

Direttiva Dac 6 contro l'elusione nelle operazioni transfrontaliere da recepire entro il 31/12

Rischio fiscale sotto controllo

Obblighi di notifica estesi per intermediari e contribuenti

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E CHIARA DE LEITO

Entro il 31 dicembre 2019 il Legislatore nazionale dovrà recepire la direttiva del Consiglio Ue 2018/822 del 25 maggio 2018 (c.d. «Dac 6», acronimo di «directive on administrative cooperation», di modifica della direttiva 2011/16/UE sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica), finalizzata a contrastare in maniera ancora più mirata gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva. A tal fine, la «Dac 6» introduce nuovi obblighi di disclosure che rilevano rispetto a una platea di soggetti più ampia rispetto a quella prevista dalla direttiva 2011/16/UE.

Obiettivi e soggetti coinvolti. La Dac 6 nasce dall'esigenza, avvertita in ambito comunitario, di rendere più incisivi i meccanismi di scambio di informazioni tra gli Stati e consentire alle amministrazioni di avere tempestiva conoscenza delle operazioni transfrontaliere potenzialmente elusive, al fine di impedirne la realizzazione.

Per questo motivo la Dac 6 modifica la direttiva 2011/16/UE introducendo un obbligo di comunicazione a carico di tutti gli attori coinvolti nell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione di un'operazione transfrontaliera rilevante ai fini della predetta direttiva, compresi i soggetti che forniscono consulenza o assistenza rispetto a tali operazioni.

La Dac 6 si rivolge, quindi, principalmente a quanti partecipano in qualità di «intermediari» a un «meccanismo transfrontaliero» che presenta specifici elementi di rischio, imponendo agli stessi di comunicare all'autorità competente dello Stato membro coinvolto le informazioni di cui sono in possesso.

In via residuale, laddove l'operazione non è effettuata per mezzo di un intermediario ovvero nel caso ricorra una circostanza che esonera l'intermediario dall'obbligo di comunicazione, la Dac 6 prescrive che questo adempimento sia assolto direttamente dal contribuente che si avvale o beneficia del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica (c.d. «contribuente pertinente»).

Elementi del meccanismo elusivo e criterio del

Meccanismi transfrontalieri ai raggi X

Normativa di riferimento	Direttiva Ue 2018/822, in fase di recepimento da parte del legislatore nazionale
Adempimento richiesto	Notifica, alle amministrazioni degli Stati membri coinvolti, delle informazioni relative ai «meccanismi transfrontalieri» che presentano indici di potenziale elusione fiscale
Soggetti obbligati	Intermediari e contribuenti
Rilevanza temporale	Meccanismi transfrontalieri avviati a decorrere dal 25 giugno 2018

vantaggio principale. La Dac 6 individua, all'allegato IV, cinque categorie di elementi distintivi (c.d. «hallmarks») che si connotano, in modo oggettivo, come indici di un potenziale rischio fiscale. L'impianto normativo introdotto dalla direttiva è tale da non lasciare margini di discrezionalità valutativa a carico dell'intermediario. Infatti, il presupposto che integra l'obbligo di comunicazione si configura in ragione della presenza di uno o più hallmarks, indipendentemente dalla valutazione di elusività del meccanismo transfrontaliero.

La direttiva distingue tra hallmarks generici e hallmarks specifici. I primi sono elementi comunemente presenti negli schemi potenzialmente aggressivi, quali le clausole di riservatezza imposte al contribuente, la previsione di una fee riconosciuta all'intermediario e commisurata al beneficio fiscale conseguito, oppure la commercializzazione di schemi potenzialmente utilizzabili da più contribuenti in quanto privi di una specifica personalizzazione (categoria A).

Gli hallmarks specifici configurano aree di rischio comuni e già note, perché effettivamente riscontrate, in determinati sistemi fiscali. Appartengono a questa categoria, l'acquisto artificioso di società in perdita al fine esclusivo di utilizzare le perdite per ridurre il debito d'imposta dell'acquirente; i meccanismi volti a convertire il «reddito di capitale» in altre categorie di reddito soggette ad una tassazione inferiore o esenti da imposta; o ancora, la realizzazione di «operazioni circolari» che coinvolgono società interposte che non svolgono alcuna effettiva funzione commerciale primaria e che si carat-

terizzano per la presenza di operazioni che si compensano reciprocamente (categoria B). Inoltre, il Legislatore comunitario ha previsto categorie di hallmarks specifici collegati alle operazioni transfrontaliere (categoria C), riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva (ca-

te dallo schema e metterlo a confronto con gli ulteriori interessi coinvolti (commerciali, societari, «rischio paese»). Se il vantaggio fiscale è prevalente, l'intermediario verificherà la presenza di eventuali hallmarks e, in caso di riscontro positivo, sarà tenuto all'obbligo di notifica.



tegoria D) nonché relativi ai prezzi di trasferimento (categoria E).

Gli hallmarks generici previsti nella categoria A e quelli specifici della categoria B e C, questi ultimi limitati ai pagamenti transfrontalieri deducibili e indirizzati verso una giurisdizione che prevede un'imposta pari o prossima allo zero ovvero un'esenzione da imposta o un regime fiscale preferenziale, rilevano unitamente alla presenza del c.d. «criterio del vantaggio principale».

Il Legislatore comunitario ha infatti stabilito che tali hallmarks sono presi in considerazione dall'intermediario solo quando è possibile stabilire che il principale vantaggio connesso all'effettuazione dell'operazione è di tipo fiscale. In altre parole, l'intermediario dovrà preventivamente individuare il vantaggio fiscale derivan-

Il recepimento della Dac 6 nell'ordinamento nazionale. La legge 4 ottobre 2019 n. 117 contiene le disposizioni di delega necessarie per il recepimento della Dac 6, stabilendo a tal fine il termine del 31 dicembre 2019. La corrispondente bozza di decreto legislativo, già pubblicata dal Mef al fine di acquisire osservazioni da parte dei soggetti coinvolti nella realizzazione dei meccanismi transfrontalieri, ci consente una prima analisi di quelle che saranno le disposizioni nazionali di recepimento. La normativa di dettaglio ricalca per grandi linee le disposizioni recate dalla direttiva comunitaria, ma è possibile evidenziare le seguenti peculiarità.

Il Legislatore nazionale ha individuato specificatamente gli intermediari tenuti agli obblighi di notifica, facendo espresso rinvio ai soggetti di cui agli articoli

1, comma 1, lett. n) dm 28 dicembre 2015, e 3, comma 4 dlgs n. 231/2007.

Rispetto all'ambito territoriale, sembrano rilevare i soli meccanismi transfrontalieri che coinvolgono l'Italia e uno o più Stati esteri. Di conseguenza, qualora nessuno dei soggetti interessati dall'operazione sia residente in Italia dovrebbe escludersi l'obbligo di notifica per l'intermediario che opera sul territorio nazionale.

La bozza di decreto legislativo non contiene, invece, alcuna specificazione circa gli «elementi distintivi» e la nozione di «vantaggio fiscale» in presenza dei quali sorge l'obbligo di comunicazione, rinviando per l'individuazione degli stessi ad un successivo decreto ministeriale. Le disposizioni nazionali introducono, poi, cause di esonero dall'obbligo di comunicazione che non trovano esatta corrispondenza nella normativa comunitaria. In particolare, è stato

previsto l'esonero dall'obbligo di comunicazione, sia a favore dell'intermediario sia a favore del contribuente, qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una responsabilità penale di tali soggetti. Inoltre, l'intermediario è esonerato dall'obbligo di notifica nel caso in cui espletati la sua attività in difesa o in rappresentanza del cliente nell'ambito di un procedimento giudiziario. Tale previsione sembra collimare solo in parte con le disposizioni

comunitarie che prevedono invece la possibilità per gli Stati membri di escludere l'obbligo di notifica quando la comunicazione viola il segreto professionale imposto all'intermediario dalla legislazione nazionale dello Stato membro.

Decorrenza dei nuovi obblighi e applicazione retroattiva. Il Legislatore nazionale ha previsto la decorrenza delle disposizioni nazionali di attuazione della direttiva comunitaria a decorrere dal 1° luglio 2020. In ogni caso si evidenzia che gli intermediari e i contribuenti, in base alla direttiva in parola, sono tenuti a comunicare le operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore delle disposizioni nazionali e, in particolare, quelle effettuate a decorrere dall'entrata in vigore della direttiva, (il 25 giugno 2018).