

# Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.11-2021/T

## GLI OBBLIGHI DAC6 NELL'ATTIVITA' NOTARILE

di Paolo Puri e Michele Marzano

(Approvato dal CNN il 26 febbraio 2021)

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. L'ambito soggettivo di applicazione della Direttiva. Considerazioni rispetto alla figura del Notaio. – 3. L'ambito oggettivo di applicazione della Direttiva. Considerazioni rispetto alla figura del notaio. – 4. Obblighi di comunicazione, cause di esonero e regime sanzionatorio. – 5. Conclusioni.

### 1. Premessa

Nel solco delle iniziative di contrasto all'elusione internazionale avviate con il Progetto BEPS<sup>1</sup>, la Direttiva n. 2018/822/UE del 25 maggio 2018 (c.d. DAC6) introduce inediti obblighi di comunicazione delle informazioni a carico di "intermediari" e "contribuenti" coinvolti in schemi di pianificazione aggressiva transfrontaliera<sup>2</sup>.

Alla base dei nuovi obblighi sta la convinzione che tali notizie, una volta acquisite al patrimonio cognitivo dell'amministrazione – per poi essere convogliate alle

---

<sup>1</sup> Si v., al riguardo, OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi, OECD Publishing, 2013 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>). Sull'argomento, si v., tra gli altri, Y. Brauner, *BEPS: An Interim Evaluation*, in *World Tax Journal*, 2014, 6, 10 ss.; P. Baker, *Is There a Cure for BEPS?*, in *British Tax Review*, 2013, 58, 605; R. S. Avi-Yonah – H. Xu, *Evaluating BEPS*, in *Erasmus Law Review*, 2017, 10, 3; R. S. Avi-Yonah – H. Xu, *Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It*, in University of Michigan Public Law Research Paper N. 494, 2016; I. Grinberg, *Breaking Beps: The new international tax diplomacy*, Georgetown University Law Center, 2015; G.S. Cooper - M. Stewart, *The Road Home? Finalizing and Implementing the BEPS Agenda*, in *Bulletin of International Taxation*, 2015, 69; A. Christians – S. E. Shay, *Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses, General Report*, in IFA Cahiers, 2017; Y. Brauner, *Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses–The United States*, Report for the 2017 Annual IFA Congress, Rio De Janeiro, Brazil, 2017; R. J. Vann, *Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project-Preserving the International Corporate Income Tax?*, in *Canada Tax Journal*, 2014, 62, 433; A.P. Dourado, *The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis*, in *Intertax*, 2015, 43, 2 ss.; A. Christians, *BEPS and the New International Tax Order*, in *Brigham Young University Law Review*, 2017, 1604 ss.; A. Zalasinski, *Conclusion of the BEPS Multilateral Instrument and Distribution of Competences between the EU and Its Member States Special Issue: The OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan and European Union Law*, in *Brit. Tax Rev.*, 2015, 60, 444. Nella letteratura italiana, per tutti, cfr. F. Gallo, *Per le società la sfida di un fisco globale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1187.

<sup>2</sup> Per un inquadramento generale della Direttiva, cfr. G. Selicato, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. Trib.*, 2019, 121 ss., e sia inoltre concesso il rinvio a M. Marzano, *La Direttiva n. 2018/822/UE (c.d. DAC6). Profili oggettivi e soggettivi*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, n. 3/2019, 595 ss.

autorità fiscali degli altri Paesi UE con le forme dello scambio automatico obbligatorio<sup>3</sup> – consentano una più rapida ed efficace risposta degli Stati membri ai fenomeni di erosione degli imponibili favorendo un migliore funzionamento del mercato interno e dissuadendo intermediari e contribuenti dall’elaborare, commercializzare, gestire e attuare meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva<sup>4</sup>.

In questa prospettiva, la selezione delle operazioni transfrontaliere oggetto di *disclosure* è affidata ai cc.dd. *hallmarks*, elementi segnaletici di un rischio fiscale che consentono di intercettare i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva in una “*fase precoce*”<sup>5</sup>, prima ancora che si traducano in un materiale vantaggio d’imposta e sganciati dal riscontro in concreto di un abuso fiscale.

Come si dirà più avanti, è peraltro proprio il catalogo degli *hallmarks* a rappresentare il fulcro applicativo della disciplina in esame: ogni operatore è infatti chiamato, essenzialmente e in prima battuta, a verificare se le operazioni transfrontaliere che promuove o rispetto alle quali presta assistenza (in qualità di “intermediario”), o alle quali partecipa (in qualità di “contribuente”), presentino detti elementi segnaletici.

La Direttiva prevede che gli Stati membri applichino sanzioni per i casi di inottemperanza agli obblighi di *disclosure* ispirate a principi di effettività, proporzionalità e deterrenza<sup>6</sup>; questo sistema, tuttavia, nell’assecondare fisiologici spazi di discrezionalità per i singoli Paesi membri riguardo all’entità e al regime delle sanzioni applicabili, rischia di mostrare presto le prime distorsioni, alimentando una

---

<sup>3</sup> Come noto, lo scambio automatico obbligatorio di informazioni rappresenta ormai modalità diffusa di cooperazione amministrativa in ambito fiscale. La Direttiva 2011/16/UE, relativa alla collaborazione tra gli Stati membri dell’Unione Europea in materia tributaria, è stata infatti nel tempo modificata:

- dalla Direttiva 2014/107/UE (c.d. “DAC2”), che ha esteso gli obblighi di scambio automatico ai dati dei conti finanziari;
- dalla Direttiva 2015/2376/UE (c.d. “DAC3”), che ha esteso gli obblighi di scambio automatico ai ruling preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento;
- dalla Direttiva 2016/881/UE (c.d. “DAC4”), con la quale lo scambio automatico è stato esteso ai documenti di rendicontazione delle imprese multinazionali (c.d. “country-by country report”);
- dalla Direttiva 2016/2258/UE (c.d. “DAC5”), in materia di accesso, da parte delle Amministrazioni fiscali, alle informazioni reperite dagli intermediari in ottemperanza alla disciplina antiriciclaggio;
- dalla Direttiva 2018/822/UE (c.d. “DAC6”), con la quale lo scambio automatico è stato esteso ai meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva.

<sup>4</sup> I contribuenti “*saranno meno propensi a creare o utilizzare tali sistemi se sanno che dovranno essere notificati nell’ambito di un regime di comunicazione obbligatoria di informazioni*”. Così, Commissione Europea, COM (2017) 335 Final, *Proposta di Direttiva del Consiglio 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*, 10. Si cfr., inoltre, Comitato Economico e Sociale Europeo, ECO/436, *Parere sulla Proposta di direttiva del Consiglio 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*.

<sup>5</sup> Il Settimo Considerando della Direttiva n. 2018/822 evidenzia come “*la comunicazione di informazioni sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva avrebbe una migliore possibilità di raggiungere l’effetto deterrente previsto se le informazioni raggiungessero le autorità fiscali in una fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati*”.

<sup>6</sup> Il Quindicesimo Considerando della Direttiva n. 2018/822 prevede che “*Al fine di migliorare le prospettive di efficacia della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero stabilire sanzioni contro la violazione delle norme nazionali che attuano la presente direttiva. Tali sanzioni dovrebbero essere effettive, proporzionate e dissuasive*”.

“concorrenza” tra ordinamenti sul versante sanzionatorio i cui effetti (in termini di mobilità dei fattori della produzione verso giurisdizioni garantiste, di resilienza degli operatori di maggiori dimensioni e di possibili arbitraggi tra gli ordinamenti in funzione dei differenti regimi sanzionatori) potranno essere apprezzati solo alla luce delle prime esperienze applicative.

Come già rilevato in un precedente contributo<sup>7</sup>, se le finalità sottese alla Direttiva possono apparire a prima vista estranee al mondo notarile, non altrettanto può dirsi dei suoi risvolti applicativi, che presentano diversi punti di intersezione con l’attività dei Notai in veste tanto di consulenti quanto di garanti del traffico giuridico. Il presente Studio intende offrirne un breve inquadramento anche alla luce delle disposizioni e prassi nazionali di recepimento (D.Lgs. n. 100/2020 e D.M. del 17 novembre 2020; circolare n. 2/E/2021), con particolare riguardo ai riflessi sull’ambito che ci occupa.

## **2. L’ambito soggettivo di applicazione della Direttiva. Considerazioni rispetto alla figura del Notaio**

Come accennato, la DAC6, col fine di contrastare sul nascere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, impone obblighi di comunicazione in capo a “intermediari” e “contribuenti” che partecipano all’elaborazione e attuazione di operazioni fiscalmente rischiose.

Le due categorie, che si distinguono per il diverso grado di pervasività degli obblighi di comunicazione – obblighi che impegnano gli “intermediari” in via prioritaria rispetto ai contribuenti – soggiacciono a definizioni autonome di diritto comunitario distinte sia da quelle omologhe ritraibili dalle tradizioni giuridiche degli Stati comunitari sia da quelle presenti in altre Direttive su tematiche affini<sup>8</sup>; in specie, intermediari e contribuenti sono qualificati in termini “relazionali”, in funzione del peculiare apporto che forniscono (nel caso dell’intermediario) e ricevono (nel caso del contribuente) in sede di progettazione e attuazione di schemi aggressivi.

Segnatamente, la categoria degli “intermediari” prescinde dalla relativa qualifica professionale e dall’eventuale iscrizione o appartenenza ad albi o ordini nazionali e comprende tutti i soggetti che svolgono un ruolo strategico nella pianificazione (consistente nella elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione o gestione degli schemi a favore dei soggetti interessati) (i cc.dd. “promotori”).

Sempre alla categoria degli intermediari sono riconducibili i cc.dd. “fornitori di servizi”, ossia i soggetti che forniscono un apporto all’attuazione di una o più fasi della pianificazione fiscale, consapevoli del contesto in cui tale apporto si inserisce; questa seconda qualifica presuppone in sintesi, oltre alla presenza di un “contributo” all’attuazione di un meccanismo di pianificazione fiscale soggetto all’obbligo di

---

<sup>7</sup> Sia consentito il rinvio, in particolare, a M. Marzano, *Le nuove responsabilità del Notaio alla luce della Direttiva n. 2018/822*, in Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato – Supplemento I al n. 2/2019.

<sup>8</sup> Segnatamente, la Direttiva ATAD (n. 2016/1164/UE) e la Direttiva sullo scambio di informazioni (n. 2011/16/UE) al cui interno si incastonano le disposizioni introdotte dalla DAC6.

notifica, la coesistenza di un elemento psicologico, vale a dire la consapevolezza, da parte del consulente, che detto apporto si innesta nel contesto di una pianificazione fiscale aggressiva.

Per quanto attiene poi alla figura del “contribuente”, essa copre tutti i soggetti che attuano, o a favore dei quali è messo a disposizione, un meccanismo transfrontaliero soggetto ad obblighi di notifica. Tale qualifica è slegata da ogni riferimento al soggetto passivo dell’obbligazione tributaria<sup>9</sup>, rendendo superflua ogni verifica circa il beneficio fiscale che il “contribuente” eventualmente ritrae dal meccanismo.

È utile infine notare come, perché siano attratti alla sfera di applicazione della Direttiva, intermediario e contribuente debbano esprimere un nesso qualificato con il territorio di (almeno) uno degli Stati membri dell’Unione Europea (in termini di residenza, stabile organizzazione, sede professionale, e via discorrendo).

Rispetto alle definizioni contenute nella Direttiva, la legislazione nazionale di recepimento non presenta rilevanti divergenze; anche le nozioni contenute nel D.Lgs. n. 100/2020, infatti, ricalcano l’evocato approccio “relazionale”<sup>10</sup> prescindendo da peculiari funzioni o qualifiche soggettive di “intermediari” e “contribuenti” secondo il diritto nazionale.

Dalla normativa comunitaria, quella interna tuttavia si distingue per un profilo di importante rilievo, e cioè per la sostanziale equiparazione delle due categorie soggettive sul piano degli obblighi di comunicazione (obblighi che, come riferito, la Direttiva addossa prioritariamente all’intermediario e solo in via sussidiaria al contribuente).

Nella prospettiva del Legislatore nazionale, difatti, “sono tenuti all’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all’Agenzia delle entrate gli intermediari e il contribuente”<sup>11</sup>, ed entrambi sono passibili di sanzioni nel caso di inadempimento. Derivandone che il contribuente non potrà considerarsi esonerato dalla *disclosure* a suo carico adducendo la mera presenza di un intermediario che lo ha

---

<sup>9</sup> Sulla varietà di situazioni giuridiche che discendono dall’attuazione del rapporto giuridico d’imposta, cfr., tra gli altri, P. Puri, *Il mandato nell’interesse del fisco*, Napoli, 2013, 13 e ss.; P. Selicato, *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 151 ss.. Sul tema della soggettività tributaria, si cfr., tra i numerosissimi e autorevoli contributi, A. Amatucci, *Teoria dell’oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1897; A. Fantozzi, *La solidarietà tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, II, 453; A. Fedele, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, 171; L. Ferlazzo Natoli, *La fattispecie tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, II, 53; A. Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1995, passim; C. Lavagna, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1961, I, 8; G.A. Micheli, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, I, 419; E. Potito, *Soggetto passivo d’imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, XLII, 1226.

<sup>10</sup> L’art. 1, lett. c), del D.Lgs. n. 100/2020 definisce l’intermediario come “un soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell’attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce in autonomia l’intera attuazione, ovvero un soggetto che direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un’attività di assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell’attuazione o gestione dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai sensi dell’articolo 5”.

<sup>11</sup> Art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 100/2020.

affiancato nella progettazione ed attuazione del meccanismo, ma ne sarà gravato ogniqualvolta non riceva tempestiva prova dell'adempimento del professionista all'obbligo di comunicazione.

Passando alla tematica che qui più preme, va da sé come i Notai possano essere incisi dalla Direttiva sia nel loro ruolo di "intermediari", ossia qualora partecipino come consulenti alla progettazione o attuazione di meccanismi fiscalmente aggressivi, sia in veste di "contribuenti", cioè allorquando sia messo a loro disposizione un meccanismo finalizzato all'attuazione. Più spesso si presenterà la prima eventualità e, in tale contesto, ancora più frequente il ruolo dei Notai come "fornitori di servizi".

Al riguardo, giova ribadire come la qualifica del Notaio nei predetti termini presupponga – oltre alla prestazione di *"attività di supporto al promotore o al contribuente"*<sup>12</sup> – la conoscenza o conoscibilità del meccanismo; il Notaio potrà insomma qualificarsi come fornitore di servizi – nello specifico contesto DAC6 – solo nella misura in cui, *"tenuto conto delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per svolgere tale attività sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante"*.

Circostanza questa che va verificata, per un verso, con riferimento *"alla conoscenza effettiva del meccanismo transfrontaliero che l'intermediario possiede sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell'attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente"* e, per un ulteriore verso, tenuto conto del *"grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché al livello di esperienza ordinariamente richiesto per la prestazione di detto servizio"*.

Ne consegue che il Notaio non dovrà svolgere *"attività di verifica addizionali rispetto a quelle ordinariamente effettuate ai fini della prestazione professionale richiesta"* e, in particolare, non gli saranno richiesti *"ulteriori obblighi di due diligence rispetto a quelli ordinariamente già richiesti dalla legge ad altri fini (e anti riciclaggio) ovvero già disponibili per altre ragioni (ad esempio, commerciali). Inoltre, non viene richiesto al fornitore di servizi di possedere un livello di expertise superiore a quello richiesto per fornire il servizio"*<sup>13</sup>.

### **3. L'ambito oggettivo di applicazione della Direttiva. Considerazioni rispetto alle operazioni svolte dai Notai**

Passando al presupposto oggettivo di applicazione della Direttiva – il c.d. *"meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica"* – esso è definito da un limite interno e da uno esterno.

Il primo limite è costituito dalla natura transfrontaliera del meccanismo: in sostanza, per la Direttiva sono rilevanti solo quelle operazioni che presentano criteri di collegamento (vuoi sotto il profilo della residenza dei soggetti partecipanti, o di indici di radicamento differenti) con giurisdizioni fiscali diverse, almeno una delle quali appartenente all'Unione Europea.

---

<sup>12</sup> Così, circolare n. 2/E/2021, par. 3.1.

<sup>13</sup> Così, circolare n. 2/E/2021, par. 3.2.

Il limite “esterno” è dato dalla presenza di uno o più dei cc.dd. *hallmarks* dei quali si è detto in premessa; si tratta di un elenco di operazioni sospette per la loro idoneità a generare erosioni di imponibile a livello internazionale o per la presenza di strutture “non trasparenti” suscettibili di ostacolare l’identificazione del titolare effettivo (per fini antiriciclaggio) o gli obblighi di *Common Reporting Standards*.

Più in dettaglio, la Direttiva prevede due macrocategorie di *hallmarks*, contemplandone di “generici”, legati alle modalità con cui il meccanismo viene offerto al cliente, e di “specifici”, correlati alla fisionomia e ai riflessi fiscali della struttura in sé.

Gli elementi distintivi “generici” (Gruppo A dell’Allegato alla Direttiva) si riferiscono, segnatamente, alla presenza di clausole di riservatezza negli accordi tra professionisti e clienti, alla commisurazione del compenso professionale al risparmio fiscale conseguito o, ancora, alla standardizzazione del meccanismo offerto<sup>14</sup>.

Gli *hallmarks* “specifici”, contenuti nella Seconda Parte dell’Allegato alla Direttiva, comprendono ipotesi che, pur essendo connotate da una più marcata “tipizzazione”, si prestano comunque a intercettare fattispecie eterogenee:

- (a) gli *hallmarks* del Gruppo B sono caratterizzati dall’idoneità del meccanismo transfrontaliero a: (i) consentire il “travaso” artificioso di perdite fiscali attraverso l’acquisizione di società e la successiva interruzione della loro attività, (ii) convertire il reddito in capitale o in altri flussi esenti da imposta (o soggetti a un’imposizione inferiore) e (iii) generare operazioni “circolari”<sup>15</sup>;
- (b) gli *hallmarks* del Gruppo C sono legati ai pagamenti tra imprese associate suscettibili di generare salti o vuoti d’imposta, a fattispecie di doppia deduzione degli ammortamenti o duplice utilizzo di rimedi contro la doppia imposizione internazionale, a ipotesi di trasferimenti di attivi a valori anomali<sup>16</sup>;

---

<sup>14</sup> Si tratta degli elementi indicati al Par. A della Parte II dell’Allegato alla Direttiva, che fanno riferimento a: “1. Un meccanismo in cui il contribuente pertinente o partecipante al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di riservatezza che può comportare la non comunicazione ad altri intermediari o alle autorità fiscali delle modalità con cui il meccanismo potrebbe garantire un vantaggio fiscale. 2. Un meccanismo in cui l’intermediario è autorizzato a ricevere una commissione (o un interesse o una remunerazione per i costi finanziari e altre spese) per il meccanismo e tale commissione è fissata in riferimento all’entità del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo, oppure al fatto che dal meccanismo sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale (...). 3. Un meccanismo che ha una documentazione e/o una struttura sostanzialmente standardizzate ed è a disposizione di più contribuenti pertinenti senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l’attuazione”.

<sup>15</sup> **“B. Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale**

1. Un meccanismo in cui un partecipante al meccanismo stesso adotta misure artificiali consistenti nell’acquisire una società in perdita, interromperne l’attività principale e utilizzarne le perdite per ridurre il suo debito d’imposta, anche mediante il trasferimento di tali perdite verso un’altra giurisdizione o l’accelerazione dell’uso di tali perdite.

2. Un meccanismo che ha come effetto la conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito tassate a un livello inferiore o esenti da imposta.

3. Un meccanismo comprendente operazioni circolari che si traducono in un “carosello” di fondi (“round-tripping”), in particolare tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun’altra funzione commerciale primaria o di operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili”.

<sup>16</sup> **“C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere**

1. Un meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle condizioni seguenti:

- (c) gli *hallmarks* del Gruppo D sono correlati all'esistenza di strutture opache che ostacolano lo scambio automatico di informazioni o l'identificazione del titolare effettivo<sup>17</sup>;
- (d) infine, gli *hallmarks* del Gruppo E sono legati alla pianificazione dei prezzi infragruppo, specie nei casi in cui vengano in rilievo beni intangibili e altri

---

a) il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione fiscale;

b) nonostante il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima:

- i) non impone alcuna imposta sul reddito delle società o impone un'imposta sul reddito delle società il cui tasso è pari o prossimo a zero; oppure
- ii) è inserita in un elenco di giurisdizioni di paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell'OCSE come non cooperative;

c) il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali;

d) il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali.

2. Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione.

3. È chiesto lo sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione.

4. Esiste un meccanismo che include trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate.

<sup>17</sup> **"D. Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva**

1. Un meccanismo che può avere come effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle leggi che attuano la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, compresi accordi con i paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi. Detti meccanismi includono come minimo gli elementi seguenti:

a) l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario, o non appare come tale, ma ha caratteristiche sostanzialmente simili a quelle di un conto finanziario;

b) il trasferimento di conti o attività finanziari in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente pertinente, o l'utilizzo di tali giurisdizioni;

c) la riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;

d) il trasferimento o la conversione di un'istituzione finanziaria, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'istituzione finanziaria o in un conto o in attività finanziari non soggetti a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;

e) il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridici che eliminano o hanno lo scopo di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari;

f) meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le debolezze, compreso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i dispositivi giuridici.

2. Un meccanismo che comporta una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche:

a) che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzatura, attività e locali adeguati; e

b) che sono costituiti, gestiti, residenti, controllati o stabiliti in una giurisdizione diversa dalla giurisdizione di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; e

c) in cui i titolari effettivi di tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche, quali definiti dalla direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, sono resi non identificabili".

beni o servizi difficili da valorizzare oppure trasferimenti infragruppo di attivi, rischi e funzioni cui consegue un sostanziale “svuotamento” della struttura di provenienza<sup>18</sup>.

Alcuni dei citati *hallmarks* (si tratta, in specie, di tutti quelli delle categorie A e B e di alcuni contenuti nel Gruppo C), d'altronde, assumono rilievo – e dunque innescano gli obblighi di comunicazione previsti dalla Direttiva – solo al superamento del c.d. *main benefit test*; il che si prefigura quando “è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è l'ottenimento di un vantaggio fiscale”<sup>19</sup>.

Perché il *main benefit test* risulti quindi soddisfatto, è sufficiente che il beneficio tributario assuma carattere principale nell'economia dell'operazione, mentre non rileva la verifica se il vantaggio fiscale così prodotto sia coerente con la *ratio* delle norme o dei principi coinvolti<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> **E. Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento**

1. Un meccanismo che comporta l'uso di norme “porto sicuro” (*safe harbour*) unilaterali.

2. Un meccanismo che comporta il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione. Si intende per “beni immateriali di difficile valutazione” (*hard-to-value intangibles*) quei beni immateriali o i diritti su beni immateriali, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate:

a) non esistono affidabili transazioni comparabili; e

b) al momento della definizione dell'accordo, le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte, rendendo difficile prevedere il livello di successo finale del bene immateriale trasferito.

3. Un meccanismo che implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50 % della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento”.

<sup>19</sup> In questi termini, Allegato IV, Parte I, della Direttiva n. 2011/16/UE, come formulato alla luce dell'Allegato alla Direttiva n. 2018/822.

<sup>20</sup> Come noto, il carattere indebito del vantaggio fiscale, e cioè la contrarietà di tale vantaggio rispetto alla finalità delle norme e/o principi fiscali coinvolti, è un elemento proprio della condotta abusiva/elusiva, sia nell'ottica dell'art. 6 della Direttiva antiabuso, sia in quella dell'art. 10-bis della L. n. 212/2000. Su questo profilo, senza alcuna pretesa di completezza, si v., tra gli altri, F. Gallo, *L'abuso del diritto nell'art. 6 della Direttiva 2016/1164/UE e nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni*, in *Rass. Trib.*, 2018, 271; G. Falsitta, *Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, 334; G. Zizzo, *La nozione di abuso nell'art. 10-bis, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in E. della Valle, V. Ficari, G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 15; v. inoltre, A. Fedele, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 1114; S. La Rosa, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 935; P. Puri, *Operazioni aziendali e abuso del diritto*, in *Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*; M. Beghin, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2012, 1298; G. Franson, *Appunti su abuso di diritto e “valide ragioni economiche”*, in *Rass. trib.*, 2010, 932; A. Carinci, *Profili di rilevanza fiscale del contratto: spunti di riflessione*, in *Aa.Vv.* (a cura di V. Ficari e V. Mastroiacovo), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Torino, 2014, 418. Si v., inoltre, Assonime, circolare n. 21 del 2016 (par. 2.3), dove si legge che “*si dovrebbe accertare se le operazioni poste in essere dal contribuente per potersi avvalere di un determinato regime fiscale siano conformi o meno alla ratio di tale regime. In questo senso, più precisamente, si tratta di stabilire quali sono i risultati ammessi e quelli che non possono ritenersi tali rispetto alla ratio della norma in questione in modo da disconoscere solo questi ultimi*”. Approccio questo radicato nella stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria, la quale ormai costantemente sottolinea che, “*affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto*

Il recepimento in Italia della disciplina in esame evidenzia – specie nelle indicazioni di prassi – due significative differenze rispetto al modello comunitario per quanto concerne il profilo che qui stiamo esaminando.

La prima riguarda il carattere “transfrontaliero” dei meccanismi soggetti all’obbligo di notifica; carattere che la circolare n. 2/E/2021 ravvisa anche nei casi in cui vi sia una differenza tra l’ordinamento di “appartenenza” del contribuente e quello dell’intermediario<sup>21</sup>; l’approccio della nostra Amministrazione finanziaria però non convince, nella misura in cui – in contrasto con la *ratio* comunitaria della DAC6<sup>22</sup> – rischia di innescare gli obblighi di *disclosure* anche in presenza di schemi che si sviluppano all’interno di un unico ordinamento (ove prevedano l’intervento di

---

*verificarsi di tre presupposti costitutivi: a) la realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito”, costituito da “benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario” (risoluzione n. 97/E/2017). In termini analoghi si esprimeva d’altronde la stessa giurisprudenza anteriore alla positivizzazione della clausola generale antiabuso di cui all’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, evidenziando che “la opzione del soggetto passivo per la operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce ex se condotta “contraria” allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà di scelta” (Cass., sent. n. 405/2015). Dal canto suo, la Corte di Giustizia da sempre evidenzia che, “perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni” (in questi termini, tra le altre, Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2010, causa C-277/09, RBS Deutschland Holding, punto 49; sentenza 27 ottobre 2011, causa C-504/10, Tanoarch, punto 52).*

<sup>21</sup> Al par. 4.1 la circolare evidenzia che “il riferimento all’Italia è da intendersi nel senso che almeno uno dei partecipanti (intermediario o contribuente), abbia un collegamento con il territorio nazionale ai sensi dell’articolo 2, comma 1, lettere c) (criteri di collegamento per l’intermediario) e d) (criteri di collegamento per il contribuente) del decreto legislativo”. Segue un commento alle ipotesi nelle quali si prefigura il carattere transfrontaliero del meccanismo e, segnatamente – per quanto qui più interessa – quelle in cui “non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono ai fini fiscali, nel territorio dello Stato” (n. 1), in cui “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” (n. 2), in cui “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” (n. 3), e in cui “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” (n. 4).

<sup>22</sup> La DAC6, recependo le indicazioni emerse nell’Azione 12 del Progetto BEPS, è volta a intercettare quei “meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti” (considerando n. 2); essa, in particolare, è “principalmente finalizzata a garantire il corretto funzionamento del mercato interno” e, in questa logica, è “necessario limitare tutte le norme comuni sulla comunicazione di informazioni alle situazioni transfrontaliere, ossia alle situazioni che coinvolgono più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo” (considerando n. 10). Pertanto, “i meccanismi oggetto della comunicazione di informazioni dovrebbero avere una dimensione transfrontaliera” (considerando n. 11). Siffatte esigenze erano del resto già evidenziate nella Comunicazione della Commissione Europea COM(2016)451 final del 5 luglio 2016 (Comunicazione su ulteriori misure intese a rafforzare la trasparenza e la lotta contro l’evasione e l’elusione fiscali), dove si sottolineava che “data la natura transfrontaliera della pianificazione fiscale aggressiva, i meccanismi puramente nazionali possono solo avere un effetto limitato”, e poi ribadite nella Proposta di Direttiva del Consiglio formulata dalla Commissione in data 21 giugno 2017 [COM(2017)335 final], focalizzata sui “meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva con implicazioni transfrontaliere”; uniche ipotesi, queste, nelle quali “gli Stati membri risentono del trasferimento degli utili, che sarebbero altrimenti generati e imponibili nel loro territorio, verso giurisdizioni a bassa tassazione e spesso subiscono un’erosione delle loro basi imponibili”.

intermediari residenti all'estero o dotati di elementi di collegamento con ordinamenti diversi da quello in cui lo schema si articola).

La seconda divergenza attiene al criterio del vantaggio fiscale principale (*main benefit test*). Rispetto a tale criterio, infatti, normativa e prassi di recepimento italiane inseriscono due importanti "correttivi".

Anzitutto, la normativa interna aggiunge al suddetto *main benefit test*, per alcune ipotesi, un ulteriore "filtro" (la c.d. potenziale riduzione d'imposta), prevedendo che gli *hallmarks* dei Gruppi A, B, C ed E rilevino ai fini degli obblighi di comunicazione solo se le operazioni ivi indicate procurano un potenziale risparmio d'imposta (rispetto all'onere fiscale che sarebbe dovuto in loro assenza)<sup>23</sup>. Obiettivo meritevole, dacché permette una selezione più accurata delle operazioni da segnalare, ma che rischia di esondare in adempimenti amministrativi sproporzionati, se si accredita l'impostazione erariale per cui la citata comparazione debba riguardare non solo le imposte dirette ma anche le imposte indirette diverse da quelle armonizzate (in contrasto con le esigenze, anche di proporzionalità, sottese alla Direttiva)<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> L'art. 6 del D.M. 17 novembre 2020 prevede che "Gli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettere A, B, C ed E, al decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 rilevano solo se suscettibili di determinare una riduzione delle imposte, cui si applica la direttiva 2011/16/UE, 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 di cui all'art. 6, comma 1, del medesimo decreto legislativo". L'art. 7 del medesimo Decreto Ministeriale, al comma 3, prevede che "il vantaggio fiscale ... si calcola 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".

<sup>24</sup> La circolare, al par. 4.3, dopo avere segnalato che "gli elementi distintivi di cui all'Allegato 1, lettere A, B, C ed E, al decreto legislativo, rilevano ai fini dell'obbligo di comunicazione solo se sono suscettibili di determinare una riduzione delle imposte cui si applica la Direttiva 2011/16/UE in uno dei Paesi membri dell'Unione Europea o in Paese terzo" e che tale verifica non riguarda "l'Iva, i dazi doganali e le accise", osserva che sono di converso "rilevanti tutte le altre imposte riscosse da o per conto di uno Stato membro o dalle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali. Quindi, per quanto attiene all'Italia, a titolo esemplificativo, vi rientrano l'Irpef, l'Ires e le relative addizionali, l'Irap, le ritenute a titolo d'imposta ed imposta sostitutiva, le imposte locali e le altre imposte indirette (imposta di registro, bollo, ipotecarie e catastali, di successione e di donazione), IVAFE e IVIE, mentre per quanto riguarda gli altri Stati rilevano le imposte ivi considerabili equivalenti a quelle a cui si applica la direttiva DAC6".

Tale affermazione non appare però condivisibile. La Direttiva, infatti, nel dare attuazione all'Azione 12 del Progetto BEPS, intende neutralizzare i fenomeni di erosione dell'imponibile che si sostanziano nel trasferimento di "utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti" (considerando n. 2), mettendo a repentaglio il corretto funzionamento del mercato interno (considerando n. 10). L'ambito elettivo della Direttiva è, dunque, esclusivamente quello delle imposte dirette. Invero, dal Documento di lavoro dei Servizi della Commissione Europea circa la valutazione d'impatto della Proposta di Direttiva del 21 giugno 2017 [SWD(2017) 237 final] – Proposta poi sostanzialmente confluita nel testo della DAC6 – significativamente si evince, a proposito del perimetro oggettivo di applicazione delle nuove norme, che "in theory, any type of tax or duty may suffer from aggressive tax planning. However, the problem definition shows that the concerns are related to international tax issues which are precisely linked to income taxes. On this premise, it is justified to focus on direct taxation. This option excludes certain types of taxes and instead concentrates on direct taxation, notably personal and corporate income tax" (punto 7.2). Più nello specifico, il Documento mette in luce che, nella prospettiva degli intermediari, "the prospect for concentrating on the direct tax implications of their cross-border schemes would still allow them to process information in a more targeted manner and be more precise in the output that they pass to tax authorities"; nella prospettiva dei contribuenti di piccole e medie dimensioni, "limiting the disclosure obligation to direct taxes would obviously facilitate their compliance obligations significantly"

In secondo luogo, il *main benefit test* risponde nella prospettiva domestica – a differenza della Direttiva – a un approccio puramente quantitativo; in particolare, *“la modalità di calcolo del vantaggio principale ... è affidata a una formula matematica che pone in relazione il vantaggio fiscale conseguibile con l’insieme dei vantaggi (fiscali ed extrafiscali) derivanti dall’attuazione del meccanismo”*<sup>25</sup>; vanificando, in questo modo, ragioni economiche dell’operazione che non siano concretamente misurabili *“in termini di riduzione di costi o incremento dei ricavi”* e non *“oggettivamente determinabili al momento in cui sorge l’obbligo di comunicazione e comprovabili attraverso adeguata documentazione contabile o extracontabile”*<sup>26</sup>.

Declinando quanto si è detto finora rispetto alla realtà notarile, va da sé come l’accertamento di meccanismi fiscalmente sospetti esiga verifiche autonome pretendendo un adeguamento organizzativo ai nuovi obblighi di *disclosure*.

Le verifiche previste dalla disciplina DAC6 assumono infatti contenuti complessi e vanno calibrate sul singolo caso concreto, non essendo riducibili – pur a volte sovrapponendosi – ai controlli imposti da altre normative (es., la normativa antiriciclaggio)<sup>27</sup>; gli *hallmarks*, del resto, non appaiono sufficientemente rigorosi e

---

e, in quella dei contribuenti di maggiori dimensioni, *“a disclosure limited to direct taxes could enhance legal certainty as it would allow taxpayers to develop a more targeted approach and concentrate on the details of the reportable schemes”*; nella prospettiva delle autorità fiscali, *“the fact that tax authorities would receive information limited to direct taxation would not compromise their prospect for monitoring compliance in the field of indirect taxation”*.

In sostanza, *“the overarching objective of this initiative is to ensure the proper functioning of the internal market. On this premise and considering that most potentially aggressive cross-border tax schemes involve direct taxes, the prospect for limiting the obligation to disclose these schemes to direct taxation is unlikely to create issues”* (punto 8.4). Al riguardo, le conclusioni del Documento sono ancora più nitide: *“The option to cover all taxes has been discarded in section 7.2.1. Consequently, option 2, which covers only direct taxes, has been chosen for the final design of the mandatory disclosure regime”* (punto 9.2.1).

<sup>25</sup> Così, circolare n. 2/E/2021, par. 4.4.

<sup>26</sup> Così, circolare n. 2/E/2021, par. 4.4. In termini critici, sul punto, v. Assonime, *Risposta alla procedura di consultazione pubblica indetta dall’Agenzia delle Entrate*, n. 3/2021, par. 3.3, dove si evidenzia che resta un *“vulnus di fondo di questa disciplina e riguarda proprio l’adozione dell’approccio quantitativo del confronto, ai fini del MBT, tra vantaggio fiscale ed extrafiscale (quest’ultimo definito all’art. 2 del D.M. come “qualunque vantaggio economico quantificabile di natura non fiscale derivante dal meccanismo transfrontaliero”)*”.

<sup>27</sup> Al riguardo, è utile segnalare la risposta della Guardia di Finanza all’evento Telefisco 2021, con cui è stato chiarito che *“La Dac 6 introduce un obbligo a carico degli intermediari e dei contribuenti di comunicare alle amministrazioni fiscali dei Paesi membri coinvolti (per l’Italia, l’agenzia delle Entrate) il contenuto degli schemi, accordi o progetti potenzialmente idonei a costituire strumenti di pianificazione fiscale aggressiva o, eventualmente, i mezzi di attuazione di comportamenti elusivi o di aperta evasione fiscale. Sotto il profilo oggettivo, il “meccanismo oggetto di comunicazione” deve avere una connotazione transfrontaliera (cross-border). In aggiunta, il “meccanismo” deve essere connotato dalla presenza di almeno un “elemento distintivo”, ovvero di una tra le varie circostanze di natura giuridica o fattuale elencate in allegato alla Dac 6 e concepite come “indici del rischio” di un comportamento teso all’elusione o all’evasione fiscale. La direttiva in esame mostra evidenti elementi di somiglianza con il quadro dispositivo antiriciclaggio previsto dal decreto legislativo 231/2007, ma si basa su presupposti informativi differenti destinati ad autorità diverse (agenzia delle Entrate e Unità di informazione finanziaria di Banca di Italia), con una compresenza dei quadri sanzionatori. Le due discipline normative, seppur simili, prevedono adempimenti distinti a carico dei soggetti attivi e pertanto, secondo la Dac 6, l’intermediario e il contribuente sono esonerati dall’obbligo di comunicazione a favore dell’agenzia delle Entrate solo se provano di aver già comunicato le medesime informazioni in un altro Stato membro in*

circoscritti (ciascuno essendo idoneo a intercettare tipologie di operazioni piuttosto variegata) da permettere *a priori* una selezione delle fattispecie fiscalmente sospette rispetto a quelle innocue.

Oltretutto, come si è evidenziato, alcuni *hallmarks* presuppongono verifiche sul versante della potenziale riduzione d'imposta e del vantaggio fiscale principale, la cui affidabilità - anche laddove adagate su criteri puramente quantitativi (secondo il non condivisibile approccio della prassi) - dipende con ogni evidenza da un esame globale dei vantaggi fiscali ed extrafiscali conseguibili nel caso specifico; il che rende ancor meno eludibile l'adozione di apposite misure di verifica e controllo da parte dell'organizzazione professionale.

#### **4. Obblighi di comunicazione, cause di esonero e regime sanzionatorio**

Al ricorrere dei presupposti in precedenza indicati, intermediari e contribuenti sono tenuti a trasmettere all'autorità fiscale di appartenenza (*in primis* quella dello Stato membro di residenza)<sup>28</sup> le informazioni concernenti la fisionomia e struttura dei meccanismi aggressivi cui prendono parte, gli *hallmarks* interessati, le giurisdizioni nelle quali le operazioni producono i propri effetti, gli eventuali vantaggi fiscali conseguiti.

Per gli intermediari, la predetta comunicazione concerne unicamente le informazioni "*di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo*"<sup>29</sup>.

Conviene osservare come la predetta notifica, soggiacendo a tempistiche strette (30 giorni) decorrenti, in genere, dal momento in cui il "meccanismo" è reso disponibile per l'attuazione<sup>30</sup>, prescinde sia dal verificarsi in concreto dell'operazione sia dai suoi riflessi fiscali (che generalmente si manifesteranno nella prima dichiarazione fiscale utile).

---

*forza di uno dei requisiti di connessione territoriale, a prescindere dalle ulteriori azioni di collaborazione attiva nel settore antiriciclaggio".*

<sup>28</sup> L'art. 8-bis-ter, par. 3, della Direttiva n. 2011/16/UE, come inserito dalla Direttiva n. 2018/822/UE, prevede, in specie, che "*Quando l'intermediario è tenuto a comunicazione informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato membro che appare per primo nell'elenco seguente: a) lo Stato membro di cui l'intermediario è residente a fini fiscali; b) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato; d) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza*". Una disposizione analoga è prevista al par. 7 della medesima norma per i contribuenti.

<sup>29</sup> Così, par. 1 dell'art. 8-bis-ter della Direttiva n. 2011/16/UE, come inserito dalla Direttiva n. 2018/822/UE.

<sup>30</sup> Gli intermediari sono in genere tenuti a trasmettere le informazioni "*entro 30 giorni a decorrere da: a) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione a fini di attuazione; o b) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è pronto per l'attuazione; o c) il giorno in cui è stata compiuta la prima fase nell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, a seconda della situazione che si verifica per prima*". Fatto salvo quanto precede, i cc.dd. fornitori di servizi "*sono inoltre tenuti a comunicare informazioni entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza*" (par. 1 dell'art. 8-bis-ter della Direttiva n. 2011/16/UE, come inserito dalla Direttiva n. 2018/822/UE).

Preme ribadire come, in base alla Direttiva, gli intermediari siano gravati da un obbligo “primario” di comunicazione, mentre i contribuenti ne siano vincolati solo in assenza di un intermediario oppure quando questi, pur presente, si avvalga di una causa di esonero<sup>31</sup>.

La Direttiva prevede inoltre che, al cospetto di più soggetti qualificabili come intermediari, i richiamati obblighi di *disclosure* si propaghino su tutti in egual misura<sup>32</sup>; ciascuno di essi potrà tuttavia esserne liberato se in grado di dimostrare che le informazioni rilevanti sono state fornite da un altro intermediario, anche in altri Stati membri. Analoghi criteri sono stabiliti per i contribuenti (laddove, beninteso, questi possano essere considerati obbligati alla trasmissione delle informazioni in base alla Direttiva).

Sono infine previste alcune cause di esonero: intermediari e contribuenti possono difatti essere dispensati dagli obblighi di comunicazione di fronte a un rischio di autoincriminazione (per il principio del *nemo tenetur se detegere*)<sup>33</sup> oppure se le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione (anche da parte di altri intermediari o contribuenti) nel proprio o in altri Stati membri.

Solo per gli intermediari, è poi prevista la possibilità di avvalersi del “segreto professionale”.

Rispetto alla disciplina comunitaria, è peraltro proprio quest’ultima fattispecie a presentare nel diritto nazionale le differenze più vistose. L’art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 100/2020, infatti, non prevede il generalizzato rilievo del segreto professionale, ma ne ammette la tutela solo per quelle informazioni che l’intermediario “*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*”.

Limitazione che, per quanto di interesse in questa sede, ha immediate ricadute sull’attività dei Notai, i quali – salve le ipotesi, astrattamente possibili ma remote nella

---

<sup>31</sup> Il par. 6 dell’art. 8-bis-ter della Direttiva n. 2011/16/UE, come inserito dalla Direttiva n. 2018/822/UE, prevede che “*Ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che, laddove non vi sia un intermediario o l’intermediario notifichi al contribuente pertinente o a un altro intermediario l’applicazione di un’esenzione ai sensi del paragrafo 5, l’obbligo di comunicare informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica spetti all’altro intermediario notificato o, in sua assenza, al contribuente pertinente*”.

<sup>32</sup> V. par. 9 dell’art. 8-bis-ter della Direttiva n. 2011/16/UE, come inserito dalla Direttiva n. 2018/822/UE.

<sup>33</sup> Il divieto di autoaccusarsi (o diritto al silenzio) è un corollario del diritto di difesa. Sul tema, tra le altre, cfr. Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, sentenza del 21 aprile 2009, *Marttinen c. Finlandia*; sentenza del 5 aprile 2012, *Chambaz c. Svizzera*. In dottrina, cfr. AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di Bilancia – Califano – Del Federico – Puoti, Torino, 2014, *passim*, e in particolare, tra i numerosi contributi ivi presenti, F. Amatucci, *Le preclusioni probatorie in fase di contraddittorio e il diritto al silenzio del contribuente*; L. Del Federico, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all’applicazione della CEDU in materia tributaria*; R. Cordeiro Guerra, *La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani*. Cfr., inoltre, A. Di Pietro, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2013, 405.

pratica, in cui rendano consulenze sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento innanzi all'autorità giudiziaria – in concreto non potranno mai beneficiare del segreto professionale per evitare la soggezione agli obblighi di *disclosure*<sup>34</sup>.

Infine, si rammenta che l'inadempimento degli obblighi di *disclosure* in esame è punito con sanzioni comprese tra un minimo di 1.000 (la sanzione edittale minima prevista per il caso di comunicazione incompleta o inesatta) e un massimo di 31.500 euro (la sanzione edittale massima prevista per il caso di omessa comunicazione) (art. 12 del D.Lgs. n. 100/2020), con applicazione delle ordinarie riduzioni per ravvedimento e cumulo giuridico<sup>35</sup>.

## 5. Conclusioni

In conclusione, è evidente come malgrado molti dei “meccanismi” disciplinati DAC6 possano considerarsi estranei alla *routine* notarile, l'organizzazione e gestione degli studi professionali risentirà degli obblighi introdotti dalla Direttiva imponendo nuove misure di controllo interno per verificare la sussistenza di operazioni sospette.

Al riguardo, non sono richiesti al professionista *standard* di conoscenza esorbitanti l'ordinaria diligenza né accertamenti documentali ulteriori a quelli di *routine*.

Nondimeno appare consigliabile un monitoraggio *ad hoc* di tali operazioni: benché infatti simili a quelle previste in altri ambiti (es. antiriciclaggio), le verifiche DAC6 non sono a queste del tutto sovrapponibili e, in tale ottica, potrebbe essere utile la compilazione di un “questionario di autovalutazione” (in calce al presente Studio ne è riportato uno schema), il quale, se da un lato consente una più efficace e ordinata gestione del rischio fiscale, dall'altro potrebbe confermare la buona fede del professionista che risulti inconsapevolmente coinvolto in uno schema di pianificazione fiscale aggressiva.

Il Notaio che, in esito alle suddette verifiche interne, ravvisi la sussistenza di un obbligo di *disclosure*, dovrà trasmettere all'Amministrazione finanziaria le notizie in suo possesso, potendo sottrarsi nei casi in cui ciò comporterebbe una sua possibile responsabilità penale oppure qualora gli obblighi in questione siano stati adempiuti da altri intermediari; non potrà di converso invocare a propria tutela il segreto professionale, che riguarda le sole ipotesi – del tutto marginali se riferite alla realtà notarile – in cui le informazioni circa i meccanismi transfrontalieri siano raccolte nell'ambito di un'attività di consulenza rivolta all'eventualità di intentare o evitare un procedimento davanti all'autorità giudiziaria.

Si deve infine evidenziare come alle richiamate responsabilità di carattere pubblicistico potrebbero aggiungersene anche sul piano civilistico; salve ipotesi di incompatibilità (come ad esempio, per le operazioni che comportano una segnalazione antiriciclaggio), si potrebbe infatti ritenere che gli obblighi informativi del Notaio<sup>36</sup> a

---

<sup>34</sup> Sul tema, cfr. tra gli altri C. Viola, *Il segreto professionale. La tutela del segnalante. Il divieto di comunicazione. La tutela della privacy*, in Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato, Supplemento al n. 2/2008.

<sup>35</sup> Si v., in particolare, par. 7 della circolare n. 2/E/2021.

<sup>36</sup> Tra le altre, la Suprema Corte, nel valutare il corretto adempimento dell'obbligo di diligenza da parte del Notaio, attribuisce particolare rilievo alle attività preparatorie e successive (Cass., sent. n.

favore del cliente si estendano alle conseguenze dell'operazione sul piano degli obblighi DAC6 e che, pertanto, in fase di stipula dell'incarico professionale il profilo in questione vada opportunamente enunciato.

Paolo Puri

Michele Marzano

---

13617/2012), alle conseguenze giuridiche della prestazione (Cass. sent. n. 11665/2015), alle problematiche e questioni tecniche che richiedono, per la loro soluzione, un grado di particolare preparazione professionale (Cass. sent. n. 7707/2007); assicurando, in tal modo, il corretto adempimento professionale, sulla base di informazioni complete, pertinenti, puntuali e corrette (Cass., sent. n. 12482/2017). Sul punto, cfr. M. Palazzo, *Note in tema di responsabilità civile del notaio*, in *Giur. It.*, 2017, 11, 2523 ss.