



# Trasposizione della Direttiva DAC6 nell'ambito Italiano

## Lettera informativa n. 17/2020

### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

#### Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197  
T: +39 06 809631

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

### Decreto Legge di attuazione in Italia della Direttiva 2018/822/UE in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica

Nella presente Lettera informativa sono riepilogate le principali disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 200 dell'11 agosto 2020 (di seguito il 'Decreto') ed in vigore dal 26 agosto 2020.

### Trasposizione della Direttiva DAC6 nell'ambito italiano

In data 22 luglio 2020, il Governo italiano ha approvato il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020 (di seguito anche il 'Decreto') che dà attuazione in Italia alla Direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018 (di seguito anche la 'Direttiva' o 'Direttiva DAC6'), recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

Più nel dettaglio, il Decreto ha beneficiato del deferimento dei termini per l'adozione e l'applicazione della Direttiva, così come recentemente stabilito dal Consiglio Europeo, in ragione delle criticità originate dall'epidemia globale da COVID-19.

Al D.Lgs. n. 100/2020 seguirà sia un Decreto Ministeriale che chiarirà alcuni specifici aspetti attinenti la Direttiva, quali i c.d. 'hallmarks' ed il c.d. 'main benefit test', sia una Risoluzione dell'Agenzia delle entrate sui requisiti e sulle caratteristiche della comunicazione obbligatoria da effettuare alla stessa Amministrazione finanziaria. Ciò posto, di seguito è meglio dettagliata la disciplina introdotta con il D.Lgs. n. 100/2020.

### Background

Nel corso del 2011, l'Unione Europea ha iniziato ad attuare una serie di azioni finalizzate all'incremento del livello di trasparenza fiscale nel territorio comunitario. In questo senso, il primo intervento legislativo si è avuto con la Direttiva n. 2011/16/UE, la quale ha impostato le basi ed i metodi per lo scambio d'informazioni tra gli Stati Membri.

La menzionata impostazione trae origine dalla difficoltà che gli Stati Membri hanno riscontrato nel fronteggiare il fenomeno della c.d. 'erosione fiscale', vista l'evoluzione, in chiave più sofisticata, dei meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, così come avvenuta negli ultimi anni.

Pertanto, vista la mutevolezza e la complessità della problematica, la Direttiva n. 2011/16/EU è stata modificata a più riprese<sup>(1)</sup>, in quanto le Autorità fiscali degli Stati Membri necessitavano di strumenti efficaci ed idonei a contrastare il fenomeno sopra rappresentato.

È in questo contesto che si inserisce la Direttiva DAC6, la quale, allo scopo di contrastare l'erosione fiscale, ha esteso lo scopo della disciplina dello scambio d'informazioni, introducendo l'obbligo di riportare alle Autorità fiscali degli Stati Membri le informazioni attinenti accordi transfrontalieri potenzialmente qualificabili come pianificazioni fiscali aggressive.

Ai sensi della Direttiva, i soggetti gravati dell'onere di comunicazione citato sono gli intermediari e, in alcuni casi, i contribuenti coinvolti nell'operazione (per esempio, quando l'intermediario è localizzato al di fuori dell'Unione Europea, quando l'accordo è stipulato autonomamente dal contribuente ovvero quando l'intermediario si può avvalere di una clausola di riservatezza per non divulgare l'accordo).

Ciò posto, la Direttiva DAC6 è entrata in vigore il 25 giugno 2018 e la stessa prevedeva (i) la trasposizione domestica entro il 31 dicembre 2019, nonché (ii) la piena applicazione a decorrere dal 1° luglio 2020. Tale termine, tuttavia, non è stato rispettato da alcuni Stati Membri, tra i quali l'Italia, i quali anche a causa dell'emergenza globale legata all'epidemia da COVID-19 hanno proceduto successivamente al recepimento della normativa comunitaria. Preso atto della straordinarietà della situazione, il Consiglio Europeo ha pertanto proceduto ad emendare il testo della Direttiva, posticipandone l'adozione al sesto mese successivo alla *deadline* originariamente prevista.

## L'ambito applicativo del Decreto

L'ambito applicativo del Decreto è analogo a quello previsto dalla Direttiva, tantoché, analogamente a quanto previsto dalla Direttiva, non assumono rilevanza ai fini della normativa relativa agli obblighi di notifica l'IVA, i dazi, le accise ed i contributi previdenziali obbligatori, mentre rilevano in generale soltanto gli accordi con rilevanza sul piano delle imposte dirette.

In coerenza con quanto prescritto dalla Direttiva DAC6, il Decreto trova applicazione soltanto con riguardo agli accordi transfrontalieri, ossia quelli che coinvolgono

contemporaneamente la giurisdizione nazionale e quella di uno o più Stati esteri. Più nel dettaglio, le operazioni assumono rilevanza soltanto nel caso in cui sia riscontrata una delle condizioni di seguito riportate:

- non tutti i soggetti coinvolti nell'accordo sono fiscalmente residenti in Italia;
- uno o più dei partecipanti all'accordo sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni straniere;
- uno o più partecipanti all'accordo esercitano un'attività in una giurisdizione straniera attraverso una stabile organizzazione (di seguito anche 'PE') ivi situata ed il *business* della PE è in tutto od in parte rappresentato originato dall'accordo;
- uno o più partecipanti all'accordo esercitano un'attività in una giurisdizione straniera senza essere ivi residenti ai fini fiscali o creando una stabile organizzazione localizzata in quella giurisdizione;
- l'accordo ha un possibile impatto sulla corretta applicazione delle procedure che disciplinano lo scambio automatico di informazioni o l'identificazione del beneficiario effettivo.

Di conseguenza, restano esclusi dall'applicazione della normativa DAC6 gli accordi che coinvolgono la sola giurisdizione italiana.

A ciò si aggiunga che, ai sensi dell'art. 5, primo comma, del Decreto, affinché l'accordo transfrontaliero debba essere riportato, lo stesso deve integrare almeno uno dei c.d. '*hallmarks*', ossia degli indicatori del potenziale rischio di erosione fiscale legato all'operazione, elencati nell'Allegato I del Decreto.

## Hallmarks e Main Benefit Test (MBT)

Gli *hallmarks* elencati nell'Allegato I del Decreto coincidono con quelli indicati nell'Allegato IV della Direttiva.

Per quanto riguarda, invece, il MBT, in coerenza con la Direttiva, lo stesso sussiste ogniqualvolta sia rilevato che, in relazione ai fatti ed alle circostanze del caso, il beneficio fiscale rappresenti l'obiettivo od uno tra gli obiettivi principali che una persona può ragionevolmente aspettarsi dall'accordo.

A questo riguardo, occorre segnalare che i due concetti sopra rappresentati saranno oggetto di uno specifico chiarimento del Ministero, il quale, con apposito decreto, inquadrerà più nel dettaglio i risvolti operativi delle due nozioni (ie. *hallmarks* e MBT).

(1) Più nel dettaglio, le modifiche alla Direttiva n. 2011/16/UE, nel corso degli anni, sono state le seguenti:

- la prima con la Direttiva n. 2014/107/UE, la quale ha fissato uno standard globale per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari all'interno dell'UE e, in tale ambito, ha previsto l'obbligatorietà dello scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati Membri (il c.d. 'Common Reporting Standard' o 'CRS').
- la seconda con la Direttiva n. 2015/2376/UE, la quale ha introdotto sia il *ruling* fiscale attinente alle operazioni transfrontaliere sia il c.d. 'MAP' in materia di Transfer Pricing;

- la terza con la Direttiva n. 2016/881/UE, la quale ha previsto lo scambio automatico di informazioni in materia di *country-by-country reporting* (il c.d. 'CBCR');
- l'ultima con la Direttiva n. 2016/2258/UE, che ha imposto agli Stati membri l'obbligo di autorizzare le Autorità fiscali ad accedere alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dagli istituti finanziari, ai sensi della Direttiva n. 2015/849/UE (ossia, il testo comunitario riguardante le norme antiriciclaggio).

## Soggetti gravati dall'obbligo di comunicazione

Ai sensi del Decreto, sia gli intermediari sia i contribuenti sono gravati dell'obbligo di notificare le informazioni attinenti all'accordo all'Agenzia delle entrate.

## Nozione di intermediario e relativi obblighi di comunicazione

Ai sensi dell'art. 1, primo comma, lett. d), del Decreto, un intermediario è:

- una qualsiasi persona che progetta, commercializza, organizza o mette a disposizione per l'attuazione o gestisce l'attuazione di un accordo transfrontaliero riportabile (es. il promotore);
- una qualsiasi persona che, direttamente o tramite altre persone, fornisce aiuto, assistenza o consulenza in relazione alla progettazione, alla commercializzazione, all'organizzazione, alla messa a disposizione per l'attuazione o alla gestione dell'attuazione di un accordo transfrontaliero riportabile, purché, viste le informazioni disponibili e le conoscenze pertinenti e necessarie per fornire tali servizi, egli è a conoscenza o è ragionevole attendersi che sia a conoscenza che le informazioni riguardanti l'accordo debbano essere riportate all'Agenzia delle entrate (es. il fornitore di servizi). Più nel dettaglio, la possibilità che un soggetto sia a conoscenza od avrebbe ragionevolmente potuto essere a conoscenza della rilevanza che l'accordo assume ai fini del DAC6, è verificata tramite il c.d. *'reasonably-expected-to-know test'*<sup>(2)</sup>.

Come chiarito dalla Relazione Illustrativa al Decreto, la nozione di intermediario copre gli istituti finanziari soggetti agli obblighi di comunicazione CRS (come gli istituti bancari, le società di gestione patrimoniale, i fondi di investimento, i *trust*, ecc.) e professionisti soggetti ad obblighi anticiclaggio, quali avvocati, dottori commercialisti e notai.

Inoltre, gli intermediari devono riportare gli accordi transfrontalieri rilevanti ai fini DAC6, sempreché gli stessi alternativamente:

- siano fiscalmente residenti in Italia;
- abbiano una PE in Italia tramite la quale prestano servizi che traggono origine da un accordo transfrontaliero riportabile;
- siano costituiti in Italia o disciplinati dalla legge italiana;
- siano registrati presso un'associazione professionale che presta servizi legali, fiscali o di consulenza in Italia.

Ai sensi dell'art. 3, commi dal terzo al quinto, del Decreto, un intermediario è esentato dall'obbligo di comunicazione se alternativamente sussiste una delle seguenti fattispecie:

- l'intermediario ha la prova che le stesse informazioni relative all'accordo transfrontaliero sono state segnalate da un altro intermediario;

- le informazioni sono ricevute dai suoi clienti nell'ambito dell'esame del loro status giuridico o mentre rappresentano i loro clienti dinanzi ad un'autorità giudiziaria;
- l'obbligo di segnalazione comporterebbe una sua responsabilità penale.

Nei casi *sub. b)* e *c)*, ai sensi dell'art. 3, sesto comma, del Decreto, l'intermediario è tenuto a notificare a qualsiasi altro intermediario o, in mancanza di tale intermediario, al contribuente interessato, i propri obblighi di segnalazione.

## Nozione di contribuente interessato dalle disposizioni DAC6 e relativi obblighi di comunicazione

Ai sensi dell'art. 1, primo comma, lett. d), del Decreto, il contribuente interessato, ossia qualsiasi persona che dà attuazione ad un accordo transfrontaliero oggetto di comunicazione o al quale tale accordo è reso disponibile per l'attuazione, è tenuto alla citata segnalazione a condizione che alternativamente:

- sia fiscalmente residente in Italia;
- abbia una PE in Italia che benefici dell'accordo;
- riceva o produca redditi di origine italiana;
- svolga un'attività in Italia.

L'art. 3, settimo comma, del Decreto specifica che il contribuente sarà tenuto alla comunicazione se alternativamente:

- non esiste un intermediario gravato dell'obbligo di segnalazione;
- l'intermediario è esonerato dal menzionato onere a causa del c.d. *'segreto professionale'* (e non vi sono altri intermediari);
- l'intermediario non ha fornito al contribuente interessato la documentazione attestante che le informazioni rilevanti sono state comunicate alle Autorità fiscali competenti.

Ai sensi dell'art. 3, ottavo comma, del Decreto, qualora siano coinvolti più contribuenti, il contribuente interessato che deve presentare le informazioni sarà il colui che ha concordato l'accordo con l'intermediario, o, in sua assenza, il contribuente che ha gestito l'attuazione dell'accordo.

Infine, ai sensi dell'art. 3, nono e decimo comma, del Decreto, il contribuente interessato non sarà tenuto alla comunicazione se:

- l'obbligo di segnalazione determinerebbe una sua responsabilità penale;
- il contribuente ha la prova che un altro contribuente ha comunicato le stesse informazioni alle Autorità fiscali competenti.

(2) Nonostante tale aspetto debba essere approfondito e meglio dettagliato dal Decreto Ministeriale di prossima uscita, come riporta la Relazione Illustrativa al Decreto, ciò non dovrebbe determinare l'imposizione di ulteriori obblighi di diligenza per i fornitori di servizi.

## Termini per la comunicazione

L'intermediario ha l'onere di assolvere all'obbligazione in commento entro trenta giorni dal giorno successivo a quello in cui:

- l'accordo transfrontaliero oggetto di comunicazione è attuato o messo a disposizione per l'attuazione, se l'intermediario è qualificato come promotore;
- l'intermediario ha fornito, direttamente o tramite altre persone, assistenza o consulenza in relazione all'attuazione dell'accordo transfrontaliero oggetto di comunicazione, se l'intermediario si qualifica come fornitore di servizi.

Nel caso di accordi transfrontalieri di segnalazione assicurabili sul mercato, gli intermediari devono presentare ogni tre mesi una relazione periodica per aggiornare le informazioni ricevute dopo la presentazione del primo report o dopo la presentazione dell'ultimo report periodico.

Il contribuente, in caso di intermediario esonerato dall'onere di comunicazione, deve invece trasmettere le informazioni relative all'accordo entro trenta giorni a decorrere dal giorno successivo al ricevimento della notifica da parte di un intermediario.

Inoltre, a seguito dell'opzione riconosciuta dalla Consiglio Europeo di rinviare l'applicazione della Direttiva DAC6 al sesto mese successivo l'originaria *deadline*, gli intermediari e i contribuenti sono tenuti a segnalare:

- gli accordi transfrontalieri la cui 'prima fase' è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020, entro il 28 febbraio 2021 (anziché il 31 agosto 2020);
- gli accordi transfrontalieri per i quali la segnalazione è attivata tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020, entro 30 giorni dal 1° gennaio 2021.

## Obblighi supplementari

L'art. 11 del Decreto impone agli intermediari e ai contribuenti interessati di conservare le prove relative all'attuazione degli accordi transfrontalieri sino al:

- 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di segnalazione degli accordi;
- 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui gli accordi dovevano essere segnalati in caso di omessa comunicazione.

## Sanzioni

Ai sensi dell'art. 12 del Decreto, le sanzioni amministrative per il mancato adempimento degli obblighi di segnalazione variano a seconda del tipo di inadempimento e vanno da un minimo edittale di Euro 2.000 ad un massimo di Euro 21.000, ai sensi del D.Lgs. n. 471/1997. Più nel dettaglio:

- in caso di omessa comunicazione, si applicano sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471/1997, aumentate della metà, ossia da Euro 3.000 ad Euro 31.500;
- in caso di informazioni errate od incomplete, si applicano invece le sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/1997, dimezzate, ossia da Euro 1.000 ad Euro 10.500.

---

## Contatti

**Michele Rinaldi**  
**Partner**

E: [mrinaldi@kpmg.it](mailto:mrinaldi@kpmg.it)  
T: +39 02 6764 4713

**Luca Nobile**  
**Executive Senior Advisor**

E: [lnobile@kpmg.it](mailto:lnobile@kpmg.it)  
T: +39 02 6764 4792

[kpmg.com/it](https://www.kpmg.com/it)

[kpmg.com/it/socialmedia](https://www.kpmg.com/it/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://www.kpmg.com/app)



## Lettera informativa n. 17/2020

© 2020 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.