

# La globalizzazione delle imprese tra economia, diritto e fisco post emergenza Covid-19

Brescia – 16 ottobre 2020

DAC6 e nuovi obblighi in capo ai professionisti:  
profili operativi e di rischio

## *Mandatory Disclosure Rules*

---

Il panorama della fiscalità internazionale è stato caratterizzato, negli ultimi anni, dall'obiettivo di rafforzare il coordinamento delle politiche fiscali tra gli Stati e incentivare la trasparenza fiscale tra le Amministrazioni finanziarie, al fine di contribuire alla creazione di un sistema fiscale più equo ed efficiente.

In tale contesto, l'OCSE, con l'Action 12 ha raccomandato agli Stati aderenti di adottare uno standard internazionale di comunicazione di dati obbligatoria, il cd. "*Mandatory Disclosure Rules*" ("MDR"), al fine di rafforzare la trasparenza fiscale.

Obiettivo di tale nuovo strumento è quello di intercettare situazioni ad alto rischio fiscale offerte ai contribuenti dagli **intermediari**, dotando in anticipo le Amministrazioni fiscali di informazioni aggiornate circa le pianificazioni fiscali transnazionali che presentino potenziali profili abusivi o di elusione.

La Direttiva (UE) 2018/822 del 25 maggio 2018 (*i.e.* DAC6) ha quindi imposto in via principale agli intermediari e, in secondo luogo, ai contribuenti l'obbligo di comunicare alle Amministrazioni finanziarie competenti degli Stati Membri informazioni «*complete e pertinenti*» sui meccanismi potenzialmente «*aggressivi*» di natura transfrontaliera.

## Definizione di intermediario

---

Gli elementi fondanti l'architettura del sistema di *mandatory disclosure* sono incentrati su determinati obblighi informativi a carico degli intermediari e/o dei contribuenti (*who has to report*).

Con specifico riferimento agli intermediari, i termini utilizzati per definire i soggetti obbligati ad effettuare le comunicazioni sono:

### Action 12

*Promoter* - chi pubblicizza, crea, vende, organizza e gestisce/finanzia lo schema o lo mette a disposizione di un soggetto terzo;

*Advisor*: chi fornisce assistenza o consulenza in relazione all'organizzazione, gestione, vendita, implementazione ed esecuzione delle transazioni notificabili.

### Direttiva UE

*Intermediary* - chi elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione a fini di attuazione o gestisce l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica., anche se sia (o si ritenga) a conoscenza dell'attuazione o realizzazione meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica.

### Decreto legislativo

*Promoter* - chi è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o che lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un terzo;

*Service provider*: chi fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo stesso.

## Definizione di intermediario - Decreto Legislativo n. 100/2020

In ambito domestico, la bipartizione tra *promoter* e *service provider* assume un notevole rilievo da un punto di vista pratico, in quanto il *service provider* - a differenza del *promoter* - è soggetto agli obblighi di *disclosure* soltanto se:

«avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante» ai fini dell'obbligo di comunicazione (articolo 2, comma 1, lett. c)

Tale previsione, mutuata dalla DAC 6, rappresenta la trasposizione dello **standard di conoscenza**.

Pertanto, per il *service provider* costituisce *conditio sine qua non* ai fini degli obblighi di comunicazione il superamento del c.d. «*reasonably be expected to know test*», elaborato in seno all'OCSE nell'ambito del MDR.

Al fine di stabilire se sussista un obbligo di comunicazione in capo al *service provider* sarà quindi necessario svolgere una complessa analisi caso per caso, non regolamentata all'interno del Decreto Legislativo, ma demandata ad uno specifico decreto ministeriale di futura attuazione.

La relazione illustrativa chiarisce che nella categoria degli intermediari possono ricadere le istituzioni finanziarie soggette agli obblighi di CRS, nonché i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio.

## Titolarità obbligo di comunicazione

---

Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate competente del proprio Paese gli **intermediari** e il contribuente. Nello specifico, l'obbligo di notifica grava **generalmente** sull'intermediario, spostandosi sul contribuente se l'intermediario beneficia di una **causa esonerativa** da notificare al contribuente.

Qualora, il meccanismo transfrontaliero sia oggetto dell'attività di più intermediari, l'obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta ad **ognuno** dei soggetti coinvolti. Tuttavia, l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state già 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 (quindi anche Extra-UE).

Qualora non si verificasse nessuna delle suddette condizioni per l'esonero, ovvero l'intermediario non fosse in grado di dimostrare che un secondo intermediario abbia provveduto alla notifica (magari in quanto residente in un Paese Extra UE con il quale **non** è in vigore alcun specifico accordo per lo scambio di informazioni), questi sarà obbligato a comunicare il meccanismo alla propria Amministrazione finanziaria.

# Titolarità obbligo di comunicazione – Cause di esonero

---

L'intermediario è **esonerato** dall'obbligo di comunicazione:

- per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso, in occasione dell'esame della sua posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa e/o di rappresentanza in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo. (Cfr. art. 18, comma 4, Dlgs 231/2007, sull'esonero di verifica identità del cliente e del titolare effettivo fino al conferimento dell'incarico).
- nel caso in cui l'assolvimento dell'obbligo di comunicazione possa far emergere una responsabilità penale, a garanzia dal rischio di autoincriminazione.

In ogni caso, le comunicazioni effettuate, se poste in essere per le finalità previste dalla normativa 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 (**clausola di salvaguardia**).

## Titolarità obbligo di comunicazione – Cause di esonero (il segreto professionale)

Il Legislatore italiano, invece, non si è avvalso della facoltà prevista dall'articolo 8 *bis ter*, comma 5, della Direttiva, **non prevedendo** alcuna esenzione dagli obblighi di comunicazione in capo agli intermediari nei casi in cui il relativo assolvimento possa comportare la **violazione del segreto professionale**.

La definizione di segreto professionale, seppur mancante all'interno del Decreto legislativo alcun riferimento, può essere agevolmente ricondotta a quanto disciplinato all'interno del:

- Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dove all'articolo 10 viene affermato che *«Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge»* o
- Codice deontologico forense, i cui articoli 13 e 28 statuiscono rispettivamente che *“L'avvocato è tenuto, [...], alla rigorosa osservanza del segreto professionale e al massimo riserbo su fatti e circostanze in qualsiasi modo apprese nell'attività di rappresentanza e assistenza in giudizio, nonché nello svolgimento dell'attività di consulenza legale e di assistenza stragiudiziale e comunque per ragioni professionali»* e *«E' dovere, oltre che diritto, primario e fondamentale dell'avvocato mantenere il segreto e il massimo riserbo sull'attività prestata e su tutte le informazioni che gli siano fornite dal cliente e dalla parte assistita, nonché su quelle delle quali sia venuto a conoscenza in dipendenza del mandato»*.

(Cfr. art. 622 c.p. «Rivelazione di segreto professionale»)

## Termini di notifica

---

Gli intermediari effettuano la comunicazione del meccanismo transfrontaliero entro **trenta giorni** a decorrere:

- 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 (per i *promoters*);
- 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 (per i *service providers*).

In caso di meccanismi commerciabili – ovvero quei meccanismi tali da poter essere messi a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche - è previsto l'obbligo di presentare all'Agenzia delle entrate, **ogni tre mesi**, una relazione periodica nella quale vengono aggiornate le informazioni diventate nel frattempo disponibili dopo la prima comunicazione, o dopo la presentazione dell'ultima relazione.

Le informazioni relative al meccanismo transfrontaliero, relative al periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020, dovranno essere comunicate all'Agenzia delle Entrate entro trenta giorni a decorrere dal **1° gennaio 2021**; le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri, la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020, dovranno essere comunicate entro il **28 febbraio 2021**.



## Regime sanzionatorio

---

L'art. 12 del Decreto Legislativo n. 100/2020 prevede che, nel caso di violazione degli obblighi di comunicazione, trovino applicazione le sanzioni di cui all'art. 10, comma 1 («*Violazione degli obblighi degli operatori finanziari*») del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, modulate a seconda della gravità della condotta. Nello specifico, la sanzione amministrativa base da euro 2000 ad euro 21.000 sarà applicata nelle seguenti misure:

- aumentata del 50%, in caso di **omessa comunicazione**;
- ridotta della metà, in caso di **comunicazione inesatta o incompleta**.

Un profilo ancora non del tutto chiarito riguarda la possibilità di beneficiare, in relazione alle sanzioni eventualmente irrogabili, degli istituti di definizione agevolata.

In merito al regime sanzionatorio applicabile, si evidenzia come opportunamente l'Assonime abbia segnalato l'opportunità, per il Legislatore, di valutare la non applicazione delle sanzioni – o quanto meno una loro sostanziale riduzione – con riferimento al primo periodo di applicazione del Decreto, in virtù delle pesanti ricadute che l'emergenza epidemiologica in corso sta provocando sui soggetti sui quali graverebbero gli obblighi di comunicazione.

## Conclusioni

---

Da quanto si evince dalla pubblicazione del Decreto Legislativo, a differenza di altri Stati membri – tra i quali ad esempio il Lussemburgo – scarsa attenzione è stata posta sulla tutela del segreto professionale degli intermediari, avvalendosi della facoltà concessa dalla stessa DAC6.

Inoltre, dal momento che la regolamentazione di alcuni aspetti è stata demandata all'approvazione di un successivo decreto ministeriale, il Decreto legislativo di recente emanazione lascia irrisolti taluni punti centrali afferenti l'esatta individuazione del perimetro soggettivo e oggettivo di applicazione degli obblighi di comunicazione previsti dalla Direttiva, al punto che potrebbe esserne influenzato il corretto comportamento che devono adottare gli operatori interessati dai nuovi obblighi e i profili di rischio che tali soggetti già oggi devono affrontare.

Da un punto di vista operativo, le principali difficoltà che gli intermediari potrebbero dover affrontare nell'ambito degli obblighi di comunicazione sarebbero ricollegabili – a titolo esemplificativo – (i) al contemporaneo coinvolgimento di più intermediari (anche di diversi Paesi) e quindi ad evidenti tematiche di comunicazione tra gli stessi (ii) alla parziale ed incompleta disposizione di informazioni e documenti forniti dal contribuente in merito al meccanismo da attuare (iii) alla eventuale mancante documentazione comprovante l'avvenuta notifica del meccanismo da parte di altro intermediario (anche di un'altra giurisdizione) all'Autorità fiscale competente.