazioni a livello dell'Unione, la direttiva 2011/16/UE del Consiglio è stata più volte modificata negli anni come di seguito sintetizzato:

- la Direttiva 2014/107 (“DAC 2”), in vigore dal 5 gennaio 2015, ha esteso l'ambito delle categorie reddituali per cui opera lo scambio automatico con riferimento anche a dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti. Tale Direttiva, inoltre, a seguito dell'adozione di *standard* internazionali di scambi di informazioni che coinvolgevano anche Paesi Membri, ha introdotto lo *standard* comune di comunicazione di informazioni (c.d. *Common Reporting Standard* – “CRS”) elaborato dall'OCSE che consente di mappare i titolari effettivi di conti finanziari tra oltre 100 Paesi, detenuti da soggetti non residenti, e la loro comunicazione da parte delle istituzioni finanziarie localizzate nel loro territorio all'Agenzia fiscale di residenza dei contribuenti;
- la Direttiva 2015/2376 (“DAC 3”), in vigore dal 18 dicembre 2015, dispone lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sul *transfer pricing*;
- la Direttiva 2016/881 (“DAC 4”), in vigore dal 2 giugno 2016, stabilisce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali (c.d. *Country-by-Country Reporting - CbCR*);
- la Direttiva 2016/2258 (“DAC 5”), in vigore dal 16 dicembre 2016 ha disposto l'obbligo per gli Stati Membri di fornire alle Autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle Istituzioni Finanziarie in ossequio alla disciplina antiriciclaggio (Direttiva 2015/849);
- la Direttiva 2018/822 (“DAC 6”), in vigore dal 25 giugno 2018<sup>10</sup>, di cui si parlerà più diffusamente nei successivi paragrafi, dispone lo scambio automatico di informazioni in materia di meccanismi transfrontalieri che possono portare all'elusione o all'evasione fiscali;
- il 15 luglio 2020 la Commissione UE ha pubblicato una proposta di nuova direttiva (“DAC 7”) che modifica la DAC 1, introducendo alcune integrazioni relative allo scambio di informazioni su richiesta. In particolare, la proposta estenderà il campo di applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni agli operatori di piattaforme digitali, anche alla luce del lavoro svolto a livello OCSE. Questi ultimi saranno tenuti a fornire informazioni sui (e, in particolare, sui redditi percepiti dai) venditori di beni e fornitori di servizi che utilizzano le loro piattaforme, a beneficio delle amministrazioni fiscali dell'UE, al fine di valutare correttamente l'imposta sul reddito dovuta dagli operatori digitali, aumentando così la parità di condizioni con le imprese più tradizionali.

Con riferimento a tutte le procedure esaminate, non è mai stata offerta dal legislatore comunitario una definizione della nozione di informazione. Al riguardo la dottrina, in

<sup>10</sup> Il legislatore nazionale aveva l'obbligo di traslare la Direttiva nell'ordinamento nazionale entro il 31 dicembre 2019. Al riguardo, il MEF aveva prontamente avviato una procedura di consultazione pubblica (conclusasi il 28 settembre 2018) sullo schema di decreto legislativo di attuazione. Sul punto, si sottolinea che la Commissione Europea UE aveva avviato all'Italia, in data 24 gennaio 2020, la procedura di infrazione ex art. 258 TFUE (con l'invio, dunque, della “lettera di messa in mora”) per non avere recepito la DAC 6 entro il termine ultimo del 31 dicembre 2019. Per quanto concerne la tempistica dell'emanazione del decreto legislativo di attuazione, si segnala che: in data 29 gennaio 2020, il consiglio dei Ministri aveva approvato tale decreto in via preliminare. Successivamente, ad esito dell'emergenza sanitaria COVID 19, l'art. 1, co. 3, della legge n. 27 del 24 aprile 2020, di conversione del D.lg. n. 18 del 2020 (c.d. “cura Italia”), entrata in vigore il 30 aprile 2020, dettava una disposizione a carattere generale sulla proroga – ovvero differimento – di tre mesi dei termini per l'adozione dei decreti legislativi con scadenza tra il 10 febbraio e il 31 agosto 2020. Infine, lo scorso 22 luglio 2020, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in sede di esame definitivo, il d.lgs. attuativo della DAC 6. (Comunicato stampa num. 57/2020 del Consiglio dei Ministri)

assenza di specifiche previsioni di carattere negativo, accoglie un'accezione ampia, comprendendo documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi necessari a meglio definire il caso concreto<sup>11</sup>. Dal susseguirsi dei provvedimenti sopra citati, si è modificato il contenuto delle informazioni oggetto di scambio tra Autorità fiscali. All'originario contenuto quantitativo, necessario per adempiere agli obblighi della “*cooperazione amministrativa nel settore fiscale*” sono stati via via abbinati elementi di carattere qualitativo, frutto degli “*obblighi di disclosure*”<sup>12</sup>, conseguenti alla disciplina antiriciclaggio, per la cui valutazione il soggetto obbligato deve maturare una particolare conoscenza del proprio cliente conseguente ad una preventiva fase di istruttoria (*due diligence*). Da questo punto di vista, la disciplina dello scambio delle informazioni, oggi s'interseca con quella del contrasto al riciclaggio o al finanziamento del terrorismo.

## 2. Direttiva DAC 6: gli obblighi di comunicazione per gli intermediari e per i contribuenti sugli schemi di pianificazione fiscale aggressiva

Nella «*Dichiarazione del G7 di Bari del 13 maggio 2017, sulla lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti*» l'OCSE è stata incaricata di individuare i possibili strumenti con cui far fronte ai meccanismi elaborati per eludere l'obbligo di notifica nell'ambito del CRS, o volti a fornire ai titolari effettivi la protezione di strutture non trasparenti. Tutto ciò, tenendo conto degli strumenti suggeriti dall'*Action 12* (c.d. *Mandatory Disclosure Rules* – “MDR”) del piano d'azione dell'OCSE sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (“BEPS”) che individua appositi strumenti per la comunicazione dei meccanismi di elusione.

In tale ambito, anche il Parlamento europeo ha sollecitato l'adozione di misure più rigide contro gli intermediari che offrono assistenza in meccanismi che possono portare all'elusione e all'evasione fiscale. La Commissione Europea è stata, pertanto, chiamata a intraprendere nuove iniziative volte ad introdurre negli Stati membri obblighi di *disclosure*, a carico degli intermediari e dei contribuenti, di schemi di pianificazione fiscale che presentino potenziali profili elusivi e/o abusivi. Tale processo ha dato origine alla DAC 6 che, eleggendo a valore supremo la “*trasparenza*”, introduce un nuovo paradigma per intendere la collaborazione tra contribuenti e Fisco fondato su un sistema che consente alle Autorità fiscali in via preventiva di ricevere (e scambiarsi) segnalazioni e informazioni accurate sui meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva (c.d. *meccanismi transfrontalieri*), trasferendole in una banca dati unica cui abbiano pieno accesso tutti gli Stati Membri, nonché tutti i Paesi aderenti al progetto BEPS, senza condurre alcuna attività investigativa. Di contro, i consulenti del contribuente, i suoi intermediari, o il contribuente stesso, assumono il ruolo di veri e propri ausiliari del Fisco, implementando un sistema evoluto di monitoraggio.

Gli istituti introdotti dalla DAC 6 sono riconducibili all'ampia categoria della *tax compliance*<sup>13</sup>; essi, infatti, costringono il contribuente ed i suoi “intermediari” a effettuare un approfondito e anticipato esame delle conseguenze delle loro scelte e a segnalarle preventivamente

<sup>11</sup> G. MARINO, *op. cit.*

<sup>12</sup> G. SELICATO, «Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure»», in *Rassegna Tributaria*, num. 1/2019).

<sup>13</sup> Tra i tanti si possono citare il ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), l'accertamento con adesione le conciliazioni giudiziali (D.Lgs. 218/1997) e altre forme di definizione consensuale del prelievo, che hanno avuto successo proprio in ragione del loro regime premiale. In tale ambito rientra anche la disciplina della documentazione di *transfer pricing*, caratterizzata da un regime di *penalty protection*, (art. 1, comma 6, D.Lgs. 471/1997) e quella relativa all' adempimento collaborativo per i grandi contribuenti (D.Lgs. 128/2015).

alla propria Autorità fiscale, ove ricorrano alcuni elementi distintivi delle condizioni di “opacità” predeterminate a livello normativo (c.d. *hallmarks*).

La Direttiva riprende gli elementi fondanti l'architettura del sistema di *mandatory disclosure* delineato dall'*Action 12* che si articola secondo i tre seguenti pilastri informativi:

- a. Cosa è necessario comunicare (*what has to be reported*);
- b. Chi è obbligato a comunicare (*who has to report*);
- c. A chi comunicare (*where to report*).

### 2.1 Cosa è necessario comunicare (*what has to be reported*)

Nell'ambito della Direttiva DAC 6 è oggetto di controllo l'insieme dei meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni tramite i quali potenzialmente (i) si trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o (ii) vengono ridotte le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti.

È, pertanto, fondamentale che le Autorità fiscali degli Stati membri, al fine di contribuire in modo efficace agli sforzi per la creazione di un ambiente di tassazione equa nel mercato interno, dispongano di informazioni complete e pertinenti riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi.

Considerando che la maggior parte dei meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva coinvolgono più giurisdizioni, la comunicazione di informazioni riguardo a tali meccanismi apporterebbe i risultati auspicati ove tali informazioni fossero scambiate non solo tra gli Stati membri UE ma anche tra tutti i paesi aderenti all'OCSE.

L'oggetto della comunicazione è rappresentato dal “meccanismo transfrontaliero”<sup>14</sup>, definito come: “un meccanismo che interessa più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo, laddove almeno una delle condizioni seguenti sia soddisfatta:

- a) non tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti a fini fiscali nella stessa giurisdizione;
- b) uno o più dei partecipanti al meccanismo sono simultaneamente residenti a fini fiscali in più di una giurisdizione;
- c) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolgono un'attività d'impresa in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell'attività d'impresa o costituisce l'intera attività d'impresa della suddetta stabile organizzazione;
- d) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolge un'attività in un'altra giurisdizione senza essere residente a fini fiscali né costituire una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione;
- e) tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo”<sup>15</sup>.

A tale riguardo, il decreto di attuazione, riprende la medesima definizione di meccanismo transfrontaliero fornita dalla Direttiva, precisando che per meccanismo s'intende: “*uno schema, accordo o progetto riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere*”.

Concretamente, con riferimento al singolo meccanismo transfrontaliero, la comunicazione deve avere ad oggetto le informazioni che seguono<sup>16</sup>:

- a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, compresi il nome, la data e il luogo di nascita (in caso di persona fisica), la residenza a fini fiscali, il numero

<sup>14</sup> Art. 1, Direttiva 822/2018.

<sup>15</sup> Ai fini del presente articolo, punti da 18 a 25, dell'articolo 8 bis ter e dell'allegato IV, un meccanismo include anche una serie di meccanismi. Un meccanismo può comprendere più di una fase o parte

<sup>16</sup> Art. 6, dello schema di decreto ed art. 8 bis ter, punto 14, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

- di identificazione fiscale (CIF/NIF) e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate<sup>17</sup> del contribuente pertinente;
- b) i dettagli di tutti gli elementi distintivi (hallmarks) che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero;
  - c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal riguardo la Direttiva aggiunge le informazioni relative “... *al nome con il quale è comunemente noto e una descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico*”<sup>18</sup>;
  - d) la data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
  - e) i dettagli delle disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
  - f) il valore del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
  - g) l'identificazione dello Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti e degli eventuali altri Stati membri che sono suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
  - h) l'identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, indicando a quali Stati membri è legata tale persona.

## 2.2 Elementi distintivi (*hallmarks*)

L'esigenza di non assegnare al mero arbitrio o a differenti livelli di competenza professionale la verifica dei presupposti dell'obbligo di comunicazione ha indotto il legislatore comunitario a predeterminare, nell'allegato IV della Direttiva, puntuali elementi distintivi (*hallmarks*) al cui verificarsi è subordinata l'applicazione della disciplina. In questo modo il contribuente, e i suoi intermediari, sono sottratti dal compito di valutare soggettivamente il carattere genuino o potenzialmente elusivo dello schema giuridico dal momento che tale verifica deve avvalersi di una sorta di *check-list*<sup>19</sup> che suddivide i meccanismi transfrontalieri in cinque categorie principali.

Le prime due categorie (A e B) fanno riferimento, rispettivamente, a elementi distintivi “*generici*” e ad elementi distintivi “*specifici*” collegati al criterio del c.d. *vantaggio principale*

<sup>17</sup> Secondo art. 3, punto 23, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822), per “impresa associata” si intende una persona che è legata a un'altra persona in almeno uno dei modi seguenti:

- a) una persona partecipa alla gestione di un'altra persona essendo nella posizione di esercitare un'influenza significativa sull'altra persona;
- b) una persona partecipa al controllo di un'altra persona attraverso una partecipazione che supera il 25 % dei diritti di voto;
- c) una persona partecipa al capitale di un'altra persona mediante un diritto di proprietà che, direttamente o indirettamente, supera il 25 % del capitale;
- d) una persona ha diritto al 25 % o più degli utili di un'altra persona.

Al riguardo, è da rilevare che l'art. 2, comma 1, let. e) dello schema di decreto anziché far riferimento ad “una persona”, fa riferimento solo ai soggetti che svolgono attività d'impresa, con una riduzione del campo d'azione del provvedimento

<sup>18</sup> Art 9, comma 3

<sup>19</sup> Si evidenzia l'analogia tra la funzione che gli hallmarks svolgono ai fini della Direttiva DAC 6 e quella svolta dagli indicatori e schemi di anomalia ai fini dell'individuazione della segnalazione delle operazioni sospette (SOS) di cui alla normativa Antiriciclaggio (D. Lgs. 231/2007 che ha trasposto nell'ordinamento giuridico nazionale la Direttiva UE 2015/849). A tal riguardo, si evidenzia che nella disciplina antiriciclaggio, l'intermediario non svolge alcun ruolo attivo nella pianificazione o nell'implementazione dell'operazione; egli svolge, soltanto, un ruolo di controllo e di eventuale segnalazione dell'operazione a posteriori. Nel caso della DAC 6, invece, l'intermediario riveste comunque un ruolo di parte attiva nella concreta ideazione e/o realizzazione dell'operazione. In via incidentale, si evidenzia che l'art. 17, comma 4, D. Lgs. 125/2019, nel trasporre la V Direttiva Antiriciclaggio, apporta alcune modifiche anche all'adeguata verifica della clientela disciplinata dal D. Lgs. 231/2007. In particolare, l'art. 17, comma 4, del decreto sopra citato, prevede che il caso di clienti già acquisiti si debba provvedere all'adeguata verifica della clientela in occasione dell'adempimento degli obblighi legati alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale di cui alla Direttiva 2011/16 UE. Pertanto, dalla segnalazione di meccanismi transfrontalieri può emergere un innalzamento del profilo di rischio del singolo cliente.

(Main Benefit Test - MBT) ovvero all'ulteriore verifica che, tenendo conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, dal meccanismo transfrontaliero sia ragionevole un prevalente vantaggio fiscale<sup>20</sup>. Tale vantaggio, secondo la Direttiva 822/2018<sup>21</sup> deve porsi in contrasto con la finalità del diritto fiscale applicabile e, pertanto, deve essere soggetto alla norma generale antiabuso.

Ciononostante, l'esistenza di un meccanismo transfrontaliero in esame non è di per sé rivelatore dell'elusività dell'operazione<sup>22</sup>; esso, piuttosto, individua un'operazione contraddistinta da predeterminati indicatori che devono essere preventivamente portati all'attenzione delle Amministrazioni finanziarie. Ciò consentirà loro di vagliare in merito all'elusività o meno dell'operazione stessa, ai sensi della pertinente normativa antiabuso. L'individuazione preliminare del vantaggio fiscale derivante dallo schema, deve essere successivamente comparato con gli altri possibili benefici (ad esempio, di natura commerciale, o attinenti alla protezione di segreti industriali) che, qualora prevalenti, non fanno "scattare" l'obbligo di comunicazione.

Per una indicazione più puntuale degli elementi distintivi ed una descrizione più dettagliata su cosa s'intenda per vantaggio fiscale, il decreto di attuazione<sup>23</sup>, rinvia ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze. In questa sede, è sufficiente evidenziare come il vantaggio fiscale non si configuri esclusivamente come un mero risparmio d'imposta, corrente o differita. Infatti, una delle condizioni che configura il meccanismo transfrontaliero è costituita dal fatto che *"lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico delle informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo"*<sup>24</sup>.

Con riferimento al Paese in cui tale vantaggio debba essere conseguito, l'Action 12 precisa:

- (i) un meccanismo transfrontaliero dovrebbe essere oggetto di comunicazione in una determinata giurisdizione solo se ivi determina un impatto fiscale rilevante sulla giurisdizione che effettua la comunicazione<sup>25</sup>;
- (ii) la comunicazione di un meccanismo transfrontaliero deve essere effettuata quanto quest'ultimo presenta un collegamento sostanziale con la giurisdizione dichiarante, ossia il meccanismo transfrontaliero comporta conseguenze fiscali nazionali per un contribuente nazionale.<sup>26</sup>

<sup>20</sup> Sul punto cfr. Assonime, con il documento di Consultazione n. 9/2018 (Risposta alla consultazione pubblica sullo schema di decreto legislativo attuativo della c.d. DAC 6, p. 4), ha precisato che: (i) il criterio del vantaggio principale (main benefit test) "comporta di dovere previamente individuare il vantaggio fiscale derivante dallo schema, per poi compararlo con gli altri possibili benefici (ad esempio, di natura commerciale, o attinenti alla protezione di segreti industriali) che, se prevalenti, non fanno "scattare" alcun obbligo di comunicazione" e che (p. 5) (ii) "la nozione di vantaggio fiscale dovrebbe coincidere, a nostro avviso, con l'"outcome" globale dello specifico meccanismo transfrontaliero, con l'insieme cioè dei benefici fiscali generati dallo schema, anche per più partecipanti in differenti giurisdizioni"

<sup>21</sup> Cfr. il considerando n. 14 della Direttiva secondo cui "i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, il cui scopo principale o uno degli scopi principali è quello di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, sono soggetti alla norma generale antiabuso prevista dall'art. 6 della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, trasposto in Italia nell'art. 10-bis della L. 212/2000

<sup>22</sup> "174. (...) Generally the fact that a transaction is reportable does not necessarily mean that it involves tax avoidance. Equally disclosure does not imply any acceptance of the validity, or tax treatment, of the transaction by the tax authority". (OECD – Action 12)

<sup>23</sup> Art. 5 del decreto di attuazione della Direttiva DAC 6.

<sup>24</sup> Art. 2, comma 1, num. 5) dello schema di decreto ed art. 3, num. 18, let. e), Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>25</sup> "... a reporting jurisdiction should not require disclosure of cross-border arrangements that do not raise any material tax revenue risks in that jurisdiction. Accordingly, an arrangement that gives rise to a specified cross-border outcome should only be reportable if it involves a transaction or payment that has a material tax impact on the reporting jurisdiction". (OECD – Action 12, punto 242)

<sup>26</sup> "A reporting jurisdiction should only require disclosure of an international scheme where the scheme has a substantive connection with the reporting jurisdiction (i.e. the scheme results in domestic tax consequences for a domestic taxpayer" (OECD – Action 12, punto 233).

Tra gli *elementi generici collegati al vantaggio principale (Categoria A)* si annoverano i meccanismi:

- in cui almeno un partecipante si impegna a rispettare una condizione di riservatezza verso gli intermediari o le Autorità fiscali in ordine alle modalità di produzione del vantaggio fiscale;
- in cui la remunerazione dell'intermediario è collegata all'entità o al fatto che dal meccanismo sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale. Ciò "includerebbe" l'obbligo di rimborsare in tutto o in parte le commissioni ove il vantaggio fiscale non è stato in tutto o in parte conseguito<sup>27</sup>;
- con una documentazione o una struttura standardizzata che possono essere posti a disposizione di più contribuenti senza che sia necessario personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione (c.d. *meccanismo commerciabile*).

Appartengono, invece, alla categoria degli *elementi distintivi "specifici" collegati al criterio del vantaggio principale (Categoria B)*, i meccanismi che, sulla base di misure artificiose<sup>28</sup>:

- consentono di acquisire una società in perdita, interromperne l'attività principale e utilizzarne o trasferirne le perdite;
- consentono la conversione del flusso reddituale in categorie tassate a livello inferiore o esenti da imposta;
- si sostanziano in operazioni circolari che si traducono in un "carosello" di fondi (*round-tripping*), ovvero meccanismi che si fondano su entità interposte che non svolgono funzione commerciale primaria o su operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili.

La Direttiva, inoltre, individua le categorie C, D ed E che identificano elementi distintivi specifici, anche non collegati al criterio del vantaggio principale, quindi di più immediata identificazione. Nel particolare:

C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere

1. Un meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle condizioni seguenti:
  - a. il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione fiscale;
  - b. nonostante il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima, alternativamente:
    - i) 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. Tale elemento distintivo può essere preso in considerazione soltanto laddove sia soddisfatto il criterio del vantaggio principale. Per quanto concerne le entità fiscalmente trasparenti (*partnership*), è stata sottolineata la necessità di analizzare il regime fiscale applicabile ai soci<sup>29</sup>;

<sup>27</sup> Sia l'allegato IV della Direttiva 2018/822 (Parte II, lett. a, num. 2, lett. b) che l'allegato 1 della bozza di Decreto, individuano un "indizio" dell'effettività nell'obbligo di rimborso totale o parziale delle commissioni nel caso il vantaggio fiscale non sia conseguito. Conseguentemente, parrebbe che tale indizio sia solo esemplificativo e che l'effettività risulti integrata ogniqualvolta la commissione non risulti dovuta ove il vantaggio fiscale non sia conseguito.

<sup>28</sup> Al riguardo, il richiamo alle "misure artificiose" e da riferire a "... costruzioni prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte su territorio nazionale". Tale criterio è stato dapprima precisato dalla sentenza della CGUE Cadbury Schweppes (causa C- 196/04) e successivamente integrato nell'ordinamento quale clausola generale della Direttiva antiabuso (art. 6, Direttiva 2016/1164 – ATAD), trasposta nell'ordinamento domestico dall'art. 10-bis, L. 212/2000 (*Statuto del contribuente*)

<sup>29</sup> G. CORASANITI, *La Direttiva 2018/822/UE e il decreto legislativo di attuazione: focus sui nuovi obblighi di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili per attuare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva*, (Assofiduciaria: Comunicazione num. DAC 6\_2020\_086\_C del 7 maggio 2000)

- ii) 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 a fini fiscali;
- d. il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali.

2. Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione.

3. È chiesto lo sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione.

4. Esiste un meccanismo che include trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate.

*D. Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva*

1. Un meccanismo che può avere l'effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle leggi che attuano la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, compresi accordi con i paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi. Detti meccanismi includono come minimo gli elementi seguenti:

- a) l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario, o non appare come tale, ma ha caratteristiche sostanzialmente simili a quelle di un conto finanziario;
- b) il trasferimento di conti o attività finanziari in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente pertinente, o l'utilizzo di tali giurisdizioni;
- c) la riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;
- d) il trasferimento o la conversione di un'istituzione finanziaria, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'istituzione finanziaria o in un conto o in attività finanziari non soggetti a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;
- e) il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridiche che eliminano o hanno lo scopo di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;
- f) meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le debolezze, compreso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i dispositivi giuridici<sup>30</sup>;

<sup>30</sup> Con riferimento a tale elemento distintivo specifico, va segnalato come l'OCSE abbia rilevato l'offerta da parte di alcuni Paesi della c.d. "residenza tramite investimenti" ovvero la "cittadinanza tramite investimenti", ossia misure attraverso le quali vengono attribuite agli stranieri la cittadinanza ovvero la residenza a fronte di investimenti in determinate aree. Tali meccanismi, secondo l'OCSE (cfr. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/the-fight-against-offshore-tax-evasion-continues-crs-disclosure-facility-delivers-first-results.htm>), costituiscono una modalità (particolarmente diffusa) per eludere gli obblighi CRS (G. CORASANITI, *op.cit.*)

2. Un meccanismo che comporta una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche:
- a) che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzatura, attività e locali adeguati; e
  - b) che sono costituiti, gestiti, residenti, controllati o stabiliti in una giurisdizione diversa dalla giurisdizione di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; e
  - c) in cui i titolari effettivi di tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche, quali definiti dalla direttiva relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo<sup>31</sup> del Parlamento europeo e del Consiglio, sono resi non identificabili.

*E. Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento*

1. Un meccanismo che comporta l'uso di norme "porto sicuro" (*safe harbour*<sup>32</sup>) unilaterali.
2. Un meccanismo che comporta il trasferimento di "beni immateriali di difficile valutazione" (*hard-to-value intangibles*) costituiti da quei beni immateriali, o dai diritti su tali beni, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate, contestualmente:
  - a) non esistono affidabili transazioni comparabili;
  - b) al momento della definizione dell'accordo, le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte, rendendo difficile prevedere il livello di successo finale del bene immateriale trasferito.
3. Un meccanismo che implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50 % della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento.

Al riguardo, sia la DAC 6 che la bozza del decreto attuativo<sup>33</sup> escludono che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della comunicazione del meccanismo transfrontaliero, comporti l'accettazione della validità o del trattamento fiscale dello stesso. Secondo la dottrina internazionale, ciò rischia di compromettere indirettamente - ma

<sup>31</sup> Direttiva (UE) 2015/849.

<sup>32</sup> I *safe harbours* individuano deroghe all'applicazione del principio di libera concorrenza attraverso l'automatica presunzione di congruità e quindi conformità al principio di libera concorrenza (*arm's length*) nell'ipotesi di osservanza da parte dell'impresa di margini predefiniti (ad esempio espressi in percentuali rispetto ai costi o altri parametri). Alcuni Stati prevedono inoltre la disapplicazione del principio di libera concorrenza per talune categorie di contribuenti, ad esempio imprese di piccole dimensioni. Non si tratta, quindi, di presunzione di congruità ma di esclusione dall'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento e non ricade letteralmente nella nozione di *safe harbour*. Si ritiene tuttavia che in considerazione della sostanziale equivalenza degli effetti (in termini di potenzialità di rischio di elusione fiscale) anche tali fattispecie potrebbero rientrare nell'*hallmark* in commento. Passando ai *safe harbour* propriamente detti (e cioè presunzioni di congruità), non è pacifico che comportino tutti l'obbligo di comunicazione cui alla DAC 6. Ad esempio, le Amministrazioni finanziarie di numerosi Stati hanno attuato le raccomandazioni OCSE in materia di servizi infragruppo a basso valore aggiunto (cd. *low value-adding services*) e hanno pertanto fissato i margini di utile da applicare ai costi sostenuti per le prestazioni effettuate (si veda il Capitolo VII, Sezione D delle Linee Guida OCSE). Altre fattispecie potranno essere previste dall'OCSE ad esito dei lavori in essere sull'impatto dell'emergenza COVID-19 sui prezzi di trasferimento. Tali *safe harbours*, ove rispettino le raccomandazioni OCSE, sono idonei a creare situazioni di doppia non imposizione, ovvero comportamenti di carattere elusivo o riconducibili a pianificazione fiscale aggressiva: essi infatti fanno seguito a concertazioni raggiunte tra le Amministrazioni di vari Stati in sede OCSE o dell'Unione Europea (si veda il rapporto del Joint Transfer Pricing Forum del febbraio 2010). (G. MAISTO, «DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali», in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, del 4 giugno 2020)

<sup>33</sup> Art. 5, comma 3, decreto attuativo ed art. 8 bis ter, punto 15, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

molto probabilmente - il diritto dei contribuenti alla certezza del diritto e alle legittime aspettative dei contribuenti<sup>34</sup>.

### 2.3 Chi deve comunicare (*who must report*)

Ai fini della qualificazione dell'intermediario, chi agisce deve essere a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza del *reportable cross border arrangement*, in considerazione dei fatti e circostanze pertinenti, sulla base delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per fornire i servizi che eroga (cd. *Standard di conoscenza*<sup>35</sup>). L'OCSE, nell'Action 12<sup>36</sup> prefigura l'esistenza di uno "standard di conoscenza" (*reasonably be expected to know test*), tramite il quale:

- intercettare gli intermediari che hanno le necessarie competenze per comprendere le conseguenze fiscali del meccanismo transfrontaliero;
- escludere quegli intermediari che non sono a conoscenza degli effetti "*off shore*" di tale meccanismo transfrontaliero e quei contribuenti che non hanno le competenze per valutare tali effetti.

La Direttiva DAC 6<sup>37</sup>, impone l'obbligo di comunicazione *in primis* agli intermediari, ossia a tutti i soggetti coinvolti nell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dell'attuazione di un'operazione transfrontaliera soggetta all'obbligo di notifica o di una serie di tali operazioni, nonché a coloro che forniscono assistenza o consulenza. In secondo luogo, qualora non vi siano intermediari, perché il contribuente elabora e attua un sistema internamente, oppure l'intermediario non possa adempiere all'obbligo di comunicazione, a causa del segreto professionale, l'obbligo di comunicazione di informazioni cade sul contribuente che trae beneficio dal meccanismo (contribuente pertinente). Tutto ciò delinea un sistema chiuso che garantisce le autorità fiscali di non perdere l'opportunità di ricevere informazioni relative a meccanismi di natura fiscale che sono potenzialmente legati a una pianificazione fiscale aggressiva, a salvaguardia del corretto funzionamento del mercato unico.

La Relazione Illustrativa al decreto attuativo, evidenzia che: "*in linea generale, il modello non richiede le comunicazioni da parte delle istituzioni finanziarie quando effettuano transazioni bancarie di routine (es. trasferimento fondi, custodia), dato che la natura del loro coinvolgimento e le informazioni a loro prontamente disponibili non soddisferebbero il "reasonably be expected to know test"*<sup>38</sup>. In questa prospettiva, non si richiede agli intermediari alcun obbligo di due diligence ulteriore rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari o commerciali<sup>39</sup>.

<sup>34</sup> Nevia Čičin-Šain: "New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?" (*World Tax Journal*, 2019 (Volume 11), No. 1): "... the Directive, in its final form, emphasized that no reaction on the part of the tax authorities against a reported scheme should not imply clearance. This means that the tax administration can remain silent for an indefinite period before addressing a "loophole" with repressive measures, thus creating even more uncertainty for the taxpayer. Against this background, it is the view of the author that. . This is because its aim is to facilitate ad hoc regulatory and legislative changes based solely on the subjective estimations of the tax administration of the "harmfulness" of a tax regime legally provided to the taxpayer by the legislator himself".

<sup>35</sup> Art. 6, comma 2, dello schema di decreto ed art. 3, num. 21, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822).

<sup>36</sup> 249. *In order to prevent mandatory disclosure imposing an undue burden on taxpayers, disclosure in the reporting jurisdiction should only be required where the taxpayer could reasonably have been expected to be aware of the cross-border outcome under the arrangement.*

250. *A person can reasonably be expected to be aware of a cross-border outcome where the person has sufficient information about the arrangement to understand its design and to appreciate its tax effects. This will include any information obtained by a taxpayer under the obligation to make reasonable enquiries (described below) but, in the context of transactions with unrelated parties, the test should not be taken as requiring a person to gather more information than it could have been expected to obtain in the course of ordinary commercial due diligence on a transaction of that nature.* (OECD – Action 12).

<sup>37</sup> Considerando num. 8, Direttiva 2018/822.

<sup>38</sup> Relazione Illustrativa del Decreto attuativo, commento all'art.2

<sup>39</sup> OECD – Action 12, punto 253: "As is the case for domestic disclosure rules, it will be important, when defining the scope of an adviser or intermediary, to ensure that the definition captures those who can reasonably be expected to have knowledge

Per quanto concerne la nozione di intermediario sono posti sullo stesso piano soggetti che realizzano attività ad alto contenuto professionale con coloro che intervengono in modo meramente strumentale in talune fasi del meccanismo transfrontaliero.

Lo Schema di Decreto attuativo individua l'intermediario nel soggetto che, alternativamente:

- “... elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica”<sup>40</sup> escludendo, quindi, auspicabilmente, coloro che a vario titolo svolgono esclusivamente attività di studio o meramente informative<sup>41</sup>. In base a questa osservazione, si potrebbe escludere che predisposizione di un parere *pro-veritate* relativo al meccanismo transfrontaliero possa rientrare negli obblighi di comunicazione;
- “ne gestisce in autonomia l'intera attuazione”<sup>42</sup> escludendo quindi l'esecuzione di parti dell'operazione senza la visione dell'intero meccanismo e delle operazioni routinarie;
- “direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione del meccanismo frontaliere da comunicare”<sup>43</sup>.

Secondo la Relazione Illustrativa, allegata al decreto attuativo, le figure qualificate come intermediario sono:

- il “*promoter*”, che può essere individuato nel soggetto che realizza il *software* del meccanismo transfrontaliero, cioè colui che è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un'altra persona. Conseguentemente, se un soggetto in grado di gestire in autonomia l'intera l'attuazione del meccanismo, senza necessità di indicazioni da parte di terzi, è altresì in grado di valutare se il meccanismo deve essere comunicato, al pari di un soggetto che ha progettato il meccanismo;
- il “*service provider*” (*l'attuatore*), che può essere individuato nel soggetto che mette a disposizione la propria infrastruttura (*hardware*), cioè colui che fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero.

In concreto, il modello OCSE:

- non impone al service provider obblighi di *due diligence* ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari o commerciali;
- non richiede al service provider di impiegare un livello di expertise superiore a quello richiesto per fornire il servizio. Da quanto sopra emerge che la complessità del concetto di standard di conoscenza richiede l'elaborazione di elementi di dettaglio.

of the tax consequences of the arrangement but excludes those advisers or intermediaries who would either be unaware of the cross-border outcome or of the domestic transactions that trigger the operation of the mandatory disclosure rules in the reporting jurisdiction”.

<sup>40</sup> Art. 2, comma 1, let. c) dello schema di decreto ed art. 3, num. 21, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>41</sup> G. BARBAGELATA, *Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi*, *Novità Fiscali*, SUPSI, maggio 2019, pag. 246-252.

<sup>42</sup> Art. 2, comma 1, let. c) dello schema di decreto attuativo ed Action 12 - Annex A: “Under the concept of availability a scheme can be regarded as being “made available for implementation” when the promoter communicates what is essentially a fully designed proposal to a client in sufficient detail that he could be expected to understand the expected tax advantage and decide whether or not to enter the scheme”.

<sup>43</sup> Vedi nota 45.

La direttiva individua l'intermediario in qualunque persona che: "... in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, della portata del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica". Tale concetto è riassunto più efficacemente dal decreto attuativo come segue: "... avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante". Pertanto, l'intermediario, in base agli standard di conoscenza che caratterizzano la sua attività ed agli *hallmarks* forniti dai provvedimenti in commento, avrà tutti gli strumenti per individuare i meccanismi transfrontalieri ed effettuare le necessarie comunicazioni. Per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una delle condizioni seguenti:

- a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro;
- b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro *attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo;*
- c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro;
- d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro.

Più analiticamente, la Relazione Illustrativa allo schema di decreto attuativo, a titolo esemplificativo, include nella categoria degli intermediari:

1. le istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione delle informazioni rilevanti ai fini della normativa sullo scambio automatico di informazioni in base alla direttiva 2014/107/UE e al Common reporting Standard (CRS)<sup>44</sup> di cui, tra cui: banche<sup>45</sup>, società di gestione accentrata di strumenti finanziari, società di intermediazione mobiliare (SIM), società di gestione del risparmio (SGR), imprese di assicurazione, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), società fiduciarie, trust, stabili organizzazioni di istituzioni finanziarie estere che svolgono le medesime attività delle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione;
2. i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio, individuati dall'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, num. 231, fra cui: dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, notai e avvocati. A tale riguardo, la Relazione al decreto precisa che il rinvio alla normativa è esclusivamente di carattere soggettivo, e prescinde dalle attività individuate dai loro confronti nella normativa antiriciclaggio. Pertanto, l'obbligo di segnalazione del meccanismo transfrontaliero è del tutto indipendente dalla sussistenza o meno degli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette ai

<sup>44</sup> Art., comma 1, let. n) del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2015

<sup>45</sup> "La DAC 6, non coglie impreparati gli intermediari, impegnati alla creazione di policy fiscali coerenti con l'esigenza di garantire, nell'ambito della loro attività, un ambiente di fair taxation a livello comunitario. Tuttavia, gli intermediari finanziari sono da tempo consapevoli dei rischi operativi (soprattutto in termini di immagine) che corrono nel promuovere prodotti "aggressivi". Specie da quando la Banca d'Italia, con la circolare 285 del 2013, ha messo in evidenza la necessità che l'intermediario si doti di procedure idonee a presidiare il rischio di non conformità alle normative di natura fiscale, che tengano conto anche dei rischi derivanti dal coinvolgimento in operazioni fiscalmente irregolari poste in essere dalla clientela. L'intermediario deve definire procedure (che prevedano il ricorso a figure interne alla banca esperte in materia fiscale oppure, per i casi più complessi, all'acquisizione del parere delle autorità tributarie competenti) volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto. Tutto ciò, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale" (L. GARAVAGLIA, M. PIAZZA e R. TORRE, «L'attuazione della direttiva sulla comunicazione dei meccanismi transfrontalieri da parte degli intermediari finanziari», in *Diritto Bancario* del 17/03/2020).

fini antiriciclaggio. Tuttavia, la comunicazione del meccanismo transfrontaliero potrà determinare una diversa valutazione sul profilo di rischio del cliente.

Conformemente alla normativa antiriciclaggio<sup>46</sup> si prevede **l'esenzione dall'obbligo di comunicazione** per le informazioni ricevute da un cliente ottenute alternativamente: (i) nell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi all'autorità giudiziaria o (ii) in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza resa al cliente sull'eventualità di intentare o evitarlo, quando questa integra una violazione del segreto professionale<sup>47</sup>.

Al fine di evitare responsabilità per eventuali violazioni del segreto professionale, è disposto che le comunicazioni effettuate dagli intermediari, se poste in essere per le finalità previste dalla norma e in buona fede, *“non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale od a disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo”*. Al riguardo, la Relazione Illustrativa allo schema di decreto dispone che l'esenzione è stabilita in presenza di un interesse ritenuto meritevole di tutela dall'ordinamento in quanto espressione del principio *“nemo tenetur se detegere”* e rappresenta una garanzia contro il rischio di autoincriminazione<sup>48</sup>.

Ulteriormente, è prevista l'esenzione dall'obbligo di effettuare le comunicazioni previste dalla norma nei casi in cui dalla trasmissione delle informazioni possa emergere una loro responsabilità penale<sup>49</sup>.

Infine, qualora nel meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione siano coinvolti più intermediari, l'obbligo di comunicazione spetta a ciascuno di essi, fatti salvi i casi di esonero. A tale riguardo, l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti quel meccanismo transfrontaliero sono state già comunicate da un altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente di uno stato membro dell'unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali sia in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni oggetto di comunicazione ai sensi del presente decreto legislativo. La norma è preordinata, dunque, ad ampliare l'ambito della cooperazione amministrativa in materia fiscale anche ad altre giurisdizioni extra UE con le quali potranno essere stipulati accordi per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri oggetti di comunicazione. In capo all'intermediario esonerato dall'obbligo di comunicazione è posto uno specifico obbligo di informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza e, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, dell'insorgere a loro carico dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate<sup>50</sup>.

In assenza di un intermediario tenuto all'obbligo, ovvero quando quest'ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione, l'onere della comunicazione può cadere anche in capo al *“contribuente pertinente”*. In tal caso, egli sarà esonerato solo se è in grado di provare l'avvenuta comunicazione da parte di un altro contribuente.

Nel testo del decreto attuativo, il contribuente è individuato in *“qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica*

<sup>46</sup> Art. 35, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 231/2007).

<sup>47</sup> Art. 3, comma 4, dello schema di decreto ed art. 8 bis ter, comma 5, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>48</sup> OCSE, Action 12 – Annex B

<sup>49</sup> Art. 3, c. 5, del Decreto Attuativo

<sup>50</sup> Art. 3, comma 6, dello schema di decreto ed art. 8 bis ter, punto 5, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

o che è pronta ad attuare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che ha attuato la prima fase di un tale meccanismo<sup>51</sup>.

Il contribuente è tenuto all'obbligo di comunicazione qualora:

- è residente ai fini fiscali in Italia;
- abbia una stabile organizzazione in Italia che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione. A tale riguardo, la Direttiva fa riferimento ad una stabile organizzazione tramite il quale è posto in essere il meccanismo, indipendentemente da chi ne beneficia. La Relazione accompagnatoria allo schema di decreto al riguardo precisa che: *“La stabile organizzazione beneficia del meccanismo transfrontaliero quando è, anche solo in parte da essa attuato, ovvero quando è messo anche a sua disposizione e pertanto il meccanismo è riferibile anche ad essa”*. Il beneficio non è necessariamente legato al conseguimento di un vantaggio fiscale<sup>52</sup>.

Il legislatore italiano introduce una norma di chiusura, in particolare, ove non siano soddisfatte le condizioni precedenti, un soggetto è tenuto all'obbligo di comunicazione qualora alternativamente: (i) esercita l'attività in Italia; (b) percepisce redditi o genera utili prodotti nel territorio dello stato:

- qualora siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato;
- siano registrati presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in Italia.

Inoltre, l'Action 12 chiarisce che il contribuente, per poter adempiere al proprio obbligo di comunicazione, *“... has sufficient information about the arrangement to understand its design and to appreciate its tax effects”*. Da questo punto di vista, l'Action 12<sup>53</sup> presume che un contribuente non può essere parte di un meccanismo transfrontaliero se non ha la necessaria consapevolezza degli accordi sottoscritti. A tale riguardo, dovrà essere trovato un adeguato equilibrio tra l'obiettivo di contrastare i meccanismi transfrontalieri e la concreta realtà operativa. Molto raramente i responsabili di una società posta alla base di un gruppo molto complesso possono essere a conoscenza della strategia fiscale adottata dalla capogruppo; ciò non solo per la tendenza dei vertici dei gruppi multinazionali a mantenere la massima riservatezza sulle strategie adottate a livello di capogruppo, ma anche perché l'expertise del personale delle società controllate non è di norma sufficiente a percepire il rischio che una determinata operazione architettata dalla controllante rientri un meccanismo di pianificazione aggressiva.

Infine, si evidenzia che il decreto attuativo non traspone la seguente clausola di esclusione originariamente prevista dalla Direttiva DAC 6<sup>54</sup>: *“Qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal fine, tale persona può fare riferimento a tutti i fatti e a tutte le circostanze pertinenti, come pure alle informazioni disponibili e alle sue pertinenti competenze e comprensione”*.

<sup>51</sup> Art. 2, comma 1, lett. d), dello schema di decreto ed art. 3, punto 18, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>52</sup> L'art. 5, comma 2, del decreto attuativo rinvia, per una descrizione più dettagliata su cosa si intende per “vantaggio fiscale”, al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze previsto dall'art. 5, comma 2.

<sup>53</sup> Action 12, punti da 249 a 252

<sup>54</sup> Art. 3, punto 18, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

## 2.4 A chi comunicare (*where to report*)

Con riferimento al Paese in cui tale vantaggio debba essere conseguito, l'Action 12 precisa:

- (i) un meccanismo transfrontaliero dovrebbe essere oggetto di comunicazione in una determinata giurisdizione solo se ivi determina un impatto fiscale rilevante sulla giurisdizione che effettua la comunicazione<sup>55</sup>;
- (ii) la comunicazione di un meccanismo transfrontaliero deve essere effettuata quanto quest'ultimo presenta un collegamento sostanziale con la giurisdizione dichiarante, ossia il meccanismo transfrontaliero comporta conseguenze fiscali nazionali per un contribuente nazionale.<sup>56</sup>

La comunicazione deve avere ad oggetto le informazioni che seguono<sup>57</sup>:

- a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, compresi il nome, la data e il luogo di nascita (in caso di persona fisica), la residenza a fini fiscali, il numero di identificazione fiscale (CIF/NIF) e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate<sup>58</sup> del contribuente pertinente;
- b) i dettagli di tutti gli elementi distintivi (hallmarks) che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero;
- c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal riguardo la Direttiva aggiunge le informazioni relative "... al nome con il quale è comunemente noto e una descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico"<sup>59</sup>;
- d) la data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
- e) i dettagli delle disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
- f) il valore del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
- g) l'identificazione dello Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti e degli eventuali altri Stati membri che sono suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
- h) l'identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, indicando a quali Stati membri è legata tale persona.

<sup>55</sup> "... a reporting jurisdiction should not require disclosure of cross-border arrangements that do not raise any material tax revenue risks in that jurisdiction. Accordingly, an arrangement that gives rise to a specified cross-border outcome should only be reportable if it involves a transaction or payment that has a material tax impact on the reporting jurisdiction". (OECD – Action 12, punto 242)

<sup>56</sup> "A reporting jurisdiction should only require disclosure of an international scheme where the scheme has a substantive connection with the reporting jurisdiction (i.e. the scheme results in domestic tax consequences for a domestic taxpayer" (OECD – Action 12, punto 233).

<sup>57</sup> Art. 6, dello schema di decreto ed art. 8 bis ter, punto 14, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>58</sup> Secondo art. 3, punto 23, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822), per "impresa associata" si intende una persona che è legata a un'altra persona in almeno uno dei modi seguenti:

- a) una persona partecipa alla gestione di un'altra persona essendo nella posizione di esercitare un'influenza significativa sull'altra persona;
- b) una persona partecipa al controllo di un'altra persona attraverso una partecipazione che supera il 25 % dei diritti di voto;
- c) una persona partecipa al capitale di un'altra persona mediante un diritto di proprietà che, direttamente o indirettamente, supera il 25 % del capitale;
- d) una persona ha diritto al 25 % o più degli utili di un'altra persona.

Al riguardo, è da rilevare che l'art. 2, comma 1, lett. e) dello schema di decreto anziché far riferimento ad "una persona", fa riferimento solo ai soggetti che svolgono attività d'impresa, con una riduzione del campo d'azione del provvedimento

<sup>59</sup> Art 9, comma 3

Quando l'obbligo di comunicazione incombe in capo al contribuente pertinente, questi comunica alle autorità competenti le informazioni sul meccanismo transfrontaliero, nel seguente ordine:

- a. lo Stato membro in cui il contribuente pertinente è residente a fini fiscali;
- b. lo Stato membro in cui il contribuente pertinente dispone di una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo;
- c. lo Stato membro in cui il contribuente pertinente percepisce un reddito o genera utili, pur non essendo residente a fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro;
- d. lo Stato membro in cui il contribuente pertinente svolge un'attività, pur non essendo residente a fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro.

### 3. Termini e sanzioni

Il termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate è di trenta giorni<sup>60</sup> a decorrere:

- a) a) per i *promoters*, dal giorno successivo a quello nel quale il meccanismo è stato messo a disposizione del cliente ai fini dell'attuazione o a quello in cui si è avviata l'attuazione.;
- b) b) per il *service providers* (attuatori) dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione.

In caso di meccanismi commerciabili, gli intermediari devono presentare ogni tre mesi all'Agenzia delle entrate, una relazione periodica nella quale vengono aggiornate le informazioni già oggetto di precedente comunicazione relative a tale meccanismo<sup>61</sup>, diventate disponibili dopo la comunicazione di cui al comma 1, o dopo la presentazione dell'ultima relazione.

Il contribuente deve trasmettere le informazioni sui meccanismi transfrontalieri entro trenta giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui ha ricevuto, da parte dell'intermediario esonerato, l'informazione circa la sussistenza a suo carico dell'obbligo di comunicazione.

Con riferimento alla definizione delle modalità per la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri, lo schema di decreto<sup>62</sup> rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Pertanto, il legislatore italiano, seppur non richiesto dalla Direttiva, ha voluto ampliare tale portata retroattiva obbligando i soggetti interessati a comunicare, entro il 31 dicembre 2020, le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri che contengono almeno uno degli elementi distintivi di cui alla categoria D, attuati nel periodo compreso tra il 25 giugno 2018 ed il 1° luglio 2020.

L'inventario dei meccanismi transfrontalieri posti in essere dal 25 giugno 2018 presenterà gradi di difficoltà maggiori nelle organizzazioni complesse con attività diversificata<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> Art. 7, dello schema di decreto ed art. 8 bis ter, comma 1, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822)

<sup>61</sup> Art. 6, comma 1, lettere a), d), g) e h) del decreto attuativo ed art. 8 bis ter, comma 2, Direttiva 2011/16/EU (come integrata alla Direttiva 2018/822).

<sup>62</sup> Art. 5, comma 2, dello schema di decreto.

<sup>63</sup> L. GARAVAGLIA, M. PIAZZA e R. TORRE, «L'attuazione della direttiva sulla comunicazione dei meccanismi transfrontalieri da parte degli intermediari finanziari», in *Diritto Bancario* del 17/03/2020.

È probabile che per un intermediario finanziario (diverso da una fiduciaria) che limiti la propria attività all'amministrazione e gestione dei patrimoni finanziari della clientela, l'individuazione dei meccanismi transfrontalieri richiederà solo una verifica delle proprietà fiscali degli strumenti finanziari (di propria emissione o di terzi) collocati presso la clientela nonché una verifica delle procedure adottate ai fini dello scambio automatico d'informazione. Particolare attenzione dovrà essere posta su quelli strumenti finanziari che sono suscettibili di "trasformare" redditi di capitale in redditi diversi (per lo più non tassabili in Italia<sup>64</sup> se percepiti da residenti in paesi *white list* o idonei a generare redditi compensabili con le minusvalenze realizzate, se percepiti da soggetti residenti in Italia). Come pure dovranno essere valutati gli impatti di quei contratti derivati che replicano, in forma di redditi diversi, i redditi (di capitale e diversi) di un sottostante.

Diverso è il caso dell'intermediario che sia attivo anche nel campo dell'erogazione di finanziamenti. È, infatti, difficile pensare che – tenuto conto dei vincoli imposti dalla normativa antiriciclaggio, dalla necessità di formalizzare l'attività di gestione dei rischi – l'istruttoria della pratica di fido non sia impostata in modo tale che la banca non abbia una ragionevole conoscenza di tutte le caratteristiche dell'operazione, della struttura del gruppo affidato, dei titolari effettivi delle società interessate e della loro residenza fiscale. L'erogazione di un finanziamento, quindi, difficilmente potrà essere considerata un'attività routinaria. Pertanto, quando il finanziamento sia erogato nell'ambito di operazioni straordinarie con aspetti transnazionali, una verifica della presenza degli elementi distintivi indicati nei punti A, B, C e D dell'Allegato IV alla direttiva sarà inevitabile. Né la circostanza che il contribuente abbia ottenuto un interpello favorevole dall'Agenzia delle Entrate italiana può essere sufficiente a soprassedere alla verifica, perché, come si è detto, la DAC 6 non riguarda solo i meccanismi che consentono di erodere l'imposizione in Italia, ma anche quelli che consentono di erodere l'imposizione all'estero.

Una delle posizioni più delicate è quella degli intermediari attivi nelle *operazioni di private equity* (i gestori di fondi d'investimento alternativi, i loro advisor e le banche designate per il finanziamento degli investimenti), specie con riferimento al punto D.2 dell'Allegato IV della direttiva con riferimento alla "catena di titolarità legale o effettiva non trasparente". Per quanto riguarda le società fiduciarie, non sembrano soggette alcun obbligo di due diligence ove non siano qualificabili come "*service providers*", in quanto effettuano solo operazioni di routine (es. custodia), dato che la natura del loro coinvolgimento e le informazioni a loro prontamente disponibili non soddisferebbero il "*reasonably be expected to know test*". Alternativamente, ove esse intervengano in vario modo, in tutte le altre casistiche, come accade frequentemente, anche le fiduciarie si qualificano come intermediari soggetti all'obbligo di comunicazione.

I soggetti obbligati devono conservare, in linea con le previsioni di diritto interno in materia di accertamento, i documenti e i dati utilizzati ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero: a) fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate, ovvero nei casi di omessa comunicazione b), fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere presentate<sup>65</sup>.

Infine, la Direttiva DAC 6 dispone che "*gli Stati membri dovrebbero stabilire sanzioni contro la violazione delle norme nazionali che attuano la presente Direttiva*" e che "*tali sanzioni dovrebbero essere effettive, proporzionate e dissuasive*"<sup>66</sup>. Al riguardo, il decreto attuativo allinea il quadro sanzio-

<sup>64</sup> Coordinato disposto art. 5, c.5, D.Lgs. 461/1997 e D.M. 4 settembre 1996.

<sup>65</sup> L'art. 11, comma 1, dello schema di decreto.

<sup>66</sup> Considerando num 15.

natorio a quanto già ordinariamente previsto per le violazioni degli obblighi di comunicazione da parte degli operatori finanziari (es. Tale profilo sanzionatorio, è disciplinato dal decreto attuativo<sup>67</sup>, che prevede la modulazione della sanzione in considerazione, tra l'altro, della “gravità della violazione”, gravità che “è determinata anche tenendo conto del vantaggio economico conseguito”.

Secondo il decreto attuativo<sup>68</sup>, il quadro sanzionatorio è allineato a quanto già ordinariamente previsto per le violazioni degli obblighi di comunicazione da parte degli operatori finanziari (es. comunicazioni all'anagrafe tributaria, comunicazione di dati della clientela, comunicazione delle informazioni sui conti finanziari previste dalla DAC2/CRS e dall'IGA/FATCA); in particolare:

- l'omissione della comunicazione delle informazioni, relative ai meccanismi transfrontalieri, rientra tra le violazioni degli obblighi degli operatori finanziari ed è soggetta alla sanzione amministrativa da € 2.000 ad € 21.000<sup>69</sup>, aumentata della metà;
- nel caso di sanzione incompleta o inesatta, la sanzione è ridotta della metà.

La norma punisce l'omessa od incompleta comunicazione, quale che sia il soggetto obbligato (l'intermediario o il contribuente).

Per effetto della recente Direttiva 2020/876, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE lo scorso 26 giugno 2020, gli Stati membri dell'UE hanno la possibilità di ritardare i termini per la presentazione delle informazioni sugli accordi transfrontalieri da segnalare, come segue:

- entro il 28 febbraio 2021 (precedentemente il 31 agosto 2020) per gli accordi la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020 (i cosiddetti “accordi storici”);
- la data di inizio del termine di 30 giorni per la presentazione delle relazioni periodiche deve iniziare entro il 1° gennaio 2021 (originariamente il 1° luglio 2020);
- il nuovo termine per la prima relazione periodica sugli accordi negoziabili sarà il 30 aprile 2021

A tale riguardo, il testo definitivo del Decreto legislativo che recepisce la direttiva comunitaria dispone che:

- (i) le informazioni sui meccanismi transfrontalieri per il periodo dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, dovranno essere comunicate “entro 30 giorni dal 1° gennaio 2021”, pertanto entro il 1° febbraio 2021;
- (ii) i dati delle operazioni intercorse nel periodo dal 25 giugno 2018 (data di entrata in vigore della direttiva DAC 6) al 30 giugno 2020, dovranno essere inviati entro il 28 febbraio 2021;
- (iii) le informazioni ricevute saranno oggetto di scambio con gli altri Stati Membri a partire dal 30 aprile 2021. Lo stesso termine è stato assegnato agli intermediari per le relazioni periodiche.

<sup>67</sup> Si veda in particolare l'art. 12.

<sup>68</sup> Art. 12 dello schema di decreto.

<sup>69</sup> Art. 10, comma 1, D.Lgs. 471/1997.