



Commissione Fiscalità Internazionale

SCAMBIO AUTOMATICO OBBLIGATORIO DI INFORMAZIONI NEL SETTORE FISCALE RELATIVAMENTE AI MECCANISMI TRANSFRONTALIERI

Con l'emanazione del **D.Lgs 100/2020**, l'Italia ha recepito nel proprio ordinamento la **Direttiva 2018/822/UE** del 25 maggio 2018 (c.d. DAC6) con la quale è stata modificata la Direttiva 2011/16 relativamente allo *scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*.

Le norme sopra citate si collocano nel contesto delle misure atte a rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale: in particolare, attraverso di esse, il legislatore comunitario, prima, e quello italiano, poi, hanno inteso creare degli strumenti volti a combattere l'utilizzo di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva per ridurre le imposte anche attraverso il trasferimento di base imponibile in paesi con regimi fiscali più favorevoli.

Tale obiettivo si persegue, anzitutto, rafforzando le procedure di cooperazione e trasparenza viste quali prerequisiti essenziali per combattere elusione ed evasione fiscale realizzate tramite operazioni cross-border.

L'intento del legislatore è, quindi, quello di scoraggiare l'attività degli intermediari che elaborano questi schemi particolarmente aggressivi e li mettono a disposizione dei contribuenti.

Il **Decreto n. 100/2020**, di cui di seguito si riporta una sintesi, contiene le norme e le procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri.

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2020/08/11/20G00119/sg>

Completano il quadro:

- il **Provvedimento n. 364425 del 26 novembre 2020**, recante le Disposizioni attuative del D.lgs. n. 100, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità e i termini di comunicazione delle informazioni.
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2707545/AGE.AGEDC001.RE.GISTRO+UFFICIALE.0364425.26-11-2020-U.pdf/7cfd642-aa33-f6ce-4a41-a5f142ec643d>
- il **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 17 novembre 2020**, recante la definizione delle regole tecniche e delle procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri.
https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/dm_dac6_testo.docx_signed.pdf

Dal 2021 dunque gli intermediari e gli operatori sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate i cosiddetti "meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica" che saranno successivamente oggetto di scambio fra la stessa Agenzia delle Entrate e le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea e delle altre giurisdizioni estere in forza degli accordi stipulati.



Art. 3, c. 1,
D.Lgs. 100/2020

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMUNICAZIONE

Sono tenuti all'obbligo di comunicazione gli *intermediari* e il *contribuente*

INTERMEDIARIO

Art. 2, c. 1, punto c),
D.Lgs. 100/2020

- Soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione.
- Soggetto che, direttamente o attraverso altri soggetti, svolge attività di assistenza o consulenza riguardo alla sua elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero.

Al ricorrere di almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) sia residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- 2) fornisca i servizi circa il meccanismo transfrontaliero oggetto della comunicazione tramite una stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- 3) sia costituito, disciplinato, o regolamentato secondo la legge dello Stato;
- 4) sia iscritto ad un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

CONTRIBUENTE

Art. 2, c. 1, punto d),
D.Lgs. 100/2020

- Qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, al fine dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero.

Al ricorrere di almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) sia residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- 2) disponga di una Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato che benefici del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3) percepisca redditi o generi utili prodotti nel territorio dello Stato;
- 4) svolga la propria attività nel territorio dello Stato.

Art. 3, c. 3,4,5,6 e Art. 4,
D.Lgs. 100/2020

ESONERI

INTERMEDIARIO

L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero:

1. quando vi è un obbligo di comunicazione multipla, se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero **sono state comunicate da 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 è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni.
2. per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso, nel corso dell'**esame della posizione giuridica del medesimo** o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso ⁽¹⁾.
3. qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una propria **responsabilità penale** ⁽¹⁾
4. se prova l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni alle autorità competenti di un altro Stato membro, secondo quanto stabilito dall'articolo 8 *bis* ter, paragrafi 3, 4, 7 e 8 della direttiva 2011/16/UE.

⁽¹⁾ l'intermediario è **obbligato a informare** ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate.



AMBITO OGGETTIVO

MECCANISMO
TRANSFRONTALIERO

Si tratta di uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- i. **non** tutti i **partecipanti** allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, **nel territorio dello Stato**;
- ii. 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;
- iii. 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;
- iv. 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 la propria attività;
- v. lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

Il "Meccanismo Transfrontaliero" diventa soggetto all'obbligo di notifica se sussiste **almeno uno** degli elementi distintivi (**Hallmark**) di cui al decreto di natura non regolamentare.

HALLMARK

Si tratta di indici di potenziale rischio di evasione o elusione fiscale.

Tali indici sono annoverati nell'*allegato I* del D.Lgs. 100/2020 che li distingue in cinque categorie:

- A. Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale;
- B. Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale;
- C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere;
- D. Elementi distintivi specifici collegati allo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva;
- E. Elementi distintivi specifici collegati ai prezzi di trasferimento.

Gli *Hallmark* di cui alle lettere A, B, C e D rilevano esclusivamente laddove siano suscettibili di determinare una riduzione delle imposte dovute da un contribuente in un Paese dell'Unione Europea o in altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni.

Gli *Hallmark* di cui alle lettere A e B, ed alcuni degli elementi di cui alla lettera C, rilevano solo nel caso in cui sia soddisfatto il criterio del "vantaggio principale" ovvero qualora il vantaggio fiscale ottenibile dal meccanismo, calcolato 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, sia superiore al 50% della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali.

Si evidenzia che l'*allegato A*, contenuto nel Decreto del 17 novembre 2020, contiene **esempi di meccanismi** di aggiramento della normativa sullo scambio automatico sui conti finanziari ed esempi di meccanismi che utilizzano una struttura offshore opaca.

All. 1, D.Lgs. 100/2020
All. A, Decreto
17/11/2020

Il criterio del vantaggio principale è soddisfatto se:

$$\text{Vantaggio fiscale ottenibile dal meccanismo} > 50\% * \left(\text{Vantaggio fiscale ottenibile dal meccanismo} + \text{Vantaggio extra fiscale ottenibile dal meccanismo} \right)$$

$$\left(\text{Imposte dovute in caso di applicazione del meccanismo transfrontaliero} - \text{Imposte dovute in caso di non applicazione del meccanismo transfrontaliero} \right)$$



OGGETTO DELLA COMUNICAZIONE

INFORMAZIONI INDISPENSABILI

- 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 i soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti;
- b) gli elementi distintivi (*hallmark*) presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione;
- c) una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione redatta in italiano e **corredata da una breve relazione in lingua inglese**, che includa il riferimento al nome con il quale è comunemente noto il meccanismo e una descrizione generale delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, esclusi i dati sensibili e in modo tale da non divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni contrastanti con l'ordine pubblico;
- d) la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero, corrispondente al momento in cui il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria ai fini dell'attuazione del meccanismo;
- e) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;
- f) il valore del meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione, cioè, in generale, il valore del vantaggio fiscale e, se la comunicazione ha per oggetto meccanismi miranti ad aggirare lo scambio d'informazione, anche il valore dei conti finanziari interessati dal meccanismo;
- 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, cioè lo Stato membro al quale è legato il soggetto. Per gli intermediari le informazioni di cui sopra sono oggetto di comunicazione solo nella misura in cui gli stessi ne sono a conoscenza, ne sono in possesso o ne hanno il controllo.

Con **Decreto 17 novembre 2020**, il Ministro dell'Economia e delle Finanze all'art. 3 ha altresì precisato che, ai fini della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate rilascia un **numero di riferimento**, salvo nei casi in cui la comunicazione contenga già un numero di riferimento rilasciato dalla medesima Agenzia delle Entrate o da altre Amministrazioni fiscali di Paesi dell'Unione europea. I contribuenti che attuano il meccanismo transfrontaliero indicano tale numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali per tutti i periodi d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato.

Le disposizioni attuative del D.Lgs. 100/2020 e del Decreto del Ministro dell'economia e Finanze del 17/11/2020, emanate dall'**Agenzia delle Entrate con Provvedimento n. 364425 del 26/11/2020**, stabiliscono, infine, che, oltre alle informazioni di cui sopra, la comunicazione deve contenere:

- Il codice fiscale del soggetto che effettua la comunicazione;
- L'indirizzo di posta elettronica certificata del soggetto che effettua la comunicazione;
- Il codice fiscale italiano, ove presente, delle persone o entità cui si riferiscono le informazioni richiamate all'art. 6 del D.Lgs. 100/2020;
- Il numero di riferimento rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Art. 4, D.Lgs. 100/2020
Artt. 5 e 6, Provv. AdE

MODALITÀ

- La comunicazione delle informazioni all'Agenzia delle entrate avviene attraverso i servizi telematici *Entratel* o *Fisconline*, direttamente o tramite soggetti abilitati;
- I file devono essere predisposti in formato XML;
- L'avvenuta presentazione delle comunicazioni è certificata dall'Agenzia delle entrate mediante una ricevuta.

Art. 7, D.Lgs. 100/2020
Art. 4 Provv. AdE

TERMINI

Gli intermediari devono comunicare all'Agenzia delle entrate le informazioni entro 30 gg:

- 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;
- Dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero.

Con riferimento ai meccanismi commerciabili, gli intermediari devono presentare all'Agenzia delle entrate, ogni tre mesi, una relazione periodica con cui aggiornano le informazioni di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a), d), g) e h). La prima relazione periodica deve essere presentata dagli intermediari all'Agenzia delle entrate entro il 30 aprile 2021.

Il contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 5, del decreto ministeriale, comunica le informazioni entro trenta giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione è stato messo a sua disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione.

La comunicazione relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione relativi al periodo **tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020** è effettuata **entro trenta giorni** a decorrere **dall'1° gennaio 2021**.

Art. 12, D.Lgs. 100/2020

SANZIONI

OMESSA COMUNICAZIONE

Nei casi di *omessa comunicazione* delle informazioni si applicherà la *sanzione amministrativa pecuniaria* prevista dall'articolo 10, co. 1, D.Lgs. n. 471/97, aumentata della metà.

INCOMPLETA O INESATTA COMUNICAZIONE

Nei casi di *incompleta o inesatta comunicazione* delle informazioni si applicherà la *sanzione amministrativa pecuniaria* prevista dall'articolo 10, co. 1, D.Lgs. n. 471/97, ridotta della metà.



Art. 10, c.1, D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471
Violazione degli obblighi degli operatori finanziari

Se viene omessa la trasmissione dei dati, delle notizie e dei documenti richiesti [...] nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto ovvero i documenti trasmessi non rispondono al vero o sono incompleti, si applica la **sanzione amministrativa da euro 2.000 a euro 21.000**. Si considera omessa la trasmissione non eseguita nel termine prescritto. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione avviene nei quindici giorni successivi.

Pisa, 18 dicembre 2020



ODCEC Pisa
Commissione Fiscalità Internazionale