



Scambio automatico di informazioni nel settore fiscale sui meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica

Atto del Governo 152

Informazioni sugli atti di riferimento

Atto del Governo:	152	
Titolo:	Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2018/822, 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	
Norma di riferimento:	articolo 1, comma 1, della legge 4 ottobre 2019, n. 117	
Numero articoli	14	
	Senato	Camera
Date:		
Presentazione:	31/01/2020	29/01/2020
Annuncio:	05/02/2020	31/01/2020
Assegnazione:	31/01/2020	31/01/2020
Termine per l'espressione del parere:	11/03/2020	11/03/2020
Commissione competente:	6 ^a Finanze e tesoro	VI Finanze
Rilievi di altre Commissioni:	5 ^a Bilancio e 14 ^a Politiche dell'Unione europea	V Bilancio e XIV Politiche dell'Unione Europea

Sintesi del contenuto

L'Atto del Governo n. 152 in esame intende recepire nell'ordinamento interno la **direttiva (UE) 2018/822, del Consiglio, del 25 maggio 2018**, 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 comunicazione.

L'**articolo 1** dello schema definisce l'**ambito applicativo** della disciplina in oggetto. Il provvedimento in esame reca anche la procedura di comunicazione a **giurisdizioni extraeuropee**, al fine di garantire un inquadramento **sistematico della materia** dello scambio di informazioni.

L'**articolo 2** reca le **definizioni rilevanti**, sia con riferimento ai soggetti coinvolti, sia alle fattispecie oggetto di comunicazione; individua il contribuente e gli intermediari incaricati delle comunicazioni di legge, nonché i meccanismi transfrontalieri da segnalare alle autorità fiscali nazionali ed estere.

L'**articolo 3** disciplina gli **obblighi di comunicazione del meccanismo transfrontaliero** posti in capo agli intermediari e al contribuente (come chiarito al comma 1), nonché **gli esoneri da tale obbligo**.

L'**articolo 4** definisce le regole per l'obbligo di comunicazione in più Stati membri.

L'**articolo 5** **individua il meccanismo transfrontaliero rilevante** ai fini della comunicazione; il **meccanismo transfrontaliero** è soggetto all'**obbligo di comunicazione** nei casi in cui risulti presente **almeno uno** degli elementi distintivi ovvero un indice di **rischio di elusione o di evasione fiscale**.

L'**articolo 6** elenca la tipologia delle **informazioni oggetto della comunicazione** all'Agenzia delle entrate:

L'**articolo 7** stabilisce i **termini di presentazione all'Agenzia delle entrate** delle informazioni oggetto della comunicazione.

L'**articolo 8** dispone un **obbligo una tantum** nei confronti degli intermediari e dei contribuenti obbligati alla comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase di attuazione avviene tra il **25 giugno 2018 e il 1° luglio 2020**.

L'**articolo 9** disciplina le **modalità di trasmissione delle informazioni tra l'Agenzia delle entrate e le**

altre autorità competenti delle giurisdizioni estere.

L'**articolo 10** reca delle modifiche di **coordinamento con alcune disposizioni vigenti**.

L'**articolo 11** introduce per gli intermediari e i contribuenti tenuti alle comunicazioni un **obbligo di conservazione** dei documenti e dei dati utilizzati per l'attuazione del meccanismo transfrontaliero.

L'**articolo 12** disciplina le **sanzioni per i casi di omessa comunicazione** delle informazioni stabilendo che in tali casi si applica la **sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 21.000 euro** prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (in materia di violazione degli obblighi degli operatori finanziari).

L'**articolo 13** prevede una **clausola di invarianza finanziaria** ovvero dispone che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del decreto con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

L'**articolo 14** stabilisce la **decorrenza**: recependo quanto previsto dalla direttiva, le disposizioni del decreto hanno effetto a decorrere dal **1° luglio 2020**.

La direttiva 2018/822, il contesto europeo e il recepimento nazionale

La **direttiva 2018/822** apporta sostanziali modifiche alla **direttiva 2011/16/UE**, che ha stabilito specifiche procedure di cooperazione amministrativa tra Stati membri nel settore fiscale, prevedendo uno scambio di informazioni automatico tra gli Stati (sulla base delle informazioni disponibili) con riferimento a specifiche categorie di reddito e di capitali.

La direttiva 2018/822 si colloca nel **contesto delle misure adottate in ambito europeo** al fine di **rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale**. In particolare, come anche riferito dal Governo, essa è tra gli strumenti mirati a combattere l'utilizzo di meccanismi di **pianificazione fiscale aggressiva** per ridurre le imposte esigibili e a trasferire gli utili imponibili verso regimi tributari più favorevoli.

Sotto questo aspetto, negli ultimi anni le iniziative internazionali hanno centrato l'attenzione sul rafforzamento della trasparenza, ritenendo che essa costituisca un prerequisito per combattere in modo efficace la pianificazione fiscale aggressiva e l'occultamento degli attivi. Il Governo, nella relazione illustrativa che accompagna l'A.G. in esame, ricorda che nella dichiarazione del G7 di Bari del 13 maggio 2017, in tema di lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti, è stato chiesto all'OCSE di iniziare a discutere dei possibili modi per far fronte ai meccanismi elaborati per eludere l'obbligo di notifica nell'ambito dello standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard* - CRS) elaborato dall'OCSE medesima, ovvero volti a fornire ai titolari effettivi protezione attraverso strutture opache, tenendo anche conto dei modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni ispirati all'approccio adottato per i meccanismi di elusione nella relazione sull'azione 12 del BEPS.

Per *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (*base erosion*) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (*profit shifting*) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile. Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a fronte di una estrema "flessibilità dei redditi di impresa"; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali ad esempio in termini di un difforme trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo e non.

I lavori svolti in sede OCSE si sono concretizzati nell'adozione del Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni "*Model Mandatory Disclosure Rules [or CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures]*" (**MDR**) approvato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE l'8 marzo 2018 per far fronte ai meccanismi di elusione del CRS e alle strutture offshore opache.

Il Governo al riguardo riferisce che da parte dell'Unione europea, nel maggio 2016, vi è stato l'invito alla Commissione, da parte del Consiglio Ecofin, a prendere in considerazione iniziative legislative in materia di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, per introdurre disincentivi più efficaci per gli intermediari che intervengono nell'ambito di sistemi di evasione o elusione fiscale. Tali indicazioni individuano lo scambio automatico di informazioni come un elemento chiave dell'azione di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e all'occultamento degli attivi: sulla base di tali presupposti è stata adottata la direttiva (UE) 2018/822.

La materia dello scambio di informazioni in ambito fiscale è oggetto di una complessa stratificazione normativa, sia a livello europeo che nazionale.

Con riferimento al contesto europeo, la **direttiva 2011/16/UE** relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale ha subito diverse **modifiche** nel corso del tempo: la **direttiva 2014/107/UE** ha introdotto lo **standard comune di comunicazione di informazioni** (Common Reporting Standard - CRS) elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) per informazioni sui conti finanziari all'interno dell'Unione. Il CRS prevede lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari di cui sono titolari persone fiscalmente non residenti e stabilisce un quadro per tale scambio a livello mondiale.

La **direttiva (UE) 2015/2376** ha disposto lo **scambio automatico di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri**, mentre la **direttiva (UE) 2016/881** ha stabilito lo **scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali** tra le autorità fiscali.

Alla luce dell'utilità che le informazioni in materia di antiriciclaggio possono avere per le autorità fiscali, la [direttiva \(UE\) 2016/2258](#) ha disposto l'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali **l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie** ai sensi della [direttiva \(UE\) 2015/849](#).

Per quanto riguarda l'Italia, il [decreto legislativo n. 29 del 2014](#) ha dato attuazione alla [direttiva 2011/16/UE](#) (c.d. DAC 1), disciplinando le procedure relative allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati Membri dell'Unione europea, delle "informazioni prevedibilmente rilevanti" in materia fiscale per l'amministrazione interessata e per l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati Membri.

La successiva [direttiva 2014/107/UE](#) (DAC 2) è stata attuata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015.

Successivamente, la [direttiva 2015/2376/UE](#) (DAC 3) è stata recepita dal [decreto legislativo n. 32 del 2017](#), innestandosi sul procedimento delineato dal menzionato [D.Lgs. n. 29 del 2014](#).

Col decreto MEF 23 febbraio 2017 (oggetto di modifica con il DM 8 agosto 2019) è stata tra l'altro attuata la [direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016](#). Per ulteriori informazioni si rinvia alla [scheda predisposta dall'Agenzia delle entrate](#).

La direttiva 2018/822 prevede l'introduzione **dell'obbligo per gli intermediari di informare le autorità fiscali sui meccanismi transfrontalieri** potenzialmente utilizzabili per attuare ipotesi di **pianificazione fiscale aggressiva**. A tal fine stabilisce che ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per **imporre agli intermediari la comunicazione alle autorità competenti di informazioni sui meccanismi transfrontalieri** di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno il controllo.

Al fine di garantire la massima efficacia delle misure proposte, data la dimensione transfrontaliera dei meccanismi da dichiarare, le informazioni comunicate vengono **scambiate automaticamente** tra le autorità fiscali nazionali.

Nei *considerando* della direttiva si evidenzia che per gli Stati membri risulta sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall'erosione poiché **le strutture di pianificazione fiscale hanno subito un'evoluzione diventando particolarmente sofisticate** e spesso traggono vantaggio dall'accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno. Questo determina riduzioni considerevoli del gettito fiscale degli Stati membri e impedisce loro di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita. È pertanto fondamentale che le autorità fiscali degli Stati membri ottengano **informazioni complete e pertinenti** riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi.

In particolare, poiché taluni **intermediari finanziari e altri fornitori di consulenza finanziaria** sembrano aver aiutato attivamente i loro clienti a nascondere denaro *offshore*, l'istituzione dell'obbligo per gli intermediari di informare le autorità fiscali in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili a fini di pianificazione fiscale aggressiva costituirebbe un passo nella direzione di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale.

Di seguito sono descritte le principali **modifiche recate agli articoli della direttiva 2011/16/UE** da parte della direttiva 2018/822.

Definizioni (art. 3 modificato dall'art. 1, par. 1, lettere a) e b))

Il nuovo [articolo 3 della direttiva 2011/16/UE](#) modifica la definizione di **scambio automatico** e introduce, con i punti da 18 a 25, le nuove definizioni di **meccanismo transfrontaliero**, **meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica**, **elemento distintivo**, **intermediario**, **contribuente pertinente**, **impresa associata**, **meccanismo commerciabile** e **meccanismo su misura**.

In particolare i punti da 18 a 25, precedentemente citati, stabiliscono le seguenti definizioni:

18. **meccanismo transfrontaliero**: un meccanismo che interessa più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo, laddove almeno una delle condizioni seguenti sia soddisfatta: a) non tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti a fini fiscali nella stessa giurisdizione; b) uno o più partecipanti al meccanismo è simultaneamente residenti a fini fiscali in più di una giurisdizione; c) uno o più partecipanti svolge un'attività d'impresa in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell'attività d'impresa o costituisce l'intera attività d'impresa della stabile organizzazione; d) uno o più partecipanti svolge un'attività in un'altra giurisdizione senza essere residente a fini fiscali né costituire una stabile organizzazione in tale giurisdizione; e) tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo. Un meccanismo include anche una serie di meccanismi e può comprendere più di una fase o parte;

19. **meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica**: qualunque meccanismo transfrontaliero che contenga almeno uno degli elementi distintivi di cui all'allegato IV;

20. **elemento distintivo**: una caratteristica o peculiarità di un meccanismo transfrontaliero che presenti un'indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale, come elencato nell'allegato IV;

21. **intermediario**: qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Indica altresì qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni

disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal fine, tale persona può fare riferimento a tutti i fatti e a tutte le circostanze pertinenti, come pure alle informazioni disponibili e alle sue pertinenti competenze e comprensione.

Per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una delle condizioni seguenti: a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro; b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro; d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro;

22. **contribuente pertinente**: qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che è pronta ad attuare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che ha attuato la prima fase di un tale meccanismo;

23. ai fini dell'articolo 8 bis-ter, per **impresa associata** si intende una persona che è legata a un'altra persona se partecipa alla gestione di un'altra persona essendo nella posizione di esercitare un'influenza significativa sull'altra persona; se partecipa al controllo di un'altra persona attraverso una partecipazione che supera il 25% dei diritti di voto; se partecipa al capitale di un'altra persona mediante un diritto di proprietà che, direttamente o indirettamente, supera il 25% del capitale; se ha diritto al 25% o più degli utili di un'altra persona. Si chiarisce, tra l'altro, che una persona che detiene più del 50% dei diritti di voto è considerata detentrica del 100% e che una persona fisica, il coniuge e gli ascendenti o discendenti sono considerati un'unica persona.

24. **meccanismo commerciabile**: un meccanismo transfrontaliero che è elaborato, commercializzato, approntato per l'attuazione o messo a disposizione a fini di attuazione e che non necessita di personalizzazioni sostanziali.

25. **meccanismo su misura**: un meccanismo transfrontaliero diverso da un meccanismo commerciabile.

Scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (art. 8 bis-ter della direttiva 2011/16/UE introdotto dall'art. 1, par. 2)

L'articolo 8 bis-ter stabilisce che ciascuno Stato membro adotta **le misure necessarie per imporre agli intermediari la comunicazione** alle autorità competenti di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo. L'articolo prevede anche che gli Stati membri adottano le misure necessarie, in caso di meccanismi commerciabili, per **imporre agli intermediari la presentazione, ogni tre mesi, di una relazione periodica contenente nuove informazioni** soggette all'obbligo di notifica.

Ciascuno Stato membro adotta, inoltre, 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, **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.**

Se l'obbligo di comunicazione coinvolge le **autorità competenti di più di uno Stato membro**, l'intermediario o il contribuente pertinente sono tenuti a comunicare le informazioni **soltanto a uno Stato membro.**

Si stabilisce che ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto **all'esenzione dalla comunicazione di informazioni** quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il **segreto professionale** sulla base del diritto nazionale. Vengono, altresì, disciplinati gli ulteriori casi di esenzione per l'intermediario o per il contribuente pertinente.

Infine, l'articolo 8 bis-ter prevede che l'autorità competente di uno **Stato membro** cui l'informazione è stata comunicata è tenuta a **trasmettere le informazioni attraverso lo scambio automatico alle autorità competenti di tutti gli Stati membri**, secondo le modalità e i termini indicati nello stesso articolo, nonché quelle che verranno ulteriormente adottate dalla Commissione.

Formulari e formati elettronici tipo (art. 20 della direttiva 2011/16/UE modificato dall'art. 1, par. 3)

L'articolo 20, al paragrafo 5, prevede che la Commissione adotta **formulari tipo, incluso il regime linguistico, per lo scambio automatico di informazioni** sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e **sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.**

Modalità pratiche (art. 21 della direttiva 2011/16/UE modificato dall'art. 1, par. 4)

All'articolo 21, paragrafo 5, viene stabilito che la Commissione istituisce, e dota di supporto tecnico e logistico, un **registro centrale sicuro** per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in cui sono registrate le informazioni che devono essere comunicate nell'ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento nonché **sui meccanismi transfrontalieri**

soggetti all'obbligo di notifica. Le autorità competenti di tutti gli Stati membri hanno accesso alle informazioni registrate.

Valutazione (art. 23 della direttiva 2011/16/UE modificato dall'art. 1, par. 5)

L'articolo 23 prevede che gli Stati membri trasmettono alla Commissione **una valutazione annuale dell'efficacia e dei risultati pratici ottenuti** dello scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, nonché sui *ruling* preventivi transfrontalieri, sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e in materia di rendicontazione paese per paese.

La Commissione adotta, mediante atti di esecuzione, la forma e le modalità di comunicazione della valutazione annuale

Sanzioni (art. 25-bis della direttiva 2011/16/UE sostituito dall'art. 1, par. 6)

Il nuovo articolo 25-*bis* prevede che gli Stati membri stabiliscono le norme relative alle **sanzioni** applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della presente direttiva e adottano tutte le misure necessarie per garantirne l'applicazione. Le sanzioni previste devono essere **effettive, proporzionate e dissuasive**.

Relazioni (art. 27 della direttiva 2011/16/UE sostituito dall'art. 1, par. 7)

Il nuovo articolo 27 stabilisce che ogni cinque anni, successivamente al 1° gennaio 2013, la Commissione presenta al Parlamento europeo e al Consiglio **una relazione sull'applicazione della presente direttiva** e che ogni due anni successivamente al 1° luglio 2020 **gli Stati membri e la Commissione valutano la pertinenza dell'allegato IV e la Commissione presenta una relazione al Consiglio**. La relazione è corredata, se del caso, di una proposta legislativa.

Allegato IV-elementi distintivi (allegato aggiunto dall'art. 1, par. 8)

L'allegato IV **definisce il criterio del vantaggio principale**: tale criterio è soddisfatto se 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 **ottenere un vantaggio fiscale**.

Sono inoltre individuati gli elementi distintivi generici e specifici collegati a tale criterio, gli elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere, gli elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva e gli elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento.

Termini di recepimento (art. 2 della direttiva 2018/820)

L'**articolo 2** della direttiva 2018/822 prevede che gli Stati membri adottano e pubblicano, **entro il 31 dicembre 2019**, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva e che comunicano immediatamente alla Commissione il testo di tali disposizioni. Stabilisce, inoltre, che gli Stati sono tenuti ad applicare tali disposizioni a **decorrere dal 1° luglio 2020**.

La norma di delega

La **delega al recepimento della direttiva 2018/822** è contenuta nella **legge di delegazione europea 2018 (legge n. 117 del 2019)** e si ricava **dall'articolo 1, comma 1, e dall'allegato A, n. 16 della medesima legge**.

Per quanto riguarda le procedure, i principi e i criteri direttivi della delega, l'**articolo 1, comma 1, della legge n. 117 del 2019** rinvia alle **disposizioni previste dagli articoli 31 e 32 della legge 24 dicembre 2012, n. 234**, che reca le norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea.

Ai sensi del comma 1 del richiamato articolo 31, in relazione alle deleghe legislative conferite con la legge di delegazione europea per il recepimento delle direttive, il Governo adotta i decreti legislativi entro il termine di quattro mesi antecedenti a quello di recepimento indicato in ciascuna delle direttive; per le **direttive il cui termine così determinato sia già scaduto alla data di entrata in vigore della legge di delegazione europea, ovvero scada nei tre mesi successivi**, il Governo adotta i decreti legislativi di recepimento entro **tre mesi dalla data di entrata in vigore della medesima legge**.

Il termine di recepimento della direttiva - oggetto di recepimento con l'A.G. n. 152 in parola - è scaduto il 31 dicembre 2019, mentre la **legge n. 117 del 2019** è entrata in vigore il 2 novembre 2019.

Di conseguenza, il termine per il recepimento è teoricamente fissato al 2 febbraio 2020.

Tuttavia, ai sensi del successivo **comma 3 dell'articolo 31**, la legge di delegazione europea indica le direttive in relazione alle quali sugli schemi dei decreti legislativi di recepimento è acquisito il **parere delle competenti Commissioni parlamentari** della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

In tal caso gli schemi dei decreti legislativi sono trasmessi, dopo l'acquisizione degli altri pareri previsti dalla legge, alla Camera dei deputati e al Senato della Repubblica affinché su di essi sia espresso il parere delle competenti Commissioni parlamentari. Qualora il **termine per l'espressione del parere parlamentare scada nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega** (di cui al già richiamato comma 1) o **successivamente**, questi ultimi sono **prorogati di tre mesi**.

Il termine per l'espressione del parere sull'A.G. 152 è fissato all'11 marzo 2020; di conseguenza, ai sensi dell'articolo 31, commi 1 e 3 della [legge n. 234 del 2012](#), il **termine di esercizio della delega**, in luogo del 2 febbraio 2020, è prorogato **al 2 maggio 2020**.

Contenuto dello schema

Articolo 1

L'**articolo 1 delinea l'ambito applicativo del provvedimento**: esso contiene le **norme e le procedure** relative allo **scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri** comunicati dai soggetti obbligati all'Agenzia delle entrate con le **altre autorità competenti**, e cioè le autorità **degli Stati membri UE così come delle giurisdizioni estere** con le quali siano in vigore specifici accordi sullo scambio automatico di informazioni.

Lo scambio automatico di informazioni è una delle modalità di scambio di informazioni tra gli Stati membri. Essa è disciplinata dall'[articolo 5 del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29](#) (che, come già menzionato nei precedenti paragrafi, ha dato attuazione alla [direttiva 2011/16/UE](#) - cd. DAC 1), insieme allo scambio di informazioni su richiesta (articolo 4) e allo scambio spontaneo di informazioni (articolo 6).

Lo schema in esame, in luogo di inserire la procedura da esso disciplinata nell'alveo del [decreto legislativo n. 29 del 2014](#) (col quale è stata recepita nell'ordinamento italiano la [direttiva 2011/16/UE](#)), recante le procedure di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, prevede che lo scambio automatico obbligatorio sui meccanismi transfrontalieri costituisca un corpus normativo a sé stante. La direttiva 2018/822 che si intende recepire con l'A.G. in commento, modifica invece in più parti l'originaria [direttiva 2011/16/UE](#).

Il Governo rileva al riguardo che l'inclusione di giurisdizioni estere, diverse dagli Stati membri, intende garantire una **disciplina sistematica della materia**, in considerazione del quadro giuridico adottato in sede OCSE (MDR), in base al quale possono essere stipulati appositi accordi con gli Stati extra-UE per lo scambio di informazioni sulla suddetta tipologia di dati.

Articolo 2

L'**articolo 2, comma 1** reca le definizioni rilevanti con riferimento ai soggetti coinvolti e alle fattispecie disciplinate.

In particolare:

- per **meccanismo transfrontaliero**, ai fini degli obblighi di comunicazione previsti dalle norme in esame, il **comma 1, lettera a)** intende uno schema, accordo o progetto riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, al verificarsi di specifiche condizioni che riguardano, tra l'altro:
 - la residenza fiscale del partecipante al meccanismo;
 - l'attività svolta in una giurisdizione estera mediante una stabile organizzazione o senza esservi residente o avere una stabile organizzazione;
 - la possibilità di alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o all'identificazione del titolare effettivo;
- sotto il profilo soggettivo, la **lettera b) del comma 1** individua i partecipanti al meccanismo, che sono **l'intermediario** o il **contribuente**;
- la **lettera c)** del comma 1 recepisce la **definizione di intermediario** prevista dal novellato [articolo 3 della direttiva 2011/16/UE](#).

Si tratta di 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 (cd. *promoter*); è intermediario anche chi direttamente o attraverso altri soggetti svolge **attività di assistenza o consulenza relativa al meccanismo transfrontaliero** (cd. *service provider*) 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 fini degli obblighi di comunicazione.

Gli intermediari individuati dalla norma sono tenuti a effettuare le comunicazioni, ove ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

1. siano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
2. abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione
3. siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato;

4. siano iscritti ad un'associazione. professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato;
- la **lettera d)** individua il **contribuente** in qualunque soggetto che **attua** o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, **un meccanismo transfrontaliero**. Il contribuente è tenuto all'obbligo di comunicazione al ricorrere di almeno una delle condizioni elencate alla medesima lettera **d)**, relative alla residenza, alla presenza di un stabile organizzazione in Italia, alla percezione di redditi nel territorio dello Stato o allo svolgimento in Italia della propria attività.

Al riguardo il Governo ricorda che tra le condizioni richieste è questa è ricompreso il caso in cui un contribuente disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione. Si chiarisce che la stabile organizzazione beneficia del meccanismo transfrontaliero quando è, anche solo in parte, da essa attuato, ovvero quando è messo anche a sua disposizione e pertanto il meccanismo è riferibile anche ad essa; tale beneficio non deve essere necessariamente legato al conseguimento di un vantaggio fiscale;

- la **lettera e)** definisce la nozione di **impresa associata** sulla base di criteri (alternativi tra loro) relativi all'esercizio di influenza dominante, ovvero al controllo societario (partecipazione a capitale, patrimonio, esercizio dei diritti di voto o diritto all'utile);
- la **lettera f)** specifica cosa si intende per **elemento distintivo**, la cui **presenza** nel meccanismo transfrontaliero fa **scaturire l'obbligo di comunicazione**. Si tratta di **indici di potenziale rischio di elusione o evasione fiscale**, annoverati **nell'Allegato 1** allo schema: l'allegato in particolare definisce le caratteristiche proprie degli elementi distintivi, generici e specifici, collegati al criterio del vantaggio principale, nonché quelle degli elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere, allo scambio automatico di informazioni, alla titolarità effettiva e ai prezzi di trasferimento;
- le **lettere g) e h)** contengono la definizione di **meccanismo commerciabile** e **meccanismo su misura**. Con la prima locuzione si intende un meccanismo transfrontaliero suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche; la seconda identifica un meccanismo diverso dal meccanismo commerciabile;
- la **lettera i)** contiene la definizione di **vantaggio fiscale**, che – come chiarisce il Governo nella relazione - costituisce uno tra i **principali vantaggi attesi dal meccanismo transfrontaliero** tenuto conto dei fatti e delle circostanze. La puntuale indicazione degli elementi distintivi del vantaggio fiscale viene demandata ad un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (previsto dall'articolo 5, comma 2, del provvedimento in esame).

Articolo 3

L'**articolo 3** disciplina gli **obblighi di comunicazione del meccanismo transfrontaliero** posti in capo agli intermediari e al contribuente (come chiarito al **comma 1**), nonché **gli esoneri da tale obbligo**, chiarito al **comma 1**), nonché **gli esoneri da tale obbligo**.

Se nel meccanismo transfrontaliero sono coinvolti più intermediari, l'obbligo di comunicazione spetta a ciascuno di essi, fatti salvi i casi di esonero (**comma 2**); l'intermediario è **esonerato** se può provare che le informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da un 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 sia in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni oggetto di comunicazione ai sensi del presente decreto legislativo.

Come rileva al riguardo il Governo nella relazione illustrativa, la norma intende ampliare l'ambito della cooperazione amministrativa in materia fiscale anche ad altre giurisdizioni extra UE con le quali potranno essere stipulati accordi per lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione.

L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione (commi 4 e 5):

- per le **informazioni che riceve dal 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 in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intenderlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso. Con **una clausola di salvaguardia** si dispone che, in ogni caso, l'ottemperanza all'obbligo di comunicazione ai sensi delle norme in esame, se posto in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituisce violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da norme giuridiche e non comporta responsabilità di alcun tipo;
- qualora dalle informazioni trasmesse possa **emergere una sua responsabilità penale**.

Ove manchi un intermediario o quest'ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione dell'avvenuta comunicazione alle autorità competenti **l'obbligo grava sul contribuente** in ogni caso (**comma 7**); ove vi siano più contribuenti, su quello che ha concordato con l'intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ha gestito l'attuazione (**comma 8**).

Il contribuente è esonerato dall'obbligo di comunicazione (commi 9 e 10):

- qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale;

- ove provi che l'obbligo sia stato adempiuto da parte di un altro contribuente, ovunque residente.

Articolo 4

Ai sensi dell'**articolo 4**, se un intermediario o un contribuente sono obbligati a comunicare il medesimo meccanismo transfrontaliero a più di uno Stato membro, essi 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 le procedure stabilite dalla [direttiva 2011/16/UE](#), come novellata.

Articolo 5

L'**articolo 5** individua il **meccanismo transfrontaliero rilevante** ai fini della comunicazione stabilendo che il meccanismo transfrontaliero è soggetto all'**obbligo di comunicazione** nei casi in cui risulti presente **almeno uno degli elementi distintivi** ovvero un indice di **rischio di elusione o di evasione fiscale (comma 1)**.

Il **comma 2** dispone che con **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite, **senza possibilità di apportare modificazioni di natura sostanziale**, le regole tecniche per l'applicazione della disposizione, anche regolamentando **l'ulteriore specificazione degli elementi distintivi dei meccanismi** (individuati nell'Allegato 1 del decreto in esame) nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale.

Il **comma 3** **esclude che il silenzio** dell'amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione **implichi l'accettazione** della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo.

Articolo 6

L'**articolo 6, comma 1**, elenca la tipologia delle **informazioni oggetto della comunicazione** all'Agenzia delle entrate:

- **l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati**, compresi il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF (Numero di identificazione fiscale), nonché i soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti (lettera a));
- **gli elementi distintivi** presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione (lettera b));
- **una sintesi del contenuto** del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione (lettera c));
- **la data di avvio dell'attuazione** del meccanismo transfrontaliero (lettera d));
- **le disposizioni nazionali** che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero (lettera e));
- **il valore del meccanismo** transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione (lettera f));
- **l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale** dei contribuenti interessati, nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione (lettera g));
- **l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato** dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile (lettera h)).

Il **comma 2** specifica che **gli intermediari, sono tenuti a comunicare** le informazioni inerenti il meccanismo transfrontaliero **solo quando ne sono a conoscenza, ne hanno il possesso o il controllo**.

Articolo 7

L'**articolo 7** stabilisce i **termini di presentazione all'Agenzia delle entrate** delle informazioni elencate all'articolo 6 oggetto della comunicazione.

Il **comma 1** dispone che gli intermediari comunicano all'Agenzia delle entrate le informazioni **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 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**, in riferimento ai casi di **meccanismi commerciabili** (meccanismo transfrontaliero suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza necessità di personalizzazioni sostanziali), prevede che gli **intermediari** devono presentare all'Agenzia delle entrate, **ogni tre mesi, una relazione** periodica con cui aggiornano le informazioni di cui all' articolo 6, comma 1, lettere a), d), g) e h), diventate disponibili dopo la comunicazione prevista al comma 1 dell'articolo in esame o dopo la presentazione dell'ultima relazione.

Il **comma 3** specifica che **il contribuente destinatario dell'obbligo** di comunicazione trasmette le informazioni sui meccanismi transfrontalieri **entro trenta giorni** a decorrere dal giorno successivo a quello in cui **è stato informato dall'intermediario esonerato** circa la sussistenza dell'obbligo di comunicazione a suo

carico.

Il **comma 4** rinvia a un **provvedimento** del direttore dell'**Agenzia delle entrate** la **definizione delle modalità per la comunicazione** delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri.

Articolo 8

L'**articolo 8** dispone un **obbligo una tantum** nei confronti degli intermediari e dei contribuenti obbligati alla comunicazione.

Il **comma 1** stabilisce che gli intermediari ed i contribuenti obbligati alla comunicazione trasmettono all'Agenzia delle entrate **entro il 31 agosto 2020** le informazioni di cui all'articolo 6 relative ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase avviene tra **il 25 giugno 2018 e il 1° luglio 2020**.

Il **comma 2** individua nel citato **provvedimento** del direttore dell'**Agenzia delle entrate** (articolo 7, comma 4) lo strumento attraverso il quale sono definiti i **termini e le modalità per la comunicazione** delle informazioni richiamate al comma 1.

Articolo 9

L'**articolo 9** disciplina le **modalità di trasmissione delle informazioni tra l'Agenzia delle entrate e le altre autorità** competenti delle giurisdizioni estere.

In particolare l'articolo (**comma 1**) prevede che l'Agenzia delle entrate trasmette alle autorità competenti delle giurisdizioni estere le informazioni sui meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione conformemente alle **modalità procedurali stabilite con il provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate del richiamato articolo 7, comma 4.

L'Agenzia delle entrate trasmette alle autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea le informazioni **entro un mese a decorrere dalla fine del trimestre nel quale le ha ricevute** da parte degli intermediari e dei contribuenti (**comma 2**).

Il **comma 3** pone dei limiti alla trasmissione delle informazioni da parte dell'Agenzia: le informazioni **non sono trasmesse** quando **possono rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, un processo commerciale** o un'informazione la cui divulgazione **contrasta con l'ordine pubblico**.

Articolo 10

L'**articolo 10** reca delle modifiche di **coordinamento con alcune disposizioni vigenti**. Nello specifico vengono inseriti all'articolo 31-*bis*, terzo comma, del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), che disciplina i termini da rispettare in sede di assistenza e cooperazione nello scambio di informazioni, i riferimenti agli articoli 8-*bis bis* e 8 *bis ter* della [direttiva 2011/16/UE](#) (ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese e meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica).

Articolo 11

L'**articolo 11** introduce per gli intermediari e i contribuenti tenuti alle comunicazioni un **obbligo di conservazione** dei documenti e dei dati utilizzati per l'attuazione del meccanismo transfrontaliero.

L'articolo specifica che gli intermediari e i contribuenti obbligati a comunicare il meccanismo transfrontaliero all'Agenzia dell'Entrate sono tenuti a **conservare 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 trasmesse, **nel caso di omessa comunicazione**.

Articolo 12

L'**articolo 12** disciplina le **sanzioni per i casi di omessa comunicazione** delle informazioni stabilendo che in tali casi si applica la sanzione amministrativa pecuniaria **da 2.000 a 21.000 euro** prevista dall'[articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#) (in materia di violazione degli obblighi degli operatori finanziari).

La citata sanzione pecuniaria nel caso di **omessa comunicazione (comma 1)** è **aumentata della metà**, mentre in caso di comunicazione **incompleta o inesatta (comma 2)** è **ridotta alla metà**.



Articolo 13

L'**articolo 13** prevede una **clausola di invarianza finanziaria** ovvero che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del decreto con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

Articolo 14

L'**articolo 14** stabilisce la **decorrenza** del provvedimento: recependo quanto previsto dalla direttiva, le disposizioni del decreto hanno effetto a decorrere dal **1° luglio 2020**.

Senato: Dossier n. 208
Camera: Atti del Governo n. 152
10 febbraio 2020

Senato	Servizio Studi del Senato Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario	Studi1@senato.it - 066706-2451	 SR_Studi
Camera	Servizio Studi Dipartimento Finanze	st_finanze@camera.it - 066760-9496	 CD_finanze

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.
FI0128