

In dirittura d'arrivo il recepimento della direttiva Dac 6 sui meccanismi transfrontalieri

# Fisco, alert sui piani aggressivi

## Obblighi di notifica per ideatori e fornitori di servizi

Pagina a cura  
di STEFANO LOCONTE  
E IRENE BARBIERI

Via libera allo schema di decreto legislativo di recepimento della direttiva Ue 2018/822 (cosiddetta «Dac 6»): a partire dal 1° luglio 2020, contribuenti e intermediari (compresi avvocati e commercialisti) coinvolti in un'operazione transfrontaliera potenzialmente idonea ad attuare schemi di pianificazione fiscale aggressiva dovranno comunicare all'autorità competente dello stato membro interessato le informazioni rilevanti di cui sono in possesso.

È nella seduta del 29 gennaio scorso che il consiglio dei ministri ha approvato in via preliminare lo schema di decreto legislativo per recepire la direttiva Ue 2018/822 (cosiddetta Dac 6, acronimo di «Directive on administrative cooperation»), con cui è stata modificata, per l'ennesima volta, la direttiva Ue 2011/16 (cosiddetta Dac 1) sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

Per gli stati membri, infatti, è sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall'erosione fiscale. E ciò a causa di una repentina evoluzione degli schemi elusivi che, grazie alla liberalizzazione delle attività di scambio e all'accresciuta mobilità di capitali e persone, sono diventati particolarmente sofisticati e difficili da sradicare. I meccanismi transfrontalieri di cui parliamo consistono in operazioni spesso complesse, che travalicano i confini nazionali coinvolgendo diverse giurisdizioni e vengono poste in essere al fine di trasferire utili imponibili verso regimi fiscali agevolati (i cosiddetti paradisi fiscali) o, comunque, in un'ottica di riduzione delle imposte esigibili nei confronti del contribuente, con conseguente vantaggio fiscale indebito.

Su questa premessa il Consiglio dell'Unione europea, allo scopo di scongiurare una progressiva perdita di gettito fiscale a danno degli stati membri, è intervenuto più volte sulla citata direttiva 2011/16. Lo ha fatto dapprima con la direttiva 2014/107/Ue (cosiddetta Dac 2), in tema di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari intestati a persone fiscalmente non residenti; poi con la direttiva 2015/2376/Ue (cosiddetta Dac 3) per estendere

### Gli hallmarks che fanno scattare l'obbligo

<b>Elementi distintivi generici</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Condizioni di riservatezza imposte al contribuente</li> <li>• Previsione di una commissione fissa o legata all'entità del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo stesso in capo all'intermediario</li> <li>• Documentazione e struttura standardizzate e prive di personalizzazione, a disposizione di più contribuenti</li> </ul>
<b>Elementi distintivi specifici</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Artificioso acquisto di una società in perdita soltanto per usare le suddette perdite in modo da ridurre il debito fiscale</li> <li>• Conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito soggette a una tassazione inferiore o esenti da imposta</li> <li>• Operazioni circolari che si traducono in un «carosello» di fondi, con società interposte che non hanno funzione commerciale primaria</li> </ul>

### Indici di rischio generici o specifici

Ma quando scatta effettivamente l'obbligo di trasparenza fiscale? Come precisa il decreto, il meccanismo transfrontaliero potrà rilevare ai fini dell'obbligo di comunicazione soltanto in presenza di almeno uno dei cosiddetti elementi distintivi (hallmarks). Si tratta di indici di un potenziale rischio di elusione o evasione, elencati dall'Allegato I del decreto, sulla falsa riga dell'Allegato IV della direttiva 2018/822, che possono essere distinti in hallmarks generici e hallmarks specifici.

Gli hallmarks generici sono elementi presenti in operazioni potenzialmente aggressive: pensiamo alle clausole di riservatezza previste in capo al contribuente o alla commercializzazione di schemi standardizzati, come tali utilizzabili da più contribuenti poiché privi di una specifica personalizzazione. Gli hallmarks specifici, invece, sono particolari elementi già riscontrati in dati sistemi fiscali, e comprendono: l'artificioso acquisto di una società in perdita con il solo scopo di usare queste ultime per ridurre il debito fiscale, la conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito soggette a una tassazione inferiore o esenti da imposta; ancora, le operazioni circolari che si traducono in un «carosello» di fondi, coinvolgendo entità interposte.

Molti però dei suddetti hallmarks rilevano soltanto qualora risulti soddisfatto il cosiddetto «criterio del vantaggio principale», ossia laddove si possa ragionevolmente presumere che il principale vantaggio del

meccanismo, tenuto conto dei fatti e delle circostanze pertinenti, sia appunto di natura fiscale.

In tali casi, quindi, ai sensi dell'art. 6 del decreto, bisognerà mettere al corrente l'amministrazione finanziaria dell'identità e della residenza fiscale degli intermediari e dei contribuenti interessati, oltre che di qualsiasi altro soggetto potenzialmente coinvolto. Inoltre, sarà necessario comunicare gli elementi distintivi del meccanismo, la data di avvio e il valore economico, nonché le disposizioni nazionali che impongono gli obblighi comunicativi, con una descrizione dettagliata dell'operazione, nei limiti in cui ciò non implichi una violazione di eventuali segreti commerciali, industriali e professionali.

La disclosure delle suddette informazioni è presidiata con la sanzione amministrativa compresa tra i 2 mila e i 21 mila euro, aumentata della metà in caso di omessa comunicazione, o ridotta alla metà nelle ipotesi in cui siano state fornite in maniera inesatta o incompleta. In ogni caso la gravità della violazione (e la conseguente sanzione) sarà determinata tenendo in considerazione sia il vantaggio economico conseguito mediante l'attuazione del meccanismo transfrontaliero, sia il grado dell'elemento soggettivo in relazione alla conoscenza di circostanze di fatto rilevanti e all'insufficiente o mancata vigilanza di procedure standardizzate.

—© Riproduzione riservata—

lo scambio automatico obbligatorio di informazioni ai ruling preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. L'anno successivo è stata, invece, la volta della direttiva 2016/881/Ue (cosiddetta Dac 4), con cui si è tornati sulla Dac 1 con specifico riguardo all'obbligo di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese, nonché della direttiva 2016/2258/Ue (cosiddetta Dac 5) in fatto di accesso, da parte delle autorità fiscali, alle informazioni in materia di antiriciclaggio.

Tuttavia, considerando, come anticipato, il continuo perfezionamento delle operazioni di tax planning aggressivo, oltre alla necessità di contrastare il coinvolgimento di intermediari e consulenti finanziari nell'occultamento dei capitali offshore, il legislatore europeo è stato costretto a scendere nuovamente in campo con la Dac 6, imponendo agli stati membri di recepire la disciplina entro il 31 gennaio 2019. La risposta dell'Italia non si è fatta attendere: il decreto legislativo al vaglio del consiglio

dei ministri provvede a darvi attuazione in 14 articoli.

Allo scopo di precisare l'ambito di applicazione oggettivo, in apertura il decreto chiarisce che cosa si debba intendere per «meccanismo transfrontaliero», definendolo all'art. 2 come uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, laddove, anche alternativamente, non tutti i partecipanti siano fiscalmente residenti nel territorio dello stato, o almeno uno risulti contemporaneamente fiscalmente residente

anche in una o più giurisdizioni estere. Ancora si è in presenza di un meccanismo transfrontaliero quando almeno un partecipante svolga la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione e lo schema elusivo riguardi almeno una parte dell'attività di quest'ultima o, infine, quando sia idoneo ad alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni.

Sotto il profilo soggettivo, invece, quanto agli intermediari destinatari dell'obbligo di comunicazione, il decreto distingue tra gli «ideatori» e i «fornitori del servizio» a seconda del ruolo svolto nell'elaborazione e attuazione del meccanismo stesso sostanzialmente. Nel primo caso si guarderà a quei soggetti che elaborano, commercializzano, organizzano e mettono a disposizione per l'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o che ne gestiscono l'attuazione. Nel secondo, invece, protagonisti risulteranno i soggetti che, pur limitandosi a prestare assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero, sappiano o abbiano un buon motivo per concludere che il meccanismo stesso importi un obbligo di notifica alle autorità competenti. Con la conseguenza che bisognerà adempiere all'obbligo comunicativo entro 30 giorni decorrenti, rispettivamente, dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo è stato messo a disposizione per l'attuazione o a quello in cui è stato attuato, nonché dal giorno seguente a quello in cui è stata fornita attività di assistenza e/o consulenza.

Ai sensi del successivo art. 3, l'intermediario verrà comunque esonerato dall'obbligo di comunicazione qualora possa provare che vi abbia già provveduto un altro soggetto coinvolto o che, dalle informazioni trasmesse, emerge una propria responsabilità penale. Tale obbligo spetta, comunque, al contribuente interessato in caso di assenza di un intermediario, o laddove quest'ultimo non abbia dimostrato al contribuente che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione, fermo restando anche per lui il beneficio dell'esonerazione per ipotetica responsabilità penale.

—© Riproduzione riservata—