

CIRCOLARE 02/2021  
28/01/2021



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

D.LGS. 30-7-2020 N. 100

# DIRETTIVA 2018/822 (DAC 6) OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE

A CURA DI

**Enrico Gerbaldo**

**Eliana Rizzi**

**Alberto Vicendone**

## INDICE

<u>Introduzione</u> .....	2
<u>1. Soggetti tenuti alle comunicazioni</u> .....	2
<u>2. Ambito oggettivo</u> .....	3
<u>3. Contenuto delle comunicazioni</u> .....	4
<u>4. Termini delle comunicazioni</u> .....	4
<u>5. Obblighi di conservazione della documentazione</u> .....	5
<u>6. Profili sanzionatori</u> .....	5
<u>Contatti</u> .....	6

### Introduzione

Il **D.Lgs. 30-7-2020, n. 100**, entrato in vigore il successivo 26-8-2020 (il "Decreto"), ha recepito nell'ordinamento italiano la Direttiva dell'Unione Europea 2018/822 ("DAC 6").

Oggetto della DAC 6 è l'estensione dello scambio automatico di informazioni ai meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva nell'ambito della disciplina della cooperazione tra amministrazioni fiscali all'interno dell'Unione Europea con l'obiettivo di incentivare la collaborazione e contrastare le pratiche di evasione ed elusione fiscale transnazionali.

**In vista dell'imminente operatività degli obblighi di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri, recati dal Decreto, si ritiene utile richiamare l'attenzione sugli elementi qualificanti della disciplina, rispetto ai quali si precisa sin d'ora che sono attesi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, alla luce dei quali sarà possibile definire meglio l'ambito di applicazione del Decreto.**

In ogni caso, rimaniamo sin d'ora a disposizione per esaminare la concreta applicabilità della disciplina in oggetto alle fattispecie di eventuale interesse.

### 1. Soggetti tenuti alle comunicazioni

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 3, comma 1, del Decreto, stabilisce che gli **intermediari** ed il **contribuente** sono i soggetti " ... tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate ".

Per **intermediario** deve intendersi "un soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione" (**Promotore**), "ovvero un soggetto che 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 dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, 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" (Fornitore di Servizi). Tali soggetti sono tenuti all'obbligo di comunicazione qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

- 1 siano residenti ai fini fiscali in Italia;
- 2 abbiano una stabile organizzazione in Italia tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3 siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato italiano;
- 4 siano iscritti a un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

In sintesi, possono essere ricondotti alla nozione di intermediario tanto i promotori dei meccanismi transfrontalieri (ovvero, coloro che, sostanzialmente, li promuovono, elaborano e commercializzano) quanto i fornitori di servizi (ovvero, coloro che forniscono assistenza e consulenza nell'implementazione dei meccanismi transfrontalieri, nonché della loro elaborazione, commercializzazione e messa a disposizione).

Per **contribuente** deve intendersi "qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero". Esso è tenuto all'obbligo di comunicazione qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

- 1 residente ai fini fiscali in Italia;
- 2 dispone di una stabile organizzazione in Italia che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3 non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e percepisce redditi o genera utili prodotti in Italia;
- 4 non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e svolge la propria attività in Italia.

## 2. Ambito oggettivo

Soggiace all'obbligo di comunicazione ogni "meccanismo transfrontaliero"<sup>1</sup> che coinvolga l'Italia e una o più giurisdizioni estere al ricorrere di almeno due degli indici espressamente indicati nell'Allegato 1 del Decreto - (allegato alla presente circolare).

A tal proposito, l'art. 5, comma 1, del Decreto, stabilisce che ogni "meccanismo transfrontaliero è soggetto all'obbligo di comunicazione se sussiste almeno uno degli elementi distintivi", laddove per "elemento distintivo" deve intendersi, come chiarito dall'art. 1, lett. f), del Decreto, "un indice di rischio di elusione o evasione fiscale di cui all'Allegato 1".

In altri termini, come evidenziato dalla bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate, gli obblighi di comunicazione nascono in presenza di quattro requisiti, i primi due obbligatori ed i rimanenti due da valutare a seconda delle casistiche specifiche.

<sup>1</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a), del Decreto, deve intendersi per "**meccanismo transfrontaliero**: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;
- 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere;
- 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione;
- 4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attività;
- 5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo".

I quattro requisiti, al ricorrere dei quali sorge l'obbligo di comunicazione sono:

- 1 **Carattere Transnazionale** - si deve essere in presenza di un meccanismo transfrontaliero, nell'accezione prevista dal menzionato art. 2, comma 1, lett. a), del Decreto;
- 2 **Presenza di almeno uno degli elementi distintivi "hallmarks"** - il meccanismo transfrontaliero è soggetto all'obbligo di comunicazione se sussiste almeno uno degli elementi distintivi ("hallmark") indicati nell'Allegato 1 al Decreto;
- 3 **Riduzione d'imposta** - I meccanismi di cui agli hallmark A, B, C ed E, (Allegato 1 al Decreto) sono oggetto di comunicazione solo se suscettibili di determinare una riduzione d'imposta in Italia o in uno Stato UE;
- 4 **Criterio del vantaggio principale** - I meccanismi di cui agli hallmark A, B e C (Allegato 1 al Decreto) sono oggetto di comunicazione solo se è soddisfatto il criterio del vantaggio principale<sup>2</sup>.

### 3. Contenuto delle comunicazioni

I dati e le informazioni oggetto di comunicazione sono individuati dall'art. 6 del Decreto, " e riguardano:

- a) **l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati** (compresi il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF - numero di identificazione fiscale), nonché **dei soggetti che costituiscono imprese associate** di tali contribuenti;
- b) **gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero** che lo rendono oggetto di comunicazione;
- c) **la sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero** oggetto di comunicazione;
- d) **la data di avvio** dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero;
- e) **le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione** del meccanismo transfrontaliero;
- f) **il valore** del meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;
- g) **l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale** dei contribuenti interessati, nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;
- h) **l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato** dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile.

### 4. Termini delle comunicazioni

L'art. 7 del Decreto disciplina le tempistiche secondo le quali le informazioni devono essere fornite all'Agenzia delle entrate dai soggetti che vi sono obbligati.

---

<sup>2</sup> Ai sensi dell'art. 7, commi 2 e 3, del DM 17-11-2020, ricorre un vantaggio principale quando "2. [...] **il vantaggio fiscale relativo alle imposte cui si applica la direttiva 2011/16/UE derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri e conseguibile da uno o più contribuenti di cui all'art. 2, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 è superiore al cinquanta per cento della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali.** 3. Il vantaggio fiscale di cui al comma 2 si calcola come differenza tra le imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale o tali meccanismi".

### Termini a regime

In particolare **a regime**, è previsto che gli **intermediari** debbano effettuare la prescritta comunicazione **entro trenta giorni**:

- a) dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è messo a disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione (Promotore);
- b) dal giorno seguente a quello in cui la consulenza o assistenza è stata prestata (Fornitore di Servizi).

Se il soggetto obbligato alla comunicazione è il **contribuente**, l'art. 7, c. 3 del D.Lgs 100/2020 stabilisce che il termine di trenta giorni decorra dal giorno successivo a quello in cui questi è stato informato dall'intermediario esonerato circa la sussistenza dell'obbligo di comunicazione a suo carico. Al riguardo è opportuno segnalare che le disposizioni attuative (art. 2 c. 5 DM 17.11.2020 e art. 4.3 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 364425/2020) prevedono tuttavia che i trenta giorni decorrano dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è messo a disposizione per l'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione.

Nel solo caso in cui l'intermediario proponga alla generalità dei clienti "*strutture in serie*" (*meccanismi transfrontalieri commerciabili*) è necessario effettuare un *report trimestrale*, il primo dei quali dovrà essere presentato dall'intermediario entro il **30.04.2021**

### Termini nella fase transitoria

Per la prima applicazione delle nuove disposizioni sono previsti, in via transitoria, i seguenti termini:

- entro il prossimo **30.01.2021** le comunicazioni relative ai meccanismi transfrontalieri relativi al periodo 01.07.2020 - 31.12.2020
- entro il prossimo **28.02.2021** le comunicazioni relative ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata nel periodo 25.06.2008 - 30.06.2020 (obbligo di comunicazione una tantum);

## 5. Obblighi di conservazione della documentazione

Ai sensi dell'art. 11 del Decreto, gli intermediari e i contribuenti destinatari dell'obbligo di comunicazione, hanno l'obbligo di conservare i documenti e i dati utilizzati ai fini dell'attuazione del "*meccanismo transfrontaliero*":

- fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate;
- fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere trasmesse, nel caso di omessa comunicazione.

## 6. Profili sanzionatori

Ai sensi dell'art. 12 del Decreto, la violazione degli obblighi di comunicazione è sanzionata con una sanzione amministrativa pecuniaria:

- da € 3.000 ad € 31.500, per i casi di omessa comunicazione;
- da € 1.000 ad € 10.500, per i casi di comunicazione incompleta o infedele.

## CONTATTI



**ENRICO GERBALDO**

ENRICO.GERBALDO@RLVT.IT



**ELIANA RIZZI**

ELIANA.RIZZI@RLVT.IT



**ALBERTO VICENDONE**

ALBERTO.VICENDONE@RLVT.IT



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AVOGADRO, 12/ - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - [INFO@RLVT.IT](mailto:INFO@RLVT.IT)