

ATTO DEL GOVERNO

SOTTOPOSTO A PARERE PARLAMENTARE

Schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica

(Parere ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 4 ottobre 2019, n. 117)

(Trasmesso alla Presidenza del Senato il 31 gennaio 2020)

31 GEN. 2020



*Al Ministro
per i rapporti con il Parlamento*
DRP/II/XVIII/D71/20

Roma, 31 GENNAIO 2020

Cara Presidente

trasmetto, al fine dell'espressione del parere da parte delle competenti Commissioni parlamentari, lo schema di decreto legislativo, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri il 29 gennaio 2020, recante attuazione della 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 notifica.

In considerazione dell'imminente scadenza della delega, Le segnalo, a nome del Governo, l'urgenza dell'esame del provvedimento da parte delle competenti Commissioni parlamentari pur se privo del parere della Conferenza unificata, che mi riservo di trasmettere non appena sarà acquisito.

Federico D'Incà

Federico D'Incà

Sen. Maria Elisabetta ALBERTI CASELLATI
Presidente del Senato della Repubblica
ROMA

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE ATTUAZIONE DELLA 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 NOTIFICA.

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 234, recante norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea;

Vista la legge 4 ottobre 2019 n. 117, recante delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018;

Vista la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE;

Vista la direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale;

Vista la direttiva 2016/2258/UE del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio;

Vista 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 notifica;

Vista la legge 27 ottobre 2011, n. 193, recante ratifica ed esecuzione del Protocollo emendativo della Convenzione del 1988 tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico - OCSE - sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, fatto a Parigi il 27 maggio 2010;

Visto il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, recante attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 maggio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 128 del 5 giugno 2014, che designa l'ufficio centrale di collegamento e i servizi di collegamento ai fini dell'attività di cooperazione amministrativa nel settore fiscale;

Visto il regolamento (UE) 2018/1725 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2018, sulla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione e sulla libera circolazione di tali dati, e che abroga il regolamento (CE) n. 45/2001 e la decisione n. 1247/2002/CE;

Vista la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita;

Visto il decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, recante attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi



di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

Visto il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il codice in materia di protezione dei dati personali;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 29 gennaio 2020;

Acquisito il parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, espresso nella seduta del

Acquisito il parere delle competenti Commissioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

Vista la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del.....;

Sulla proposta del Ministro per gli affari europei e del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri degli affari esteri e della cooperazione internazionale e della giustizia;

EMANA

il seguente decreto legislativo:

ART. 1

(Oggetto ed ambito di applicazione)

1. Il presente decreto stabilisce le norme e le procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti di cui all'articolo 3, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea e con altre giurisdizioni estere in forza degli accordi stipulati.

ART. 2

(Definizioni)

1. Ai fini del presente decreto si intende per:

a) **meccanismo transfrontaliero**: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;

2) 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;

3) 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;



22

4) 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 un'attività;

5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo;

b) partecipante: l'intermediario o il contribuente;

c) intermediario: 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. I soggetti di cui alla presente lettera sono tenuti all'obbligo di comunicazione qualora 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;

d) contribuente: qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero. Esso è tenuto all'obbligo di comunicazione quando:

1) è residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato;

2) dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;

3) non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e percepisce redditi o genera utili prodotti nel territorio dello Stato;

4) non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e svolge la propria attività nel territorio dello Stato;

e) impresa associata, un soggetto che svolge attività di impresa che, alternativamente:

1) esercita un'influenza dominante nella gestione di un altro soggetto ai sensi dell'articolo 2 del decreto ministeriale 14 maggio 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018;

2) ha una partecipazione superiore al 25% del capitale o del patrimonio di un altro soggetto;

3) ha più del 25% dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria di un altro soggetto; nel caso in cui il soggetto detenga più del 50% dei diritti di voto è considerato detentore del 100% dei diritti stessi;

4) ha diritto ad almeno il 25% degli utili di un altro soggetto;

f) elemento distintivo: un indice di rischio di elusione o evasione fiscale di cui all'Allegato 1;

g) meccanismo commerciabile: un meccanismo transfrontaliero che è suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche;

h) meccanismo su misura: un meccanismo transfrontaliero diverso da un meccanismo commerciabile;

i) vantaggio fiscale: uno tra i principali vantaggi, avente natura fiscale, che ragionevolmente ci si attende dal meccanismo transfrontaliero, tenuto conto dei fatti e delle circostanze;

l) numero di identificazione fiscale (NIF): un codice di identificazione fiscale o, in assenza di tale codice, un equivalente funzionale.

2. Ai fini di cui alla lettera e) del comma 1, si tiene conto delle percentuali di partecipazione o di diritto di voto possedute dai familiari della persona fisica di cui all'articolo 5, comma 5, del testo



unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

ART. 3

(Obblighi di comunicazione e esoneri)

1. Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate gli intermediari e il contribuente.
2. Nel caso di meccanismo transfrontaliero oggetto dell'attività di più intermediari, l'obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta ad ognuno dei soggetti coinvolti.
3. Nel caso previsto dal comma 2, l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da altro intermediario, ovunque residente, all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1.
4. L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso. In ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente decreto legislativo, se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo.
5. L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.
6. In caso di esonero di cui ai commi 4 e 5, l'intermediario è obbligato a informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate.
7. L'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero spetta, in ogni caso, al contribuente in caso di assenza di un intermediario, ovvero qualora quest'ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1.
8. In presenza di più contribuenti l'obbligo grava su quello che ha concordato con l'intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ne ha gestito l'attuazione.
9. Il contribuente è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.
10. Il contribuente è esonerato dall'obbligo di comunicazione se prova l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni da parte di un altro contribuente, ovunque residente, all'Agenzia delle entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1.

ART. 4

(Obbligo di comunicazione in più Stati membri)

1. Quando un intermediario o un contribuente sono obbligati a comunicare il medesimo meccanismo transfrontaliero a più di uno Stato membro, l'intermediario o il contribuente sono esonerati dall'obbligo di comunicazione nei confronti dell'Agenzia delle entrate se provano



l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni alle autorità competenti di un altro Stato membro secondo quanto stabilito dall'articolo 8 bis ter, paragrafi 3, 4, 7 e 8 della direttiva 2011/16/UE.

ART. 5

(Il meccanismo transfrontaliero rilevante ai fini della comunicazione)

1. Il meccanismo transfrontaliero è soggetto all'obbligo di comunicazione se sussiste almeno uno degli elementi distintivi.
2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite, senza modificazioni di natura sostanziale, le regole tecniche per l'applicazione del presente decreto, ivi compresa l'ulteriore specificazione degli elementi distintivi dei meccanismi medesimi ai sensi dell'Allegato I, nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale.
3. Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo.

ART. 6

(Oggetto della comunicazione)

1. Le informazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguardano:
 - a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati, compresi il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF (Numero di identificazione fiscale), nonché i soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti;
 - b) gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione;
 - c) una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
 - d) la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero;
 - e) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;
 - f) il valore del meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;
 - g) l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati, nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;
 - h) l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile.
2. Per gli intermediari, le informazioni di cui al comma 1 sono oggetto di comunicazione solo nella misura in cui gli stessi ne sono a conoscenza, ne sono in possesso o ne hanno il controllo.

ART. 7

(Termine di presentazione all'Agenzia delle entrate)

1. Gli intermediari comunicano all'Agenzia delle entrate le informazioni di cui all'articolo 6 del presente decreto, entro trenta giorni a decorrere:
 - a) 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;
 - b) 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.
2. In caso di meccanismi commerciabili, gli intermediari devono presentare all'Agenzia delle entrate, ogni tre mesi, una relazione periodica con cui aggiornano le informazioni di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a), d), g) e h), diventate disponibili dopo la comunicazione di cui al comma 1 o dopo la presentazione dell'ultima relazione.



3. Il contribuente destinatario dell'obbligo di comunicazione ai sensi dell'articolo 3 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.

4. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità per la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri di cui al presente decreto.

ART. 8

(Obbligo di comunicazione una tantum)

1. Gli intermediari ed i contribuenti obbligati alla comunicazione ai sensi dell'articolo 3 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 è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 1° luglio 2020.

2. Con il provvedimento di cui all'articolo 7, comma 4, sono definiti i termini e le modalità per la comunicazione delle informazioni di cui al comma 1.

ART. 9

(Scambio di informazioni)

1. L'Agenzia delle entrate trasmette alle autorità competenti delle giurisdizioni estere le informazioni sui meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione, nei termini di cui al comma 2e conformemente alle modalità procedurali stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 7, comma 4.

2. 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.

3. 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.

ART. 10

(Modifiche alle disposizioni vigenti)

1. All'articolo 31-bis, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole "agli articoli 7, 8, 8 bis e 10" sono sostituite dalle seguenti: "agli articoli 7, 8, 8 bis, 8 bis bis, 8 bis ter e 10".

ART. 11

(Obblighi di conservazione della documentazione)

1. Gli intermediari ed i contribuenti obbligati ai sensi dell'articolo 3 conservano i documenti e i dati utilizzati ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero:

a) fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate;

b) fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere trasmesse, nel caso di omessa comunicazione.

ART. 12

(Sanzioni)

1. Nei casi di omessa comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 6 si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà.

2. Nei casi di incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 6 si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta della metà.



ART. 13

(Clausola di invarianza finanziaria)

1. Dall'attuazione delle disposizioni del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

ART. 14

(Decorrenza)

1. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto a decorrere dal 1° luglio 2020.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.



ELEMENTI DISTINTIVI

A. Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale

1. Un meccanismo in cui almeno un 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 e una remunerazione per i costi finanziari e altre spese) per il meccanismo e tale commissione è fissata in riferimento:
 - a) all'entità del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo; oppure
 - b) al fatto che dal meccanismo sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale. Ciò includerebbe l'obbligo per l'intermediario di rimborsare parzialmente o totalmente le commissioni se il vantaggio fiscale previsto derivante dal meccanismo non è stato in parte o del tutto conseguito.
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.

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'acquistare 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.

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



- 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.

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 almeno uno degli 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 dal decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, sono resi non identificabili.

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 per cento della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento.»



RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Con il presente decreto legislativo viene data attuazione alla 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. La normativa introdotta 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, gli strumenti mirati a combattere l'utilizzo di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva finalizzati a 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.

In considerazione di ciò, nella "Dichiarazione del G7 di Bari del 13 maggio 2017 sulla lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti" è stato chiesto all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (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 o 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.

I lavori svolti in sede OCSE si sono concretizzati nell'adozione del Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni "*Model Mandatory Disclosure Rules for 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.

Da parte dell'Unione europea, nel maggio 2016, il Consiglio Ecofin ha invitato "la Commissione a prendere in considerazione iniziative legislative in materia di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, sulla base dell'azione 12 del progetto dell'OCSE sul BEPS, al fine di 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, con la quale viene ampliato l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa.

Come è noto, la direttiva 2011/16/UE è stata più volte modificata negli ultimi anni al fine di ricomprendere nel contesto della mutua assistenza lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari (direttiva 2014/107/UE), sui ruling preventivi transfrontalieri (direttiva 2015/2376/UE) e in materia di rendicontazione Paese per Paese delle imprese multinazionali (direttiva 2016/881/UE), nonché di consentire l'accesso da parte delle Autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio (direttiva 2016/2258/UE).

Con la direttiva in esame vengono introdotte disposizioni sulla comunicazione obbligatoria di informazioni alle competenti autorità nazionali sui sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva aventi un elemento transfrontaliero ("meccanismi") da parte di intermediari (soggetti coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione di tali meccanismi), nonché sull'obbligo di scambio automatico di informazioni con le autorità fiscali di altri Stati membri, secondo le regole previste dalla direttiva 2011/16/UE.

Ciò premesso, si illustra la disciplina contenuta nel presente decreto legislativo, che recepisce la direttiva (UE) 2018/822.

L'articolo 1 delinea l'ambito di applicazione del provvedimento in esame, che riguarda lo scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri comunicati dai soggetti obbligati all'Agenzia delle entrate con le altre autorità competenti sia degli Stati membri sia di giurisdizioni estere con le quali siano in vigore specifici accordi sullo scambio automatico di informazioni.

Lo scambio automatico di informazioni è una delle modalità di scambio di informazioni tra gli Stati membri previste dall'articolo 5 del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, insieme allo scambio di informazioni su richiesta (articolo 4) e allo scambio spontaneo di informazioni (articolo 6).

L'inclusione di giurisdizioni estere diverse dagli Stati membri è volta a 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.

L'articolo 2 contiene le definizioni dei termini utilizzati nel provvedimento, individuando sia gli elementi soggettivi (ad esempio, intermediario e contribuente) sia quelli oggettivi (ad esempio, meccanismo transfrontaliero), i quali rappresentano l'ossatura concettuale degli obblighi e delle procedure disciplinate dal provvedimento medesimo.

La prima definizione contenuta nell'articolo in esame individua cosa si intende per meccanismo transfrontaliero. A tal riguardo, il comma 1, lettera a) precisa che per meccanismo transfrontaliero si



intende “uno schema, accordo o progetto riguardante l’Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una” delle condizioni elencate in tale lettera.

Le condizioni fanno riferimento alla residenza fiscale del partecipante al meccanismo, all’attività svolta in una giurisdizione estera mediante una stabile organizzazione, all’attività svolta in una giurisdizione estera senza esservi residente o avere una stabile organizzazione, all’alterazione della corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o all’identificazione del titolare effettivo.

Sotto il profilo soggettivo, alla lettera b) del comma 1, viene specificato che i partecipanti al meccanismo sono l’intermediario o il contribuente.

La lettera c) del comma 1 recepisce la definizione di intermediario prevista dal nuovo articolo 3 della direttiva 2011/16/UE.

In tale contesto, viene individuato come intermediario *“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”* nonché 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”*.

Con la definizione in esame, a titolo esemplificativo, si fa presente che, in caso di svolgimento delle attività di cui all’articolo 2, comma 1, lettera c), sono inclusi nella categoria degli intermediari:

1) le istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione delle informazioni rilevanti ai fini della normativa sullo scambio automatico di informazioni in base alla direttiva 2014/107/UE e al *Common Reporting Standard (CRS)*, di cui all’articolo 1, comma 1, lettera n) del Decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, tra cui: banche, società di gestione accentrata di strumenti finanziari, società di intermediazione mobiliare (SIM), società di gestione del risparmio (SGR), imprese di assicurazione, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), società fiduciarie, trust, stabili organizzazioni di istituzioni finanziarie estere che svolgono le medesime attività delle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione;

2) i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio, individuati dall’articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, fra cui: dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, notai e avvocati.

In proposito, giova precisare che sono menzionati a titolo meramente esemplificativo quelle categorie di soggetti che sono state già identificate dal diritto interno ai fini dell’attribuzione di



specifici obblighi di rilevazione e di comunicazione in materia di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari e di antiriciclaggio.

Proprio in virtù di tale finalità, il rinvio alla normativa antiriciclaggio è riferito esclusivamente alla categoria dei soggetti ivi indicati, a prescindere dalle attività individuate nei loro confronti nella medesima normativa antiriciclaggio.

Si evidenzia inoltre che l'inclusione delle due suddette macro-categorie di soggetti nel contesto dell'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo non comporta un'automatica qualificazione degli stessi come "intermediari" ai fini degli obblighi di comunicazione previsti dalla normativa in esame. Ciò in quanto il ruolo di "intermediario" è subordinato allo svolgimento delle attività di cui ai punti 1) e/o 2) del citato comma 1, lettera c).

Ciò premesso, le figure qualificate come intermediario sono:

- il "*promoter*", cioè colui che è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un'altra persona (punto 1);
- "il *service provider*" (l'attuatore); cioè colui che fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero (punto 2).

Con riguardo al punto 1, l'inclusione tra i "*promoter*" dei soggetti che gestiscono in autonomia l'intera attuazione del meccanismo riflette la *ratio* che un soggetto in grado di gestire (dirigere) l'attuazione dell'intero meccanismo senza necessità di indicazioni da parte di terzi è altresì in grado di valutare se il meccanismo deve essere comunicato, al pari di un soggetto che ha progettato il meccanismo.

Con riferimento al punto 2, costituisce *conditio sine qua non* ai fini della qualificazione come intermediario il presupposto che chi agisce debba essere a conoscenza o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza del *reportable cross border Arrangement* in considerazione dei fatti e circostanze pertinenti, sulla base delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per fornire i servizi che eroga (cd. "standard di conoscenza").

Tale formulazione, che indica gli elementi soggettivi e oggettivi che qualificano l'intermediario, riprende la definizione contenuta nella DAC6 e basata sullo standard di conoscenza delineato nel "*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore structures*" (MDR) dell'OCSE. Tale modello specifica in maggior dettaglio (ad esempio, nei paragrafi 50-52 del Commentario) i requisiti soggettivi e oggettivi che soddisfano lo standard di conoscenza.



Il modello si basa sulla regola del *“reasonably be expected to know test”* che vale con riferimento alla conoscenza effettiva che il soggetto possiede in relazione alle informazioni prontamente disponibili e al grado di competenza e comprensione necessarie per fornire il servizio da parte del *service provider*.

In concreto, il modello OCSE non impone al *service provider* (l'attuatore) obblighi di *due diligence* ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari o commerciali e non richiede al *service provider* di impiegare un livello di *expertise* superiore a quello richiesto per fornire il servizio. Per esempio, in linea generale, il modello non richiede le comunicazioni da parte delle istituzioni finanziarie quando effettuano transazioni bancarie di routine (es. trasferimento fondi, custodia), dato che la natura del loro coinvolgimento e le informazioni a loro prontamente disponibili non soddisferebbero il *“reasonably be expected to know test”*.

In considerazione del quadro di regole internazionali sopra descritto, si può rilevare che la complessità del concetto di standard di conoscenza richiede l'elaborazione di elementi di dettaglio. Questi ultimi potranno essere meglio esplicitati nell'ambito del decreto ministeriale attuativo (previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo) sulla base delle *MDR* dell'OCSE.

Tale orientamento si profila in linea con la stessa Direttiva la quale al considerando 13 afferma che *“nel dare attuazione alle parti della presente direttiva che disciplinano i meccanismi di elusione del CRS e i meccanismi che coinvolgono persone giuridiche o istituti giuridici o ogni altra struttura analoga, gli Stati membri potrebbero avvalersi dei lavori dell'OCSE e, più specificamente, dei suoi modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni per far fronte ai meccanismi di elusione del CRS e alle strutture offshore opache, e dei relativi commenti, quale fonte illustrativa o interpretativa, al fine di assicurare un'applicazione coerente in tutti gli Stati membri, nella misura in cui tali testi sono allineati alle disposizioni del diritto dell'Unione.”*

La lettera d), coerentemente con quanto previsto sul punto dalla direttiva 2011/16/UE, individua come *“contribuente”* 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). Fra queste è ricompreso il caso in cui un contribuente *“dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione”*. 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. Il beneficio non è necessariamente legato al conseguimento di un vantaggio fiscale.



Il comma 1, lettera e) definisce la nozione di “impresa associata”, ovvero un soggetto che, alternativamente: esercita un’influenza dominante nella gestione di un altro soggetto; ne ha il controllo mediante il possesso di una partecipazione superiore al 25 per cento del capitale o del patrimonio; possiede più del 25 per cento dei diritti di voto (nei casi in cui posseda più del 50 per cento di tali diritti è considerato detentore del 100 per cento); ha diritto ad almeno il 25 per cento degli utili.

Mentre per la partecipazione al capitale, al patrimonio e agli utili la definizione di impresa associata recepisce integralmente quanto previsto dal nuovo articolo 3 della direttiva 2011/16/UE, per il concetto di influenza dominante si è fatto ricorso a quanto previsto dall’articolo 2 del D.M. 14 maggio 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018, in materia di prezzi di trasferimento, attingendo a una nozione già consolidata nel nostro ordinamento. Tale disposizione, nel prevedere che l’influenza dominante sulla gestione di un’altra impresa può verificarsi anche in presenza di determinati «vincoli azionari o contrattuali», ha inteso prescindere da rapporti di controllo meramente formali, privilegiando una nozione di controllo sostanziale.

Alla lettera f) del comma 1 viene specificato cosa si intende per “elemento distintivo”, la cui sussistenza nel meccanismo transfrontaliero fa scaturire l’obbligo di comunicazione. La definizione identifica gli elementi distintivi come indici di potenziale rischio di elusione o evasione fiscale, delimitandoli a quelli individuati nell’Allegato 1 del presente decreto.

Le lettere g) e h) del comma 1 contengono la definizione di “meccanismo commerciabile” e di “meccanismo su misura”, chiarendo che con il primo termine si indica un meccanismo transfrontaliero che è suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche, mentre con il secondo termine si intende un meccanismo diverso dal meccanismo commerciabile.

La lettera i) del comma 1 contiene la definizione di “vantaggio fiscale”. Esso è uno tra i principali vantaggi, avente natura fiscale, che ragionevolmente ci si attende dal meccanismo transfrontaliero, tenuto conto dei fatti e delle circostanze.

Tale definizione assume rilevanza ai fini della sussistenza di alcuni degli elementi distintivi. L’indicazione puntuale degli elementi distintivi e una descrizione più dettagliata su cosa si intende per “vantaggio fiscale” è stata demandata al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze previsto dall’articolo 5, comma 2, del provvedimento in esame; ciò in considerazione della complessità tecnica dei suddetti concetti e del livello di dettaglio necessario per chiarire tali punti.

L’articolo 3 disciplina gli obblighi di comunicazione del meccanismo transfrontaliero da parte degli intermediari e del contribuente nonché gli esoneri da tale obbligo.



Il considerando n. 8 della direttiva afferma che "...l'obbligo di comunicazione di informazioni dovrebbe essere imposto a tutti gli attori che sono di solito coinvolti nella elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dell'attuazione di un'operazione transfrontaliera soggetta all'obbligo di notifica o di una serie di operazioni, nonché a coloro che forniscono assistenza o consulenza."

Il comma 1 individua i soggetti tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate, e cioè gli intermediari e il contribuente.

Il comma 2 precisa che, qualora nel meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione siano coinvolti più intermediari, l'obbligo di comunicazione spetta a ciascuno di essi, fatti salvi i casi di esonero previsti nei commi successivi.

Il comma 3 dispone che l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime 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. La norma è preordinata, dunque, ad 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. Tale approccio è altresì riscontrabile nei commi 7 e 10.

Il comma 4 regola ulteriori ipotesi di esonero degli intermediari dall'obbligo di comunicazione. La norma attinge nello specifico alla normativa antiriciclaggio (art. 35, commi 4 e 5 del D.Lgs. n. 231/2007) anche se opera in un ambito e con presupposti diversi.

Essa riguarda essenzialmente gli intermediari/professionisti laddove si prevede l'esenzione dall'obbligo di comunicazione per le informazioni ricevute da un cliente o ottenute nell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi all'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza resa al cliente sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento giudiziario, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso.

L'ultimo periodo del comma 4, prevede una clausola di salvaguardia da responsabilità per eventuali violazioni del segreto professionale ove dispone che le comunicazioni effettuate dagli intermediari, se poste in essere per le finalità previste dalla norma e in buona fede, "*non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo.*"



I commi 5 e 9, prevedono rispettivamente, per gli intermediari e per il contribuente, l'esenzione dall'obbligo di effettuare le comunicazioni previste dalla norma, nei casi in cui dalla trasmissione delle informazioni possa emergere una loro responsabilità penale. L'esenzione è stabilita in presenza di un interesse ritenuto meritevole di tutela dall'ordinamento in quanto espressione del principio per cui "*nemo tenetur se detegere*" e rappresenta una garanzia contro il rischio di autoincriminazione.

Il comma 6 pone a carico dell'intermediario esonerato dall'obbligo di comunicazione uno specifico obbligo di informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza e, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, dell'insorgere a loro carico dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Il comma 7 prevede che, in ogni caso, spetta al contribuente effettuare la comunicazione in assenza di un intermediario tenuto all'obbligo ovvero quando quest'ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione. Quando l'obbligo ricade sul contribuente, quest'ultimo sarà esonerato solo se è in grado di provare l'avvenuta comunicazione da parte di un altro contribuente (comma 10).

L'articolo 4 disciplina una specifica ipotesi di esonero nei casi in cui l'intermediario o il contribuente sono obbligati a comunicare il medesimo meccanismo transfrontaliero in più Stati membri. L'esonero opera a condizione che essi siano in grado di provare che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione alle autorità competenti di un altro Stato membro sulla base di quanto stabilito dall'articolo 8 *bis ter* della direttiva 2011/16/UE.

L'articolo 5, comma 1 individua il meccanismo transfrontaliero rilevante ai fini della comunicazione laddove è presente almeno uno degli elementi distintivi, come definiti all'articolo 2, comma 1, alla lettera f).

Al comma 2 si prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze vengono forniti, senza modificazioni di natura sostanziale, un'ulteriore specificazione degli elementi distintivi dei meccanismi nonché i criteri in base ai quali detti meccanismi sono diretti a conseguire un vantaggio fiscale.

Il comma 3 esclude che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della comunicazione del meccanismo transfrontaliero, comporti l'accettazione della validità o del trattamento fiscale dello stesso.

L'articolo 6, comma 1 individua la tipologia delle informazioni oggetto della comunicazione. Si tratta di informazioni idonee a intercettare i dati maggiormente rilevanti sotto il profilo dell'analisi di rischio e a consentire all'amministrazione fiscale l'individuazione della giurisdizione con la quale scambiare le informazioni.



Pertanto, le informazioni oggetto di comunicazione sono: a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati dei quali devono essere comunicati il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza a fini fiscali, il numero di identificazione fiscale (NIF), i soggetti che costituiscono imprese associate dei contribuenti; b) gli elementi distintivi la cui presenza rende il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione; c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero; d) la data di avvio dell'attuazione; e) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione; f) il valore del meccanismo transfrontaliero; g) l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati nonché delle altre giurisdizioni potenzialmente interessate; h) l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui è riconducibile tale soggetto.

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. Tale specificazione riprende quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16/UE.

L'articolo 7 contiene l'indicazione dei termini entro i quali gli intermediari devono presentare all'Agenzia delle entrate le informazioni di cui all'articolo 6 inerenti il meccanismo transfrontaliero. Il comma 1 specifica che la comunicazione deve essere effettuata entro trenta giorni a decorrere: a) per i *promoters*, dal giorno successivo a quello nel quale il meccanismo è stato messo a disposizione del cliente ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione; b) per il *service providers* (attuatori), 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, con riferimento "*ai meccanismi commerciabili*", pone a carico degli intermediari l'obbligo di presentare all'Agenzia delle entrate, ogni tre mesi, una relazione periodica nella quale vengono aggiornate le informazioni ex art. 6, comma 1, lettere a), d), g) e h) del decreto, diventate disponibili dopo la comunicazione di cui al comma 1, o dopo la presentazione dell'ultima relazione.

Il comma 3 prevede che il contribuente deve trasmettere le informazioni sui meccanismi transfrontalieri entro trenta giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui ha ricevuto, da parte dell'intermediario esonerato, l'informazione circa la sussistenza a suo carico dell'obbligo di comunicazione.

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.



L'articolo 8 prevede, in conformità a quanto stabilito dalla direttiva, un obbligo di comunicazione da parte degli intermediari e dei contribuenti tenuti alle comunicazioni ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo, che riguarda le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 1° luglio 2020.

Il comma 2 di tale articolo rinvia a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate i termini e le modalità per la comunicazione delle suddette informazioni.

L'articolo 9, commi 1 e 2 prevede che le informazioni sui meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione vengano trasmesse dall'Agenzia delle entrate alle autorità competenti delle giurisdizioni estere entro un mese a partire dalla fine del trimestre nel quale le ha ricevute, secondo le modalità stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 7, comma 4.

Il comma 3 prevede un limite alla trasmissione delle informazioni ricevute da parte dell'Agenzia delle entrate qualora la loro divulgazione possa comportare la rivelazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o comunque di una informazione contraria all'ordine pubblico.

L'articolo 10 contiene le opportune modifiche di coordinamento della normativa interna. In particolare, il comma 3 dell'articolo 31-bis del d.P.R. n. 600/1973 è stato modificato inserendo i riferimenti all'art. 8-bis-bis e 8 bis ter della direttiva 2011/16/UE.

Articolo 11 introduce per intermediari e contribuenti tenuti alle comunicazioni un obbligo di conservazione dei documenti e dei dati utilizzati per l'attuazione del meccanismo transfrontaliero. Ciò al fine di consentire un adeguato svolgimento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il comma 1 prevede che i soggetti obbligati devono conservare, in linea con le previsioni di diritto interno in materia di accertamento, i documenti e i dati sopra indicati fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate, ovvero, nei casi di omessa comunicazione, fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere presentate.

L'articolo 12, nel disciplinare le sanzioni per la violazione degli obblighi di comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 6, richiama espressamente la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (da euro 2.000 a euro 21.000).

Detta sanzione, nella fattispecie della comunicazione omessa (comma 1) è aumentata della metà, mentre nel caso della comunicazione incompleta o inesatta (comma 2) è ridotta alla metà.



Il quadro sanzionatorio è allineato a quanto già ordinariamente previsto per le violazioni degli obblighi di comunicazione da parte degli operatori finanziari (es. comunicazioni all'anagrafe tributaria, comunicazione di dati della clientela, comunicazioni delle informazioni sui conti finanziari previste dalla DAC2/CRS e dall'IGA /FATCA).

L'articolo 13 prevede una clausola di invarianza di gettito, in quanto le amministrazioni interessate provvederanno all'attuazione con le risorse disponibili a legislazione vigente.

L'articolo 14 stabilisce, in ossequio a quanto previsto dalla direttiva, che le disposizioni del presente decreto hanno effetto a decorrere dal 1° luglio 2020.





TABELLA DI CONCORDANZA

Per il recepimento della direttiva 2018/822/UE

Schema di decreto legislativo per l'attuazione della direttiva 2018/822/UE 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 notifica.

Articolo ed eventuale paragrafo della direttiva 2018/822/UE	Articolo ed eventuale comma del decreto legislativo di recepimento	Eventuali annotazioni
Articolo 1 paragrafo 1) lettera a) punto i) e ii)	Articolo 1 Articolo 9, comma 2 e 3 Articolo 2	
Articolo 1 paragrafo 1) lettera b) introduce nuove definizioni nell'articolo 3 della direttiva 2011/16/UE		È stata inserita, al fine di rendere più lineare e scorrevole il testo, una definizione di "partecipante" (comma 1, lett. b) identificato nell'intermediario o il contribuente; si evidenzia che il termine è già contenuto in tal senso nella direttiva. Si è ritenuto opportuno offrire una definizione di vantaggio fiscale (comma 1 lett. i) già contenuta nell'Allegato IV Parte I in tema di elementi distintivi generici.
Punto 18 meccanismo transfrontaliero	Articolo 2, comma, 1 lett. a)	
Punto 19 meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica	Articolo 5	Si è provveduto ad inserire un apposito articolo che definisce il meccanismo rilevante ai fini della comunicazione.
Punto 20 elemento distintivo	Articolo 2, comma, 1 lett. f)	
Punto 21 intermediario	Articolo 2, comma, 1 lett. c)	
Punto 22 contribuente pertinente	Articolo 2, comma, 1 lett. d)	
Punto 23 impresa associata	Articolo 2, comma, 1 lett. e)	

Punto 24 meccanismo commerciabile	Articolo 2, comma, 1 lett. g)	
Punto 25 meccanismo su misura	Articolo 2, comma, 1 lett. h)	
Articolo 1, paragrafo 2) inserisce nella direttiva 2011/16/UE l'articolo 8 bis ter "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica"		
Articolo 8 bis ter, paragrafo 1	Articolo 6, comma 2 Articolo 7, comma 1	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 2	Articolo 7, comma 2	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 3	Articolo 4	Si è provveduto a recepire le disposizioni sull'obbligo in più Stati membri introducendo uno specifico articolo.
Articolo 8 bis ter, paragrafo 4	Articolo 4	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 5	Articolo 3, comma 4	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 6	Articolo 3, comma 6	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 7	Articolo 7, comma 3 Articolo 4	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 8	Articolo 4	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 9	Articolo 3, commi 1, 2, e 3	





Articolo 8 bis ter, paragrafo 10	Articolo 3, commi 7 e 8	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 12	Articolo 8	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 14	Articolo 6, comma 1	
Articolo 8 bis ter, paragrafo 18	Articolo 9, comma 1 e 2 Articolo 10	
Articolo 1, paragrafo 3) interviene sull'articolo 20 della direttiva 2011/16/UE in materia di "Formulari e formati elettronici tipo" adottati dalla Commissione	Non richiede recepimento	
Articolo 1, paragrafo 4) interviene sull'articolo 21 della direttiva 2011/16/UE in materia di Registro centrale sicuro della Commissione	Non richiede recepimento	
Articolo 1, paragrafo 5) interviene sull'articolo 23 della direttiva 2011/16/UE in materia trasmissione alla Commissione di una valutazione annuale nelle forme stabilite dalla CE	Non richiede recepimento	
Articolo 1, paragrafo 6) sostituisce l'articolo 25 bis della direttiva 2011/16/UE in materia di sanzioni	Articolo 12	
Articolo 1, paragrafo 6) sostituisce l'articolo 27 in materia di Relazioni al Parlamento europeo da parte della CE	Non richiede recepimento	
Articolo 2	Articolo 14	

RELAZIONE TECNICA

All'attuazione delle disposizioni contenute nel presente decreto aventi carattere procedurale, come indicato all'articolo 13 relativo alla clausola di invarianza finanziaria, l'Agenzia delle entrate provvede con le risorse disponibili a legislazione vigente, come per le altre attività ordinarie di propria competenza, senza pertanto generare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

La verifica del bilancio economico-finanziario effettuata ai sensi e per gli
effetti di cui all'art. 13, comma 1, lett. a) del D.L. n. 33, n. 196 ha
avuto esito

POSITIVO

NEGATIVO

em

Opagno
Direttore Generale dello Stato

30 GEN. 2020





Presidenza del Consiglio dei Ministri

DIPARTIMENTO PER I RAPPORTI CON IL PARLAMENTO

Largo Chigi, 19 - 00187 Roma - Tel. 06.6779.2821 - Fax 06.67792859

UFFICIO II

DRP/II/XVIII/D71/20

Presidenza del Consiglio dei Ministri

DRP 0000996 P-4.20.5

del 03/02/2020



26502269

Roma, data del protocollo

Senato della Repubblica
- Servizio dell'Assemblea
segreteriaassemblea@pec.senato.it

ROMA

OGGETTO: schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica.

Facendo seguito alla nota in data 31 gennaio 2020, con la quale è stato trasmesso lo schema di decreto legislativo in oggetto, si allegano alla presente le relazioni sull'Analisi dell'Impatto della Regolamentazione (AIR) e sull'Analisi Tecnico Normativa (ATN).

Il Direttore
Cons. Fulvia Beatrice

Relazione AIR

Provvedimento: Schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva 2018/822/UE, 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

Amministrazione competente: Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) – Dipartimento delle Finanze- DLTFE

Referente dell'Amministrazione competente: Ufficio Legislativo.

SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Con il presente decreto legislativo viene data attuazione alla direttiva 2018/822/UE 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'intervento normativo si colloca nel contesto delle misure adottate al fine di rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale posta in essere attraverso l'utilizzo di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva e finalizzati a 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.

In particolare, da parte dell'Unione europea, nel maggio 2016, il Consiglio Ecofin ha invitato *"la Commissione a prendere in considerazione iniziative legislative in materia di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, sulla base dell'azione 12 del progetto dell'OCSE sul BEPS, al fine di 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.

Con la direttiva che si recepisce con il seguente intervento normativo vengono introdotte disposizioni sulla comunicazione obbligatoria da parte di intermediari (soggetti coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione di tali meccanismi), di informazioni alle competenti autorità nazionali sui sistemi di pianificazione

fiscale potenzialmente aggressiva aventi un elemento transfrontaliero ("meccanismi") e successivamente sull'obbligo di scambio automatico delle informazioni ricevute con le autorità fiscali di altri Stati membri, secondo le regole previste dalla direttiva 2011/16/UE.

Il presente schema è stato oggetto di contributi pervenuti attraverso una consultazione pubblica da parte degli intermediari interessati dal recepimento della direttiva in quanto destinatari in primis dell'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri che si trovano ad attuare, commercializzare ovvero a svolgere attività di *service provider*.

1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE

L'attenzione verso il rafforzamento della trasparenza è considerato, a livello internazionale, un prerequisito per combattere in modo efficace la pianificazione fiscale aggressiva e l'occultamento degli attivi.

A tal riguardo, nella "Dichiarazione del G7 di Bari del 13 maggio 2017 sulla lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti" è stato chiesto all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (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 o 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.

I lavori svolti in sede OCSE si sono concretizzati nell'adozione del Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni "Model Mandatory Disclosure Rules for 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.

Parallelamente, in linea con l'azione 12 del piano d'azione dell'OCSE sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (BEPS), l'Unione europea si è mossa al fine di introdurre disincentivi più efficaci per gli intermediari che intervengono nell'ambito di sistemi di evasione o elusione fiscale.

La direttiva è un anello importante del c.d. pacchetto trasparenza lanciato dalla Commissione all'esito dei lavori svoltisi in sede OCSE/G20 sul progetto Base Erosion and Profit Shifting (c.d. BEPS). L'obiettivo diretto delle relative procedure di comunicazione e scambio automatico – in coerenza con i risultati dell'Action 12: 2015 Final Report del BEPS. Mandatory Disclosure Rules – è mettere tempestivamente a disposizione delle amministrazioni finanziarie informazioni "complete

e pertinenti” sui meccanismi (arrangement) potenzialmente “aggressivi” di natura transfrontaliera, contribuendo alla creazione di un ambiente di *fair taxation* e, dunque, al buon funzionamento del mercato comune.

L'obiettivo ultimo è scoraggiare l'attività degli intermediari che elaborano questi schemi e li mettono a disposizione dei contribuenti; oltre che colmare le lacune del Common Reporting Standard (c.d. CRS) e della direttiva 2014/107/UE (c.d. DAC 2) in tema di individuazione del “titolare effettivo”.

Il presupposto che fa scattare gli obblighi di comunicazione risulta integrato, indipendentemente dalla valutazione del fumus di elusività o meno del meccanismo transfrontaliero, per il solo fatto della presenza di uno degli elementi distintivi (cd. Hallmark) indicati nell'allegato IV della direttiva e che si connotano, in modo oggettivo, come potenziali indici di rischio fiscale.

Per alcuni di tali Hallmarks è inoltre necessario che contestualmente sussista un vantaggio fiscale.

Il vantaggio fiscale viene definito come «uno tra i principali vantaggi, avente natura fiscale, che ragionevolmente ci si attende dal meccanismo transfrontaliero, tenuto conto dei fatti e delle circostanze».

Infatti, i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva si sono evoluti negli anni diventando sempre più complessi e sono costantemente soggetti a modifiche e adattamenti per reagire alle contromisure difensive adottate dalle autorità fiscali.

Come evidenziato nel Considerando 5 della direttiva che si recepisce *“è necessario ricordare come taluni intermediari finanziari e altri fornitori di consulenza finanziaria sembrano aver aiutato attivamente i loro clienti a nascondere denaro offshore. Inoltre, nonostante il CRS introdotto dalla direttiva 2014/107/UE rappresenti un significativo passo avanti nell'istituzione di un quadro finanziario trasparente all'interno dell'Unione, quantomeno in termini di informazioni sui conti finanziari, esso può essere ancora migliorato”*.

Sulla base di tali presupposti, pertanto, è stata adottata la direttiva 2018/822/UE, con la quale viene ampliato l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e, in particolare, allo scambio automatico.

La direttiva 2011/16/UE è stata più volte modificata negli ultimi anni al fine di ricomprendere nel contesto della mutua assistenza lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari (direttiva 2014/107/UE), sui *ruling* preventivi transfrontalieri (direttiva 2015/2376/UE) e in materia di rendicontazione Paese per Paese delle imprese multinazionali (direttiva 2016/881/UE), nonché di consentire l'accesso da parte delle Autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio (direttiva 2016/2258/UE).

A livello nazionale, l'implementazione della cooperazione amministrativa nel settore fiscale avviata con l'adozione del d.lgs. n. 29/2014 e successive modifiche non ha consentito di intercettare tutte quelle situazioni finalizzate a ridurre l'onere fiscale e a nascondere denaro *offshore*.

Inoltre, nonostante il CRS introdotto con il DM 28 dicembre 2015 rappresenti un significativo passo avanti nell'istituzione di un quadro finanziario trasparente, quantomeno in termini di informazioni sui conti finanziari, esso può essere ancora migliorato.

In tal senso, recenti fughe di notizie hanno messo in luce le modalità con cui alcuni intermediari hanno apparentemente aiutato i loro clienti a utilizzare sistemi di pianificazione fiscale aggressiva. Il problema di base è stato individuato nel fatto che alcuni sistemi di pianificazione fiscale sono elaborati e promossi da intermediari (e professionisti) e utilizzati da contribuenti al fine di eludere o evadere le tasse.

Pertanto, proprio in questa direzione si muove la misura che si recepisce, ovvero è indirizzata a soggetti che possono essere inclusi nella nozione di intermediari finanziari quali banche, società di gestione accentrata di strumenti finanziari, società di intermediazione mobiliare (SIM), società di gestione del risparmio (SGR), imprese di assicurazione, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), società fiduciarie, trust, stabili organizzazioni di istituzioni finanziarie estere che svolgono le medesime attività delle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione, nonché professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio, individuati dall'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, fra cui: dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, notai e avvocati.

Si possono indentificare due macro-categorie:

- il "promoter", cioè colui che è responsabile della elaborazione, commercializzazione, organizzazione o complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o mette a disposizione il meccanismo per l'attuazione da parte di un'altra persona;

- "il service provider" (l'attuatore), cioè colui che fornisce qualsiasi di attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, organizzazione, o gestione dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero, a condizione che sia soddisfatto lo standard di conoscenza.

2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI

2.1 Obiettivi generali e specifici

L'intervento si è reso necessario per garantire un effettivo contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva ed ai sistemi di elusione ed evasione fiscale attraverso la considerazione che l'obbligo di comunicazione di informazioni dovrebbe essere imposto a tutti gli attori che sono di solito coinvolti nell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dell'attuazione di un'operazione transfrontaliera, nonché a coloro che forniscono assistenza o consulenza.

Si prevede che l'iniziativa, una volta attuata, fornisca alle amministrazioni fiscali nazionali informazioni tempestive sull'elaborazione e sull'uso di sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva con elementi transfrontalieri.

Ottenendo le informazioni "in una fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati", le Amministrazioni interessate avranno, infatti, l'opportunità di esaminare gli schemi oggetto di reporting e di decidere prontamente se essi siano o meno accettabili, proponendo, se del caso, disposizioni legislative o regolamentari di contrasto o adottando documenti interpretativi che indirizzino gli uffici in sede di verifica e controllo.

Le autorità dovrebbero trarre beneficio da questa comunicazione anticipata di informazioni adottando misure tempestive e scoraggiando l'attuazione di meccanismi che si qualificerebbero come elusione fiscale, ad esempio modificando la normativa fiscale a livello nazionale o concentrandosi su un controllo fiscale specifico nella fase iniziale del processo.

2.2 Indicatori e valori di riferimento

Per il riscontro sul grado di raggiungimento degli obiettivi sopra indicati, dovrà tenersi conto degli effetti positivi, in termini di implementazione dell'attività di *compliance*, accertamento e irrogazione di sanzioni, che consegue all'utilizzo, da parte delle Autorità fiscali, dei dati, delle informazioni e dei documenti raccolti.

3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE

L'opzione privilegiata è stata quella di adottare un provvedimento normativo autonomo, imponendo ai partecipanti coinvolti in un meccanismo transfrontaliero un obbligo esplicito di comunicazione alle loro autorità fiscali nazionali con la garanzia che le stesse scambino queste informazioni con le autorità fiscali di altri Stati membri utilizzando un meccanismo sviluppato *ad hoc*.

A tal riguardo, si rileva che il d.lgs. n. 29/2014 rappresenta nel nostro ordinamento la cornice normativa e il riferimento principale in materia di cooperazione amministrativa ai fini dello scambio di informazioni nel settore fiscale, integrato a seguito delle modifiche introdotte dal recepimento delle direttive che si sono succedute sul tema.

La scelta di adottare un autonomo decreto legislativo ai fini del recepimento della direttiva (UE) 2018/822 è stata dettata dal fatto che la stessa comporta un ampliamento della materia regolata sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, in linea con quanto disposto dall'art. 32, comma 1, lettera e) della legge n. 234/2012.

Infatti, oltre a innovare la definizione di scambio automatico, sono previsti nuovi istituti quali il meccanismo transfrontaliero, il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, l'elemento distintivo, l'intermediario su cui grava l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero, il contribuente pertinente, l'impresa associata, il meccanismo commerciale e quello su misura.

Si tratta di un quadro normativo complesso per cui intervenire sul testo del d.lgs. n. 29/2014, come è avvenuto in alcune circostanze, con la tecnica della novellazione avrebbe comportato "un appesantimento" dello stesso tale da pregiudicare chiarezza e comprensione.

In aggiunta, è stato previsto il rimando all'adozione di un decreto ministeriale contenente una disciplina di dettaglio che mal si adatterebbe ad una cornice normativa quale il decreto legislativo.

A tal riguardo, si osserva che la materia della cooperazione amministrativa nel settore fiscale è già stata oggetto in precedenza di aggiornamento attraverso il ricorso a strumenti di carattere non normativo quali i decreti del Ministro per definire modalità, termini, elementi e condizioni.

In particolare, si fa riferimento, in materia di Country by Country Reporting, al DM 23 febbraio 2017 che, attuando la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 in tema di rendicontazione paese per paese (Action 13 – BEPS), al contempo recepisce la direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016 (recante modifica alla Direttiva sulla cooperazione amministrativa, cd. "DAC4") che ha esteso l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni, introducendo nel

testo della Direttiva 2011/16 l'art. 8-bis bis, rubricato "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese".

4. COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA

4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari

L'obbligo di comunicazione che investe tutti i partecipanti al meccanismo transfrontaliero nell'ambito di uno scambio obbligatorio di informazioni tra autorità fiscali dovrebbe scoraggiare gli intermediari dal realizzare sistemi fiscali aggressivi.

Analogamente, i contribuenti saranno meno propensi a creare o utilizzare tali sistemi se sanno che questi ultimi dovranno essere notificati sulla base di un regime di comunicazione obbligatoria di informazioni.

Attualmente le autorità fiscali dispongono di una conoscenza limitata sui meccanismi di pianificazione fiscale non nazionali e tali dati potrebbero fornire loro informazioni tempestive per poter rispondere velocemente con misure operative e modifiche normative e/o regolamentari. Inoltre, le informazioni potrebbero essere utilizzate per la valutazione del rischio e ai fini della revisione contabile.

4.2 Impatti specifici

A. Effetti sulle PMI:

L'iniziativa riguarderà tutte le imprese e creerà condizioni di parità all'interno dell'UE. L'impatto diretto sulle PMI dovrebbe essere minore poiché esse sono meno coinvolte in meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva. Al contrario, le grandi imprese che operano a livello transfrontaliero hanno molta più probabilità di risentire delle norme previste.

Ad ogni modo, costituisce *conditio sine qua* non ai fini della qualificazione come intermediario il presupposto che chi agisce debba essere a conoscenza o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza del *reportable cross border Arrangement* in considerazione dei fatti e circostanze pertinenti, sulla base delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per fornire i servizi che eroga (cd. "standard di conoscenza").

B. Effetti sulla concorrenza:

La modifica proposta non ha alcuna incidenza negativa sul corretto funzionamento del mercato concorrenziale e sulla competitività imprenditoriale del paese.

Al contrario, l'attuazione della direttiva fornisce una risposta adeguata al problema della pianificazione fiscale aggressiva, e uno strumento funzionale a conseguire l'obiettivo dei trattati di un migliore funzionamento concorrenziale del mercato, senza distorsioni.

C. Oneri informativi:

Si prevede che lo scambio di informazioni tra Stati membri possa essere adattato in modo relativamente semplice ai sistemi di rendicontazione e di scambio di informazioni esistenti che esistono già sulla base della direttiva sulla cooperazione amministrativa.

A questo proposito appare utile ricordare che, a seguito del recepimento della DAC 3, sono già oggetto di scambio tra gli Stati membri i ruling preventivi transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

La previsione di ulteriori obblighi di comunicazione a carico di intermediari e contribuenti rispetto a schemi già oggetto di scambio regolamentato andrebbe oltre il criterio di proporzionalità richiamato dal considerando n. 19 della Direttiva DAC 6, introducendo un inutile appesantimento sia per gli operatori, sia per l'Autorità fiscale.

Il costo per gli intermediari dovrebbe essere limitato in quanto le informazioni da comunicare alle autorità nazionali sulla base del regime dovrebbero già essere disponibili nelle schede di sintesi fornite ai contribuenti per spiegare il sistema.

Nei confronti dei professionisti la disciplina introdotta con il presente schema di dl.gs. si esclude possa ingenerare effetti non proporzionali sotto il profilo degli oneri di compliance (anche in termini di costi vivi di adempimento) e di rischi sanzionatori (finanche in termini di responsabilità oggettiva) e conseguentemente andare ad incidere anche pesantemente sulle ordinarie attività di consulenza, peraltro disincentivandole.

In tal senso, si fa presente che per il «service provider» (l'attuatore) costituisce *conditio sine qua non* ai fini della qualificazione come intermediario il presupposto che chi agisce debba essere a conoscenza o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza che il meccanismo sia un «reportable cross border Arrangement» in considerazione dei fatti e circostanze pertinenti, sulla base delle informazioni disponibili e delle competenze necessarie per fornire i servizi che eroga. Pertanto, non sono richiesti al service provider obblighi di *due diligence* ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già espletati a fini regolamentari o commerciali.

B. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea:

Dal recepimento della normativa non si è provveduto ad inserire procedure e costi non necessari gravanti sui destinatari della regolazione, che hanno già a disposizione nell'ambito dell'attività professionale da loro svolta (soprattutto gli intermediari finanziari) tutte le informazioni che la disciplina in esame impone di inviare all'autorità fiscale per lo scambio di informazioni.

4.3 Motivazione dell'opzione preferita

Alla luce del progressivo aumento dell'oggetto dello strumento dello scambio automatico in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale l'opzione preferita di una disciplina autonoma nel quadro di una cornice normativa delineata dal d.lgs. n. 29/2014 è apparsa preferibile garantendo una più accurata definizione degli elementi strutturali della materia.

In questa direzione si è operato nella definizione di "intermediario", operando un richiamo indicativo a quelle categorie di soggetti che sono state già identificate dal diritto interno ai fini dell'attribuzione di specifici obblighi di rilevazione e di comunicazione in materia di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari e di antiriciclaggio.

Proprio in virtù di tale finalità, il rinvio alla normativa antiriciclaggio è riferito esclusivamente alla categoria dei soggetti ivi indicati, a prescindere dalle attività individuate nei loro confronti nella medesima normativa.

5. MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO

5.1 Attuazione

Trattandosi di misure che riguardano la cooperazione amministrativa nel settore fiscale, i soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio sono: il Dipartimento delle Finanze del MEF, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza.

5.2 Monitoraggio

Il provvedimento non prevede azioni specifiche per il controllo e il monitoraggio degli effetti derivanti dalla sua attuazione. Pertanto, il controllo ed il monitoraggio verranno effettuati con i mezzi ed il personale a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, nelle forme già vigenti e senza ulteriori oneri.

6. CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL'AIR

In ragione della complessità della materia trattata, si è deciso di sottoporre a consultazione pubblica lo schema di decreto legislativo, al fine di acquisire valutazioni, osservazioni e suggerimenti da parte dei soggetti interessati.

Il termine per l'invio delle osservazioni è stato fissato al 28 settembre 2018.

La consultazione è stata curata dall'Ufficio V – Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale del Dipartimento delle Finanze.

Alla consultazione, inviando contributi, hanno partecipato i seguenti soggetti:

- AIPB
- Assirevi
- Assofiduciaria
- Assogestioni
- Assonime
- Studio Borioli & Colombo Associati
- Studio Chiomenti
- Deloitte
- Studio Gianni Origoni
- Kpmg
- Studio Ludovici Piccone
- Studio Maisto
- Pwc
- ABI
- Studio Tremonti Romagnoli Piccardi
- Studio Trivoli & Associati

All'esito della consultazione sono stati accolti i seguenti rilievi che sono stati trasposti nello schema di decreto legislativo:

- il quadro sanzionatorio è stato allineato a quanto già ordinariamente previsto per le violazioni degli obblighi di comunicazione da parte degli operatori finanziari (comunicazioni all'anagrafe tributaria, comunicazioni di dati della clientela, comunicazioni delle informazioni sui conti finanziari previste dalla DAC2/CRS e dal IGA/FATCA). L'allineamento ha fatto venire meno la proposta di applicazione di sanzioni accessorie non monetizzabili, considerata non proporzionata;
- è stato eliminato l'obbligo retroattivo di comunicare (e quindi di censire) gli schemi di aggiramento del CRS e le strutture offshore opache attuati dal 29 ottobre 2014. Tale previsione era contenuta nello standard OCSE (cd. MDR) ma non nella DAC6, che contempla una retroattività

con ambito più ampio (tutti gli Hallmark - tipologie di schemi) ma più limitata nel tempo (dal 25 maggio 2018). La circostanza che, al momento, non sia ancora in programma la firma di alcun accordo con paesi extra UE per lo scambio di tale tipologia di dati ha reso ragionevole l'eliminazione di tale previsione in assenza di un "ritorno" di informazioni per l'amministrazione finanziaria italiana. E' stata ovviamente mantenuta la disposizione retroattiva obbligatoria prevista dalla DAC6 e sopra richiamata;

- è stata accolta la richiesta di affidare una descrizione più dettagliata degli elementi distintivi e di cosa si intende per "vantaggio fiscale" ad un decreto ministeriale di attuazione. La complessità tecnica e il livello di dettaglio necessario per chiarire tali punti suggeriscono di rimettere la trattazione al DM attuativo. Inoltre, per la definizione di dettaglio degli elementi distintivi sarebbe auspicabile attendere un coordinamento con gli altri Paesi del G5 (contatti sono attualmente già in corso)

7. PERCORSO DI VALUTAZIONE

E' stato predisposto un quadro di sintesi delle principali questioni emerse a seguito della consultazione con gli stakeholder. Si è quindi proceduto a riformulare lo schema del decreto anche al fine di recepire tra le suddette osservazioni quelle ritenute congruenti.

Inoltre, ai fini della definizione del testo dello schema di decreto legislativo sono state acquisiti i contributi e le osservazioni pervenute dalle competenti Direzioni del Dipartimento delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, in sede di tavolo tecnico all'uopo istituito.

Analisi tecnico-normativa

Titolo: Schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva 2018/822/UE, 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 notifica.

PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO.

1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.

La legge di delegazione europea 2018, Allegato A, delega il Governo ad adottare un decreto legislativo per dare attuazione alla direttiva 2018/822/UE, 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 notifica.

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.

Tali strutture consistono generalmente in 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.

Questo determina spesso 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.

Con la direttiva che si intende recepire attraverso il seguente intervento normativo vengono introdotte disposizioni sulla comunicazione obbligatoria di informazioni alle competenti autorità nazionali sui sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva aventi un elemento transfrontaliero ("meccanismi") da parte di intermediari coinvolti nell'elaborazione, nella commercializzazione, nell'organizzazione o nella gestione dell'attuazione di tali meccanismi, nonché sull'obbligo di scambio automatico di informazioni con le autorità fiscali di altri Stati membri, secondo le regole previste dalla direttiva 2011/16/UE.

L'obiettivo perseguito è quello di garantire maggiore trasparenza nelle operazioni di carattere internazionale e rafforzare il contrasto all'erosione della base imponibile che, riducendo notevolmente i gettiti fiscali nazionali, impedisce agli Stati membri di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita.

2) Analisi del quadro normativo nazionale.

Il decreto, le cui disposizioni entrano in vigore a decorrere dal 1° luglio 2020, non modifica direttamente il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29 ("Attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE") che ha recepito la direttiva 2011/16/UE e che rappresenta la normativa di riferimento in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, integrata ed ampliata a seguito delle modifiche introdotte dalle direttive succedutesi nel tempo sul tema, ma si coordina con esso.

Inoltre, il secondo periodo del comma 2 dell'articolo 10, contiene le modifiche di coordinamento dell'articolo 31-bis del d.P.R. n. 600/1973 attraverso l'inserimento dei riferimenti all'art. 8-bis bis e 8 bis ter della direttiva 2011/16/UE.

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.

Si rinvia a quanto sopra indicato.

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.

Il provvedimento non presenta profili di incompatibilità con i principi costituzionali.

Le misure contenute nello schema di decreto legislativo sono conformi a tali principi sotto il profilo dell'esercizio della funzione legislativa delegata (art. 76) e il profilo del rispetto del principio di pareggio del bilancio (art. 81), nonché sotto il profilo del rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97) e del principio di capacità contributiva (art. 53).

5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.

Non si rilevano problemi di compatibilità dell'intervento proposto con le competenze e le funzioni proprie delle Regioni, sia ordinarie che a statuto speciale, né con le competenze e le funzioni proprie degli enti locali.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

L'intervento normativo è pienamente compatibile con i principi in questione.

7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.

E' stata verificata l'assenza di rilegificazioni, nonché il rispetto dei criteri di semplificazione normativa.

8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.

Non risultano iniziative concernenti analoga materia all'esame del Parlamento.

9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.

Non si è a conoscenza di giurisprudenza o giudizi di costituzionalità in materia di delega fiscale. Non risultano, altresì, pendenti giudizi di costituzionalità nella stessa materia.

PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE.

10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.

Le disposizioni del provvedimento non si pongono in contrasto con la normativa comunitaria e tengono conto dei risultati emersi dai lavori del Progetto BEPS dell'OCSE, il quale prevede l'utilizzo di metodologie condivise nello stabilire standard minimi di trasparenza e collaborazione informativa.

11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea su medesima o analoga materia.

12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.

L'intervento normativo non sembra presentare profili di incompatibilità con gli obblighi internazionali.

13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

Non si segnala una significativa giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle materie interessate dal decreto legislativo.

Non risulta vi siano giudizi pendenti dinanzi alla CGUE nelle medesime o analoghe materie oggetto del decreto.

14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.

Non esistono decisioni giurisprudenziali, né giudizi pendenti dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo in relazione all'intervento in argomento.

15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.

Non risultano indicazioni in merito.

PARTE III. ELEMENTI DI QUALITÀ SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO.

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.

L'articolo 2 contiene le definizioni dei termini utilizzati nel provvedimento, individuando sia gli elementi soggettivi (ad esempio, intermediario e contribuente) sia quelli oggettivi (ad esempio, meccanismo transfrontaliero), i quali rappresentano l'ossatura concettuale degli obblighi e delle procedure disciplinate dal provvedimento medesimo.

La prima definizione contenuta nell'articolo in esame individua cosa si intende per meccanismo transfrontaliero.

Il comma 1, lettera a) precisa che per meccanismo transfrontaliero si intende "uno schema, accordo o progetto riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una" delle condizioni elencate in tale lettera.

Le condizioni fanno riferimento alla residenza fiscale del partecipante al meccanismo, all'attività svolta in una giurisdizione estera mediante una stabile organizzazione, all'attività svolta in una giurisdizione estera senza esservi residente o avere una stabile organizzazione, all'alterazione della corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o all'identificazione del titolare effettivo.

Sotto il profilo soggettivo, alla lettera b) del comma 1, viene specificato che i partecipanti al meccanismo sono l'intermediario o il contribuente.

La lettera c) del comma 1 recepisce la definizione di intermediario prevista dal nuovo articolo 3 della direttiva 2011/16/UE.

Con la definizione in esame sono inclusi nella categoria degli intermediari:

1) le istituzioni finanziarie tenute alla notifica delle informazioni rilevanti ai fini della normativa sullo scambio automatico di informazioni in base alla direttiva 2014/107/UE e al Common Reporting Standard (CRS), di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n) del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, tra cui: banche, società di gestione accentrata di strumenti finanziari, società di intermediazione mobiliare (SIM), società di gestione del risparmio (SGR), imprese di assicurazione, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), società fiduciarie, trust, stabili organizzazioni di istituzioni finanziarie estere che svolgono le medesime attività delle istituzioni finanziarie tenute alla notifica;

2) i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio, individuati dall'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, fra cui: dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, notai e avvocati.

Ciò premesso, le figure qualificate come intermediario sono:

- il "promoter", cioè colui che è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un'altra persona (punto 1);

- "il service provider" (l'attuatore), cioè colui che fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero (punto 2).

La lettera d), coerentemente con quanto previsto sul punto dalla direttiva 2011/16/UE, individua come "contribuente" qualunque soggetto che "attuа o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero".

Il contribuente è tenuto all'obbligo di notifica al ricorrere di almeno una delle condizioni elencate alla medesima lettera d). Fra queste è ricompreso il caso in cui un contribuente dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica. 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. Il beneficio non è necessariamente legato al conseguimento di un vantaggio fiscale.

Il comma 1, lettera e) definisce la nozione di "impresa associata", ovvero un soggetto che, alternativamente: esercita un'influenza dominante nella gestione di un altro soggetto; ne ha il controllo mediante il possesso di una partecipazione superiore al 25 per cento del capitale o del patrimonio; possiede più del 25 per cento dei diritti di voto (nei casi in cui possieda più del 50 per cento di tali diritti è considerato detentore del 100 per cento); ha diritto ad almeno il 25 per cento degli utili.

Mentre per la partecipazione al capitale, al patrimonio e agli utili la definizione di impresa associata recepisce integralmente quanto previsto dal nuovo articolo 3 della direttiva 2011/16/UE, per il

concetto di influenza dominante si è fatto ricorso a quanto previsto dall'articolo 2 del D.M. 14 maggio 2018 in materia di prezzi di trasferimento, attingendo a una nozione già consolidata nel nostro ordinamento. Tale disposizione, nel prevedere che l'influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa può verificarsi anche in presenza di determinati «vincoli azionari o contrattuali», ha inteso prescindere da rapporti di controllo meramente formali, privilegiando una nozione di controllo sostanziale.

Alla lettera f) del comma 1 viene specificato cosa si intende per "elemento distintivo", la cui sussistenza nel meccanismo transfrontaliero fa scaturire l'obbligo di notifica. La definizione identifica gli elementi distintivi come indici di potenziale rischio di elusione o evasione fiscale, delimitandoli a quelli individuati nell'Allegato IV alla direttiva.

Le lettere g) e h) del comma 1 contengono la definizione di "meccanismo commerciabile" e di "meccanismo su misura", chiarendo che con il primo termine si indica un meccanismo transfrontaliero che è suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche, mentre con il secondo termine si intende un meccanismo diverso dal meccanismo commerciabile.

La lettera i) del comma 1 contiene la definizione di "vantaggio fiscale". Esso è uno tra i principali vantaggi, avente natura fiscale, che ragionevolmente ci si attende dal meccanismo transfrontaliero, tenuto conto dei fatti e delle circostanze.

Tale definizione assume rilevanza ai fini della sussistenza di alcuni degli elementi distintivi. L'indicazione puntuale degli elementi distintivi e una descrizione più dettagliata su cosa si intende per "vantaggio fiscale" è stata demandata al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze previsto dall'articolo 5, comma 2, del provvedimento in esame; ciò in considerazione della complessità tecnica dei suddetti concetti e del livello di dettaglio necessario per chiarire tali punti.

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.

I riferimenti normativi contenuti nel provvedimento sono correttamente riportati, tenendo conto delle modificazioni e integrazioni subite nel tempo dai medesimi.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.

Per la predisposizione del decreto legislativo è stata utilizzata la tecnica della normazione diretta. E' stata utilizzata anche la tecnica della novella legislativa per mantenere intatto il corpus legislativo costituito dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dal decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, recante attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.

Non sono presenti norme con effetti abrogativi impliciti.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

Le norme dello schema di decreto non producono effetti di riviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o di deroga rispetto alla normativa di riferimento vigente.

6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.

Non sono presenti deleghe aperte sul medesimo o analogo oggetto della norma di proroga.

7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.

Viene demandato ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la descrizione più particolareggiata degli elementi distintivi dei meccanismi e l'individuazione dei criteri in base ai quali detti meccanismi sono diretti a conseguire un vantaggio fiscale.

8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.

Sono state utilizzate elaborazioni statistiche già in possesso dell'Amministrazione proponente.



*Al Ministro
per i rapporti con il Parlamento*
DRP/II/XVIII/D71/20

Roma, 26 febbraio 2020

Cara Presidente

facendo seguito alla nota del 31 gennaio 2020, con la quale Le ho trasmesso lo schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica (atto Governo n. 152), Le invio copia del parere reso dalla Conferenza unificata nella seduta del 20 febbraio 2020.

Cordiali saluti

Federico D'Incà

Sen. Maria Elisabetta ALBERTI CASELLATI
Presidente del Senato della Repubblica
ROMA



Presidenza del Consiglio dei Ministri

CONFERENZA UNIFICATA

Parere, ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sullo schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica.

Repertorio atti n. 15/03 del 20 febbraio 2020

LA CONFERENZA UNIFICATA

Nella odierna seduta del 20 febbraio 2020:

VISTO l'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281 il quale dispone che il Presidente del Consiglio dei Ministri può sottoporre a questa Conferenza, anche su richiesta delle autonomie regionali e locali, ogni altro oggetto di preminente interesse comune delle regioni, delle province, dei comuni e delle comunità montane;

VISTA la nota n. 0001369 del 30 gennaio 2020 con la quale la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi, ha fatto pervenire lo schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica, approvato, in esame preliminare, dal Consiglio dei Ministri, nella seduta del 29 gennaio 2020, ai fini dell'acquisizione del parere di questa Conferenza;

CONSIDERATO che detto provvedimento, con nota n. 0002033 del 4 febbraio 2020, è stato inviato alle Regioni ed agli Enti locali con richiesta di acquisire l'assenso tecnico, ove non si registrassero osservazioni e si ritenesse di poter procedere senza un previo incontro tecnico;

CONSIDERATO che, nella odierna seduta di questa Conferenza, le Regioni e gli Enti locali hanno espresso parere favorevole sullo schema di decreto legislativo in esame;

ESPRIME PARERE FAVOREVOLE

ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sullo schema di decreto legislativo recante attuazione della 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 notifica, trasmesso, con nota n. 0001369 del 30 gennaio 2020, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Il Segretario
Cons. Elisa Grande



Il Presidente
On. Francesco Boccia

AP
d.e.