

## ADEMPIMENTI

## Direttiva DAC 6: gli adempimenti dei professionisti e degli intermediari

L'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri, le cause di esonero, i termini di presentazione, gli obblighi di conservazione e le sanzioni

di Stefania Barsalini | 17 FEBBRAIO 2021

*Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 26 novembre 2020, prot. n. 364425, e la circolare 10 febbraio 2021, n. 2, hanno fornito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riguardo all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo delle disposizioni, alle modalità di comunicazione dello stesso e alle sanzioni nel caso di mancato rispetto della normativa introdotta. Si analizza la direttiva DAC 6 e il recepimento della stessa in Italia ad opera del D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, soffermandosi sugli obblighi a carico degli intermediari, dei soggetti coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione dei meccanismi transfrontalieri e dei contribuenti.*

### Premessa

Nel quadro delle iniziative internazionali avviate sulla base dell'azione 12 del BEPS, fra le quali rientrano le misure adottate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) per fare fronte ai **meccanismi di elusione dello standard comune di comunicazione di informazioni** (*Common Reporting Standard* – CRS) e alle strutture *offshore* opache, si colloca la direttiva del Consiglio del 25 maggio 2018, n. 2018/822/UE, recante modifica della Dir. CEE 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE (nota come DAC 6).

Nell'ordinamento italiano, la direttiva DAC 6 è stata attuata con il D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100 (di seguito decreto legislativo), cui ha fatto seguito il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 novembre 2020.

Il decreto legislativo fornisce una disciplina sistematica, regolamentando lo **scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri** tra l'Agenzia delle entrate e le altre autorità competenti sia degli Stati membri, sia di giurisdizioni estere con le quali siano in vigore specifici accordi sullo scambio automatico di informazioni su tali meccanismi.

Questi ultimi si sostanziano in sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva, aventi un elemento transfrontaliero.

Il legislatore ha introdotto disposizioni sull'**obbligo di raccolta di tali informazioni da parte di intermediari** (soggetti coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione di tali meccanismi) e sulla successiva **comunicazione all'Agenzia delle entrate**, regolamentata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 26 novembre 2020,

prot. n. 364425 (di seguito provvedimento). Sul tema è infine intervenuta l'Agenzia delle entrate, con la circolare 10 febbraio 2021, n. 2, nella quale ha fornito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riguardo all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo delle disposizioni e dei criteri che rendono un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari o dei contribuenti. La menzionata circolare tiene conto dei contributi pervenuti in termini di proposte di modifiche e integrazioni a seguito della pubblica consultazione, avviata in data 28 dicembre 2020 e conclusasi in data 15 gennaio 2021.



### Attenzione

La **mancata reazione dell'Amministrazione finanziaria** a fronte della comunicazione del meccanismo transfrontaliero da parte dell'intermediario o del contribuente **non comporta automaticamente l'accettazione** della validità o del trattamento fiscale dello stesso (art. 5, comma 3, del decreto legislativo).

Inoltre, la **comunicazione** di un meccanismo rilevante da parte di un intermediario o contribuente **non costituisce** di per sé **ammissione di condotta elusiva o evasiva**.

## Ambito soggettivo

L'art. 2, comma 1, lett. b), del decreto legislativo, specifica che i partecipanti al meccanismo sono l'intermediario o il contribuente.

Gli **intermediari** sono individuati dall'art. 2, comma 1, lett. c), del decreto legislativo, in funzione del ruolo svolto nell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione o messa a disposizione ai fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero.



### Esempio

- Dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, notai e avvocati e tutti i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio, individuati dall'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231;
- banche, 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 e tutte le istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione delle informazioni rilevanti ai fini della normativa sullo scambio automatico di informazioni in base alla Dir. CEE 9 dicembre 2014, n. 2014/107/UE, e al *Common Reporting Standard* (CRS), di cui all'art. 1, comma 1, lett. n), del decreto CRS.

Gli intermediari sono tenuti alla comunicazione al ricorrere di uno dei seguenti **criteri di collegamento territoriale**, di cui all'art. 2, comma 1, lett. c), del decreto legislativo:

1. residenza ai fini fiscali nel territorio dello Stato;

2. stabile organizzazione nel territorio dello Stato, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
3. costituzione o regolamentazione secondo la legge dello Stato;
4. iscrizione ad un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

All'interno della **categoria di "intermediario"** occorre distinguere **due figure**:

- a. il **"promotore"** (*promoter*), cioè colui che è responsabile dell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione o messa a disposizione ai fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero da comunicare, o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione;
- b. il **"fornitore di servizi"** (*service provider*), cioè colui che direttamente o attraverso altri soggetti svolge una attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero.



### Attenzione

Nel caso in cui un fornitore di servizi svolga **attività di consulenza o assistenza** in relazione a **meccanismi transfrontalieri già attuati** dal contribuente, le attività svolte non integrano i requisiti per la qualificazione di intermediario, a condizione che le stesse non determinino un "aggiornamento" o miglioramento del meccanismo stesso.

### Esempio

Non assumono rilevanza:

- la mera interpretazione delle norme fiscali interessate dal meccanismo, la ricognizione del meccanismo in occasione della revisione contabile, l'invio delle dichiarazioni fiscali, l'assistenza durante le verifiche fiscali, l'assistenza nell'ambito di un contenzioso, purché effettuate in un momento temporale successivo a quello in cui lo schema è stato completamente attuato, anche se contestualmente il meccanismo continua a produrre i relativi effetti fiscali;
- pareri in merito a specifici rischi di natura fiscale del meccanismo transfrontaliero;
- consulenze, nonché le istanze di interpello, aventi ad oggetto i profili di adempimento rispetto alla disciplina in commento;
- predisposizione delle analisi economiche o di *benchmark*, nonché della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento – *Masterfile* e *Countryfile*;
- predisposizione di un'istanza di procedura amichevole – MAP – o di rettifica unilaterale, volta a eliminare la doppia imposizione, nonché di un'istanza di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale, unilaterale, bilaterale o multilaterale.



### Esempio

#### Assistenza fiscale in presenza di meccanismi già attuati

La Società A, residente in Italia, nel corso del 2018 effettua un conferimento di capitale alla controllata residente in un altro Stato, società B, entità senza altre funzioni commerciali pri-

marie, la quale contestualmente retrocede i fondi alla società A sotto forma di prestito a titolo oneroso. Il capitale e gli interessi maturati sono pagabili in unica soluzione dopo tre anni.

Terminata la fase di attuazione del meccanismo, l'anno successivo, la società A chiede l'assistenza di un consulente per la compilazione ed invio del modello Redditi SC, nel quale sono esposti – ai fini della deduzione ex art. 96 del TUIR – gli interessi passivi prodotti dal meccanismo nel 2018.

In detta circostanza, il consulente che compila ed invia la dichiarazione per conto del contribuente non è tenuto all'obbligo della comunicazione ai sensi della disciplina in commento, poiché il meccanismo è stato attuato nel 2018 e, sebbene i suoi effetti siano ancora in essere, il professionista sta svolgendo una prestazione che riguarda i meri adempimenti connessi agli obblighi dichiarativi del contribuente, senza apportare modifiche o miglioramenti al meccanismo.

Il **“fornitore di servizi”** è in genere tenuto agli stessi obblighi di comunicazione del **“promotore”** in relazione al meccanismo transfrontaliero rilevante, subordinatamente ad uno **standard di conoscenza** definito dall'art. 2, comma 1, lett. c), del decreto legislativo, che si sostanzia nel fatto che il fornitore di servizi *«... avuto riguardo alle informazioni disponibili, alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ...»*.

Tenuto conto delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per svolgere l'attività, il fornitore di servizi conosce o ha un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante.

La **determinazione dello standard di conoscenza** deve essere valutata in base ai seguenti **fattori** (cfr. art. 4, comma 2, del decreto ministeriale):

- **disponibilità delle informazioni:** ossia quelle prontamente disponibili in ragione dell'attività di assistenza o di consulenza espletate nei confronti del cliente, senza lo svolgimento di attività di verifica addizionali rispetto a quelle ordinariamente effettuate ai fini della prestazione professionale richiesta (cfr. relazione illustrativa al decreto legislativo). Il fornitore di servizi non deve adempiere ad ulteriori obblighi di *due diligence* rispetto a quelli ordinariamente già richiesti dalla legge ad altri fini (ad esempio, antiriciclaggio) ovvero già disponibili per altre ragioni (ad esempio, commerciali). Inoltre, non deve possedere o esercitare un livello di *expertise* superiore a quello richiesto per fornire il servizio;
- valutazione della sussistenza in capo al fornitore di servizi della **competenza e dell'esperienza necessarie per individuare la presenza di un meccanismo transfrontaliero** soggetto all'obbligo di comunicazione. Competenza ed esperienza che, diversamente, nel caso del promotore o del contribuente, sono da intendersi comunque sussistenti.



### Attenzione

Se l'organizzazione è un **ente con personalità giuridica**, la valutazione dello *standard* di conoscenza è effettuata con riferimento alle informazioni comunque disponibili per l'entità nel suo complesso, nonché in base alle competenze riconosciute ai soggetti coinvolti nel processo.

In caso di **società di persone e associazioni tra professionisti**, lo *standard* di conoscenza è verificato in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale nei confronti del partecipante al meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica.

Se i modelli di *business* sono organizzati su **più soggetti giuridicamente ed economicamente autonomi** – come, ad esempio, nel caso delle SGR (società di gestione del risparmio) che si avvalgono di **soggetti collocatori, banche depositarie e soggetti incaricati dei pagamenti** – la verifica dello *standard* di conoscenza deve essere effettuata da ciascun attore in via autonoma e sulla base delle rispettive informazioni disponibili.



### Ricorda

Per operazioni caratterizzate da una discrezionalità minima dell'operatore, da procedure standardizzate e di frequente esecuzione è prevista una **presunzione legale di assenza dello standard di conoscenza** (cfr. le operazioni bancarie "routinarie" di cui all'art. 4, comma 3, del decreto ministeriale).

### Esempio

A titolo esemplificativo, al par. 3.2 della circolare dell'Agenzia delle entrate 10 febbraio 2021, n. 2, rientrano in tale fattispecie le seguenti operazioni, a condizione che il fornitore di servizi non sia a conoscenza o abbia un ragionevole motivo per concludere che il trasferimento sia effettuato nell'ambito di meccanismi disegnati o commercializzati per compromettere l'obbligo di comunicazione previsto dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari:

- le operazioni allo sportello o da remoto per la predisposizione di bonifici, incassi e pagamenti ordinari;
- le operazioni bancarie caratterizzate da procedure standardizzate, quali le compravendite e i collocamenti di strumenti finanziari quotati su mercati regolamentati italiani ed esteri e le correlate operazioni accessorie, quali la custodia e l'amministrazione dei suddetti strumenti finanziari, nonché la raccolta ed esecuzione dei relativi ordini;
- il mero collocamento di quote di organismo di investimento collettivo del risparmio, salvo che non si tratti di strumenti finanziari creati appositamente per una singola categoria di investitori,
- polizze assicurative vita e gestioni patrimoniali, laddove l'intermediario finanziario funga da mero collocatore e non da gestore del singolo strumento;
- finanziamenti volti a supportare le ordinarie esigenze commerciali della clientela, come nel caso di finanziamenti a breve termine per esigenze di gestione liquidità, *factoring*, anticipo fatture, fidi, finanziamenti a supporto attività di *import/export*, sconto di portafoglio, *promissory notes*, lettere di credito, rilascio di garanzie (*advance bond*, *bid bond*, *performance bond*), fedi di deposito o note di pegno;
- operazioni di credito al consumo e stipula di contratti di cessione del quinto dello stipendio.

Il **contribuente** è qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero.



### Ricorda

La **concreta attuazione non costituisce un elemento essenziale**, dato che è sufficiente anche la sola disponibilità del meccanismo transfrontaliero, ossia la conoscenza degli elementi costitutivi dello stesso.

Il concetto di attuazione, inoltre, deve essere inteso in senso ampio, fino a ricomprendere anche una sola transazione determinante per la riuscita dello schema, accordo o progetto.

Il contribuente è tenuto all'**obbligo di comunicazione**, qualora ricorra **una delle seguenti condizioni** previste dall'art. 2, comma 1, lett. d), del decreto legislativo:

1. è residente, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;
2. dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, 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 nel territorio dello Stato secondo i criteri previsti dall'art. 23 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), a prescindere dalle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate fra l'Italia ed i Paesi esteri;
4. non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e svolge la propria attività nel territorio dello Stato. Tale situazione si verifica nei casi di redditi prodotti in Italia da parte di soggetti non residenti, senza stabile organizzazione o altro collegamento configurabile in base all'art. 23 del TUIR;



### Esempio

Si pensi al caso di un soggetto non residente che percepisce interessi ed altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali ex art. 23, comma 1, lett. b), oppure che svolge in Italia attività d'impresa, senza che possa configurarsi una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 162 del TUIR o che realizza le plusvalenze di cui alla lett. c-bis) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR, derivanti da cessioni a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati e le altre fattispecie di plusvalenze previste dall'art. 23, comma 1, lett. f), nn. 2) e 3). I suddetti criteri di collegamento assumono rilevanza, se sono attinenti ad un meccanismo transfrontaliero comunicabile.

Fra i contribuenti si annovera anche l'**impresa associata**, ossia un soggetto che svolge l'attività di impresa che, alternativamente:

- a. esercita un'**influenza dominante** nella gestione di un altro soggetto, ai sensi dell'art. 2 del D.M. 14 maggio 2018, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 118 del 23 maggio 2018;
- b. ha una **partecipazione superiore al 25 per cento** del capitale o del patrimonio di un altro soggetto;
- c. ha **più del 25 per cento dei diritti di voto** esercitabili nell'assemblea ordinaria di un altro soggetto; nel caso in cui il soggetto detenga più del 50 per cento dei diritti di voto, è considerato detentore del 100 per cento dei diritti stessi;
- d. ha diritto ad **almeno il 25 per cento degli utili** di un altro soggetto.



### Ricorda

Si tiene conto delle percentuali di partecipazione o di diritto di voto possedute dai **familiari** della persona fisica di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR.

In aggiunta, nella **definizione di impresa associata** si tiene conto di quanto segue (cfr. art. 8, comma 2, del decreto ministeriale, ai fini dell'art. 2, comma 1, lett. e, del decreto legislativo, nonché delle lett. C, punto 1 ed E, punto 2, dell'Allegato 1 al medesimo decreto legislativo):

- a. nel caso in cui più di un soggetto partecipi alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili dello stesso soggetto, tutti i soggetti coinvolti sono considerati imprese associate;
- b. nel caso in cui i medesimi soggetti partecipino alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili di più di un soggetto, tutti i soggetti coinvolti sono considerati imprese associate;
- c. un soggetto che agisce congiuntamente con un altro soggetto in relazione ai diritti di voto o alla proprietà del capitale di un'entità è considerato detentore di una partecipazione in tutti i diritti di voto o nell'intera proprietà del capitale dell'entità detenuti dall'altro soggetto;
- d. il rispetto dei requisiti di cui dell'art. 2, comma 1, lett. e), è determinato moltiplicando le percentuali delle partecipazioni attraverso i livelli successivi, fermo restando che un soggetto che detiene più del 50 per cento dei diritti di voto è considerato detentore del 100 per cento di tali diritti.

In presenza di **più contribuenti** in relazione ai quali è soddisfatto uno degli elencati criteri di collegamento, gli stessi sono tenuti alla **comunicazione in base al medesimo ordine** di elencazione.



### Attenzione

Il **contribuente può essere "intermediario"**, qualora all'interno di un gruppo di imprese elabori il meccanismo mettendolo a disposizione di altre società del gruppo per l'attuazione (promotore) o fornisca assistenza o consulenza nel processo di attuazione del meccanismo (fornitore di servizi).

Pur in presenza di un unico soggetto economico, cioè il **gruppo di imprese**, è necessario distinguere tra:

- l'intermediario, ossia l'entità che elabora, gestisce e mette a disposizione il meccanismo o che svolge assistenza o consulenza al fine di attuarlo o gestirne l'attuazione, e
- il contribuente, identificabile con l'entità del gruppo che attua lo stesso.

Ciò assume rilevanza in relazione alle modalità di assolvimento degli obblighi di comunicazione del meccanismo transfrontaliero soggetto a notifica.

## Ambito oggettivo

Oggetto dell'obbligo di comunicazione sono in generale i **meccanismi transfrontalieri caratterizzati da elementi di pericolosità fiscale o potenzialmente idonei ad alternare il meccanismo di funzionamento del CRS** ovvero le procedure di riconoscimento del titolare effettivo.

È previsto un sistema di **criteri selettivi**, focalizzati essenzialmente sui seguenti aspetti:

- a. la transnazionalità del meccanismo (art. 2, comma 1, lett. a, del decreto legislativo) – **transnazionalità**;
- b. la sussistenza di almeno uno degli elementi distintivi (di seguito anche *hallmarks*), classificati in cinque categorie identificate con lettere dalla A) alla E), previsti dall'Allegato 1 al decreto legislativo (art. 5, comma 1) – **elementi distintivi**;
- c. la presenza di una riduzione (potenziale) dell'imposta dovuta in un Paese dell'Unione europea o in uno Stato terzo con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni

relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (art. 6, comma 1, del decreto ministeriale) – **riduzione d'imposta**;

- d. la presenza di un "vantaggio fiscale principale", realizzato da uno o più contribuenti in Italia (art. 7, comma 2, del decreto ministeriale) – **vantaggio principale**.

I criteri di cui alle lett. a) e b), ossia la natura transnazionale e la sussistenza di almeno uno degli elementi distintivi previsti dalla normativa di riferimento, devono sempre sussistere ai fini della qualificazione del meccanismo soggetto all'obbligo di notifica, mentre gli altri criteri sono richiesti solo in relazione a determinate categorie di meccanismi. In particolare:

- per i meccanismi caratterizzati dagli elementi distintivi di cui alle lett. A, B, C.1, b) sub 1), c) e d), devono essere integrati sia il criterio della riduzione d'imposta, sia quello del vantaggio principale;
- per i meccanismi caratterizzati dagli elementi distintivi di cui alle lett. E e C, diversi da quelli indicati al punto precedente, deve essere verificato solamente quello della riduzione d'imposta;
- per i meccanismi caratterizzati dagli elementi distintivi di cui alla lett. D, i criteri della riduzione d'imposta e del vantaggio principale non hanno rilevanza.

Venendo alla **definizione di meccanismo transfrontaliero**, esso è «*uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere*» (cfr. art. 2, comma 1, lett. a, del decreto legislativo).

Rientra, a titolo esemplificativo, nel concetto di «**schema**», un meccanismo che prevede una serie di entità coinvolte e transazioni tra di loro interconnesse.

Il «**progetto**» è l'insieme delle ipotesi teoriche che compongono uno «schema» che, se realizzate, determinano il conseguimento di uno degli effetti da cui può derivare l'obbligo di comunicazione.

Infine, il concetto di «**accordo**» ricomprende qualsiasi transazione o negozio che di per sé è atto a generare uno degli effetti da cui può derivare l'obbligo di notifica del meccanismo transfrontaliero.

Per essere rilevante, il **meccanismo deve riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere**. In altre parole, almeno uno dei «partecipanti» (intermediario o contribuente) ha un collegamento con il territorio nazionale, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), e per giurisdizioni estere si intendono tutti gli Stati e le giurisdizioni (UE e extra-UE) diverse dall'Italia, con le quali è in vigore uno specifico accordo sullo scambio di informazioni, di cui all'art. 6, comma 1, del decreto legislativo.

## Obblighi di comunicazione

Il comma 1 dell'art. 3 del decreto legislativo dispone che «*Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate gli intermediari e il contribuente*». Si tratta, quindi, di un obbligo che grava su più soggetti, ossia gli **intermediari**, che hanno svolto le attività rilevanti in relazione al meccanismo transfrontaliero, e il **contribuente** che ne ha la disponibilità ai fini della relativa attuazione.

Sono tuttavia previste specifiche regole nel citato art. 3 che consentono di individuare i soggetti cui è imposto l'obbligo di comunicazione secondo un **ordine gerarchico**:

- in primo luogo, l'obbligo di comunicazione è a carico degli intermediari e
- solo al ricorrere di determinate condizioni, a carico del contribuente.

Il comma 6 dell'art. 3, infatti, pone l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero sul contribuente nell'ipotesi in cui l'**intermediario sia esonerato** dall'obbligo di comunicazione, ricorrendo le cause previste dai commi 4 e 5 dell'articolo in commento.

Il successivo comma 7 dell'art. 3, inoltre, pone l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero sul contribuente in **assenza di un intermediario**, ovvero qualora quest'ultimo **non abbia**

**fornito al contribuente la documentazione** attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di notifica all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente estera.

In sintesi, il **contribuente assume l'obbligo di comunicazione al ricorrere di una delle seguenti circostanze:**

- l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione;
- assenza dell'intermediario;
- qualora l'intermediario non abbia fornito allo stesso la documentazione attestante che le medesime informazioni sono già state oggetto di comunicazione



### Attenzione

L'elaborazione e l'attuazione di un meccanismo non possono talvolta essere realizzate dal contribuente in piena autonomia (cosiddetto meccanismo *"in house"*), disponendo delle competenze necessarie per predisporre soluzioni di pianificazione fiscale.

Qualora l'intermediario non abbia comunicato al contribuente «le medesime informazioni» che quest'ultimo valuta come essenziali per la completa e corretta rappresentazione del meccanismo, alla luce delle disposizioni dell'art. 6 del decreto legislativo (*"Oggetto della comunicazione"*), detta **comunicazione dell'intermediario** è da intendersi **carente** e non idonea a liberare dall'obbligo di comunicazione il contribuente che ha collegamenti con l'Italia e che dispone di tutte le informazioni sul meccanismo.

In presenza di **più intermediari**, il comma 2 dell'art. 3 specifica che l'**obbligo** di comunicazione delle relative informazioni spetta ad **ognuno dei soggetti coinvolti**. Nel caso della presenza di **più contribuenti**, il successivo comma 8 dispone che l'obbligo grava su quello che ha concordato con l'intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ne ha gestito l'attuazione.

Nelle **entità dotate di personalità giuridica**, a prescindere dalla struttura organizzativa adottata, l'obbligo di comunicazione grava sul **legale rappresentante** della stessa.

Diversamente, in **assenza di personalità giuridica** (ad esempio, associazioni tra professionisti, società di persone), occorre **distinguere** a seconda che si tratti di **intermediario o di contribuente**:

- nel primo caso (intermediario), l'obbligo è da intendersi in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale nei confronti del partecipante;
- nel secondo caso (contribuente), l'obbligo graverà esclusivamente sul rappresentante legale.



### Ricorda

Va, in ogni caso, segnalato che, a norma del comma 7 dell'art. 3, l'intermediario è tenuto a fornire al contribuente la documentazione attestante che le **medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione** all'Agenzia delle entrate o ad altra autorità competente.

## Cause di esonero dall'obbligo di comunicazione

I soggetti destinatari dell'obbligo di comunicazione, al ricorrere di determinate condizioni, possono esserne esonerati.

Una prima causa di esonero, che riguarda sia gli intermediari, che i contribuenti, è prevista dall'art. 4 del decreto legislativo, in base al quale, e quando un intermediario o un contribuente sono obbligati a comunicare il medesimo meccanismo transfrontaliero a più di uno Stato membro, l'intermediario o il contribuente sono esonerati dall'obbligo di comunicazione nei confronti dell'Agenzia delle entrate, se **provano l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni alle autorità competenti di un altro Stato membro**, secondo quanto stabilito dall'art. 8 bis ter, par. 3, 4, 7 e 8, della Dir. n. 2011/16/UE.

La relazione illustrativa al decreto legislativo precisa che l'esonero a favore di intermediario e contribuente opera a condizione che essi siano in grado di provare che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione alle autorità competenti di un altro Stato membro.

### ***Cause di esonero per l'intermediario***

Con riferimento all'intermediario, l'art. 3 del decreto legislativo prevede le seguenti cause di esonero:

- comunicazione delle informazioni da parte di altro intermediario o concorrenza di obblighi tra intermediari (comma 3);
- tutela del "segreto professionale" (comma 4);
- rischio di "autoincriminazione" (comma 5).

In primo luogo, l'art. 3, comma 3, del decreto legislativo, stabilisce che l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione, 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.

In altri termini, nel caso in cui sussistano tutti gli elementi per fare "scattare" l'obbligo di comunicazione in capo ad un intermediario avente un collegamento con il territorio dello Stato italiano (in base ai criteri di cui al citato art. 2, comma 1, lett. c, del decreto legislativo), lo stesso ne sarebbe esonerato, laddove le medesime informazioni, concernenti il meccanismo transfrontaliero, siano già state comunicate da altro intermediario in Italia o in uno Stato tenuto ad effettuare lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri.

In tale caso, detto intermediario deve essere in grado di **provare l'avvenuta comunicazione**, fornendo le relative evidenze documentali.

In questo ambito, peraltro, occorre considerare che l'art. 3, comma 3, del decreto legislativo, utilizza la locuzione «*medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero*». Ne consegue che la comunicazione effettuata da altro intermediario diviene rilevante solamente qualora contenga **tutte le informazioni che l'intermediario, che intende fare valere l'esonero, avrebbe dovuto fornire** secondo le disposizioni dello Stato italiano o disposizioni equivalenti.

Un'ulteriore ipotesi di esonero è collegata alle esigenze di **tutela del "segreto professionale"**, che può essere fatta valere in situazioni ben specificate, riguardanti un **procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria**, intesa come ogni ramificazione della magistratura (art. 3, comma 4, del decreto legislativo), ossia:

- in caso di informazioni ricevute dal cliente, o ottenute dal medesimo, con riferimento ad attività di difesa e/o rappresentanza in un procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria;
- in caso di informazioni ricevute dal cliente, o ottenute dal medesimo, sull'eventualità di intentare un procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria.

Il comma 5 dell'art. 3 del decreto legislativo prevede l'esonero in capo all'intermediario dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero, qualora dalle informazioni trasmesse possa emer-

gere una sua **responsabilità penale**. Detta causa può essere fatta valere solamente qualora l'intermediario ravvisi gli elementi da cui può derivare una propria responsabilità di carattere penale.



### Ricorda

In tutti i casi di esonero, 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 «... *circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero* ...» (art. 3, comma 6, del decreto legislativo).

### Cause di esonero per il contribuente

Il decreto legislativo prevede delle specifiche cause di esonero anche per il contribuente nei seguenti casi:

- rischio di **"autoincriminazione"** (art. 3, comma 9);
- **comunicazione** delle informazioni **da parte di altro contribuente** (art. 3, comma 10).

Analogamente a quanto esposto per gli intermediari, i contribuenti sono esonerati dall'obbligo di comunicazione nei confronti dell'Agenzia delle entrate se provano che la comunicazione delle stesse informazioni è stata effettuata da parte di altri contribuenti nei confronti delle autorità competenti di altri Stati membri o con i quali è in vigore uno specifico Accordo MDR.

### Termine per la presentazione

L'art. 7 del decreto legislativo prevede i termini di presentazione della comunicazione per gli intermediari (commi 1 e 2) e per il contribuente (comma 3).

Nello specifico, gli **intermediari** sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle entrate le informazioni di cui all'art. 6 del decreto legislativo **entro trenta giorni a decorrere:**

- dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione 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 gli stessi hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione

La disposizione di cui alla lett. a) è indirizzata ai **promotori**, ossia agli intermediari che, avendo ideato il meccanismo, lo mettono a disposizione per la relativa attuazione.

La disposizione di cui alla lett. b) è invece indirizzata agli intermediari qualificabili come **"fornitori di servizi"**, per i quali, appunto, il termine di 30 giorni decorre 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.

Il comma 2 dell'art. 7 del decreto legislativo prevede una **specifico procedura in caso di meccanismi "commerciabili"**, ossia il meccanismo transfrontaliero suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche (art. 2, comma 1, lett. g, del decreto legislativo). In tali casi, infatti, gli intermediari hanno in aggiunta l'obbligo di presentare all'Agenzia delle entrate, con **cadenza trimestrale**, una **relazione periodica di aggiornamento delle informazioni già comunicate**.



### Attenzione

La **prima relazione** periodica deve essere presentata entro il **30 aprile 2021**.

Con riferimento al **contribuente**, il comma 3 dell'art. 7 del decreto legislativo dispone la trasmissione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri **entro trenta giorni a decorrere** dal giorno successivo a quello in cui lo stesso contribuente è stato informato dall'intermediario esonerato circa la sussistenza dell'obbligo di comunicazione a suo carico.

Le comunicazioni relative al **periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020** devono essere inviate entro trenta giorni a decorrere dal 1° gennaio 2021 (art. 7, comma 4 del decreto legislativo). È inoltre previsto un termine specifico per la **trasmissione cumulativa** dei meccanismi transfrontalieri riportabili, relativi al **periodo tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020**, da effettuare **entro il 28 febbraio 2021**.



### Ricorda

Con il comunicato stampa del 29 gennaio 2021, l'Agenzia delle entrate ha, di fatto, **differito il termine del 31 gennaio 2021**, affermando che non si darà luogo all'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 12 del D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, qualora le comunicazioni saranno effettuate entro il **28 febbraio 2021**.

Il **primo scambio automatico**, per effetto dell'opzione esercitata dall'Italia ai sensi della Dir. CEE 24 giugno 2020, n. 2020/876/UE, per affrontare l'urgente necessità di **rinvio dei suddetti termini, a causa della pandemia di Covid-19**, è previsto entro il **30 aprile 2021** e riguarda le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica:

- comunicati nel primo trimestre 2021;
- attuati tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020 e comunicati entro il 30 gennaio 2021;
- la cui prima fase è stata attuata tra la data di entrata in vigore e la data di applicazione della direttiva, cioè i meccanismi transfrontalieri attuati a decorrere dal 25 giugno 2018.

## Obblighi di conservazione della documentazione

L'art. 11 del decreto legislativo impone obblighi di conservazione in capo agli intermediari e ai contribuenti partecipanti al meccanismo.

In particolare, gli intermediari e i contribuenti obbligati ai sensi dell'art. 3 conservano 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 presentate, nel caso di omessa comunicazione.

## Sanzioni

L'art. 12 del decreto legislativo richiama espressamente la sanzione prevista dall'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (**da euro 2.000 a euro 21.000**).

Sono previste due differenti ipotesi sanzionatorie:

- **omessa comunicazione delle informazioni**, a cui si applica la predetta sanzione amministrativa, **umentata della metà** (da euro 3.000 a euro 31.500); per omessa si intende la trasmissione non eseguita nel termine prescritto;
- **incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni**, a cui si applica la predetta sanzione amministrativa, **ridotta della metà** (da euro 1.000 a euro 10.500).

Qualora la comunicazione sia eseguita **tardivamente, ma comunque entro quindici giorni**, la sanzione applicabile è **ridotta della metà**.

**Non trova applicazione** anche la **sanzione accessoria** prevista dall'art. 12, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997, per le ipotesi di recidiva.

In considerazione della generale applicabilità dell'istituto del **ravvedimento operoso**, al sistema sanzionatorio in esame si applica l'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

In presenza di intermediari, **associazioni fra professionisti**, quindi privi di personalità giuridica, la sanzione è a carico della persona fisica che ha assunto la responsabilità del mandato nei confronti del partecipante.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare menzionata, conferma inoltre l'autonomia degli obblighi di comunicazione in capo a ciascun soggetto partecipante al meccanismo, schema o progetto.

Pertanto, nelle ipotesi in cui la comunicazione sia omessa, inesatta o incompleta, la sanzione di cui all'art. 12 del decreto legislativo è **applicata autonomamente su tutti i soggetti coinvolti**, in ragione della violazione da ciascuno commessa. Ciascun soggetto potrà, tuttavia, autonomamente accedere all'istituto del ravvedimento operoso.

**Non vige**, infine, un **principio di solidarietà** per cui il pagamento effettuato da un soggetto libera l'altro soggetto per le violazioni ad egli riferibili.



### Attenzione

Per le **comunicazioni** da trasmettere all'Agenzia delle entrate entro il prossimo **28 febbraio 2021** (cfr. art. 8, comma 1 del decreto legislativo), le sanzioni descritte si intendono comminabili con riferimento ad ogni **singolo meccanismo transfrontaliero**, in quanto nella circolare è specificato che *“si tratta di singole comunicazioni da effettuarsi entro il 28 febbraio 2021”*.

L'Agenzia delle entrate ha, altresì, chiarito che trova applicazione l'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui *«È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi [...] commette, anche con **più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione**»*. È opportuno ricordare che il soggetto interessato a sanare le violazioni poste in essere potrà ravvedersi effettuando gli adempimenti omessi o non corretti e corrispondendo le relative sanzioni previste per ciascuno di essi.

Le sanzioni sono irrogate dagli **Uffici competenti in relazione al domicilio fiscale** dell'intermediario o del contribuente destinatario dell'obbligo di comunicazione.

Qualora l'intermediario o il contribuente siano **non residenti**, la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni è operata ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 o, in subordine, dell'art.

60-bis del medesimo decreto, che reca la disciplina dell'assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea.

In caso di mancato pagamento, il corrispondente **importo è recuperato** ai sensi del D.Lgs. 14 agosto 2012, n. 149, recante le disposizioni di attuazione della Dir. CEE 16 marzo 2010, n. 2010/24/UE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure.



### Riferimenti normativi

- Provv. 26 novembre 2020, n. 364425;
- D.M. 17 novembre 2020;
- D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100;
- Dir. 25 maggio 2018, n. 2018/822/UE;
- Dir. 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE;
- Circolare 10 febbraio 2021, n. 2.