

Schema di decreto legislativo attuativo della direttiva 2018/822/UE, del Consiglio, del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC6).

A. Con riferimento allo schema di decreto legislativo in oggetto (di seguito, lo "**Schema di Decreto**"), è anzitutto doveroso esprimere l'apprezzamento per gli sforzi profusi nel dare puntuale attuazione alle disposizioni recate dalla direttiva 2018/822/UE, del Consiglio, del 25 maggio 2018 (di seguito, la "**Direttiva**"), che segna l'avvio di una nuova tappa evolutiva nelle procedure per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni e che dovrebbe favorire una ancor più efficace attività di controllo volta a contrastare i meccanismi internazionali per la pianificazione fiscale aggressiva, dannosi sia per le economie nazionali, sia, più in generale, per il libero mercato.

È altresì doveroso esprimere apprezzamento per la possibilità che, secondo i migliori standard internazionali, è stata accordata agli operatori di formulare commenti in merito allo Schema di Decreto in esame.

Ciò posto, ringraziandoVi per la costruttiva occasione di confronto concessa, siamo lieti di poterVi fornire, di seguito, alcune preliminari osservazioni e proposte di modifica e integrazione, volte a rendere lo strumento in esame maggiormente efficace e coerente con il contesto normativo vigente a livello nazionale e internazionale.

B. Un primo aspetto che, a parere di chi scrive, merita di essere chiarito, riguarda la definizione di "*intermediario*" riportata all'art. 2, primo comma, lett. b), dello Schema di Decreto, secondo cui sono soggetti all'"*obbligo di comunicazione*" (anche) quelli che hanno individuato "un motivo ragionevole per concludere" che si tratta di un "*meccanismo* ...

rilevante ai sensi dell'articolo 5".

La genericità delle indicazioni ivi fornite rischia di rendere difficoltosa l'individuazione dei soggetti su cui grava l'obbligo di comunicazione, dando così luogo a una applicazione aleatoria e imprevedibile delle sanzioni previste per l'omessa, incompleta o inesatta comunicazione.

Una simile definizione comporta l'attribuzione di un onere diversificato in capo agli intermediari, in ragione delle capacità professionali o intellettuali, o al grado di esperienza maturato dai singoli soggetti coinvolti.

Si pensi, ad esempio, a due professionisti - uno più esperto, l'altro alle prime armi, ma dotato di un maggior intuito - che hanno reso consulenza in relazione a taluni, limitati e marginali, aspetti del "meccanismo transfrontaliero".

Risulta difficile ("rectius": impossibile) determinare - a priori e in modo oggettivo - quale dei due professionisti - grazie alla maggior esperienza, o al più fine intuito - possa avere individuato un "motivo ragionevole" e, quindi, sia tenuto ad adempiere all'obbligo comunicativo.

A parere di chi scrive, la definizione di "intermediario" dovrebbe essere limitata al numero 1) della citata lettera b), vale a dire a chi "mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce l'attuazione".

In ogni caso, dovrebbe essere riconosciuto il "diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica" - conformemente a quanto indicato all'art.

1, num. 1), lett. b), par. 21., della Direttiva.

- C. Un secondo elemento che, a parere di chi scrive, merita di essere chiarito, riguarda la definizione di "meccanismo commerciabile" - che l'art. 2, primo comma, lett. f) individua nel "meccanismo transfrontaliero che è suscettibile di essere messo a disposizione di una pluralità di contribuenti senza sostanziali modifiche" - e, conseguentemente, la definizione di "meccanismo su misura", individuata "per differenza" alla successiva lett. g) nel "meccanismo transfrontaliero diverso da un meccanismo commerciabile".

La principale difficoltà che si pone all'interprete concerne il livello di "modifiche" che può essere ritenuto "sostanziale" e che, quindi, può qualificare il "meccanismo transfrontaliero" come "commerciabile", con conseguente rilevanza ai fini dell'onere comunicativo periodico di cui all'art. 7, secondo comma, dello Schema di Decreto.

L'assenza di criteri identificativi più stringenti rischia di favorire un contrasto di posizioni tra, da un lato, i soggetti obbligati, e, dall'altro lato, l'Amministrazione finanziaria, deprimendo l'obiettivo di controllo preventivo dell'attività di pianificazione fiscale aggressiva perseguito dallo Schema di Decreto.

- D. Un ulteriore punto che, a parere di chi scrive, merita di essere chiarito, riguarda l'esonero dall'obbligo di comunicazione, previsto all'art. 3, terzo e decimo comma, dello Schema di Decreto, nel caso in cui le informazioni richieste siano già state comunicate da un altro intermediario o da un altro contribuente.

Sul punto lo Schema di Decreto si limita a prevedere, genericamente, la sussistenza dell'esonero nel caso in cui l'intermediario o il contribuente possano fornire prova dell'avvenuta comunicazione da parte di altri

intermediari o contribuenti.

Tuttavia, lo Schema di Decreto non chiarisce se, a tale fine, sia, per esempio, sufficiente esibire una informativa inviata da chi ha effettuato, in prima istanza, la comunicazione o se, invece, sia necessario ottenere copia della comunicazione inviata e della documentazione che ne attesta l'invio.

È chiaro che, in questo secondo caso, sarà difficile per l'intermediario o per il contribuente (non solo individuare il soggetto che, in prima istanza, ha effettuato la comunicazione, bensì anche, e soprattutto) ottenere copia delle informazioni già inviate e della relativa ricevuta di trasmissione.

E ciò, a maggior ragione, se si considera che non è previsto alcun obbligo in capo al soggetto che ha effettuato la comunicazione in prima istanza di informare gli altri intermediari o contribuenti coinvolti nel *"meccanismo transfrontaliero"*.

- E.** Il quinto comma dell'art. 3 esonera l'intermediario dall'obbligo di comunicazione nel caso in cui *"dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale"*.

Questa disposizione, chiaramente ispirata dalla necessità di tutelare il diritto di non autoincriminarsi, che, come noto, è corollario della presunzione di innocenza, rischia di essere, di fatto, vanificata dalla disposizione di cui al successivo sesto comma, che parrebbe - data l'attuale formulazione letterale - imporre allo stesso intermediario di informare *"ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero ... circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico"*.

In altri termini, se il quinto comma consente all'intermediario di non autoincriminarsi, evitando la comunicazione, il successivo sesto comma impone allo

stesso di informare gli ulteriori soggetti coinvolti nel "meccanismo transfrontaliero" dell'obbligo di effettuare la medesima comunicazione, di fatto, costringendolo all'autoincriminazione.

- F.** Con riguardo alle ipotesi di esonero dall'obbligo di comunicazione, un ulteriore aspetto che merita di essere approfondito riguarda il rapporto tra l'obbligo di comunicazione e il segreto professionale.

Infatti, lo Schema di Decreto sembra non recepire la disposizione di cui all'art. 1, num. 2), par. 5., della Direttiva, secondo cui *"Ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro"*.

Ora, posto che l'ordinamento prevede sanzioni di natura penale a presidio del segreto professionale (cfr. l'art. 622, cod. pen.), il mancato recepimento della predetta disposizione rischia di porre gli intermediari-professionisti di fronte alla seguente alternativa: (a) rispettare il segreto professionale, violando l'obbligo di comunicazione previsto dallo Schema di Decreto, ovvero (b) adempiere all'obbligo di comunicazione, esponendosi al rischio di sanzione penale per aver rivelato circostanze tutelate dal segreto professionale.

- G.** L'art. 8, secondo comma, dello Schema di Decreto, introduce un obbligo di comunicazione con efficacia retroattiva non previsto nel testo della Direttiva, che, oltre a porsi, a parere di chi scrive, in contrasto con il principio generale di irretroattività delle disposizioni normative, si presenta di difficile applicazione pratica.

La comunicazione in questione riguarda i *"meccanismi transfrontalieri ... attuati nel periodo compreso tra il 29 ottobre 2014 e il 24 giugno 2020"* di valore superiore al *"controvalore in euro di un milione di dollari statunitensi"*.

Oltre alla difficoltà di reperire le informazioni relative ad attività completate da (più di) quattro anni, sussistono dubbi in merito alle modalità di determinazione del valore dei *"meccanismi transfrontalieri"*, non essendo stato indicato alcun parametro a cui fare riferimento.

In particolare, non è chiaro se il valore sia riferito all'*ipotetico vantaggio fiscale* - ciò che renderebbe difficile individuare l'*ipotesi alternativa* da prendere a riferimento - o l'*ammontare delle somme "movimentate"* per effetto del meccanismo transfrontaliero; né tantomeno è chiaro se il calcolo sia da riferire a una singola annualità o all'*intero periodo di efficacia del "meccanismo transfrontaliero"*.

H. Da ultimo, si rappresentano talune criticità relative alle disposizioni sanzionatorie indicate all'art. 12 dello Schema di Decreto:

- in primo luogo, è opportuno prevedere una cornice edittale distinta e autonoma per ciascuna ipotesi di omessa, incompleta o inesatta comunicazione e non - come sembra potersi desumere dall'attuale testo, che sul punto non è ancora completo, mancando i riferimenti numerici - una cornice edittale unica per tutte e tre le ipotesi di violazione.

Le predette violazioni, sebbene affini, presentano un grado di pericolosità nettamente diverso, a cui deve corrispondere una risposta sanzionatoria difforme, analogamente a quanto accade - per esempio - in ambito tributario per

le ipotesi di omessa o infedele dichiarazione, e coerentemente con il principio di proporzionalità che, come noto, informa (anche) il sistema sanzionatorio amministrativo;

- circa la proposta, prevista al secondo comma dell'art. 12, dello Schema di Decreto, di parametrare la gravità della violazione - a cui corrisponde l'applicazione di una sanzione maggiorata - (anche) alla dimensione del "*vantaggio economico conseguito*", vale la pena rilevare che ciò comporterebbe, di fatto, l'introduzione di una cornice edittale più gravosa in relazione ai "*meccanismi transfrontalieri*" posti in essere dai contribuenti di maggiori dimensioni. E ciò, a prescindere dalla "*intensità e grado dell'elemento soggettivo*" effettivamente riscontrato.

Specularmente, i contribuenti di più piccole dimensioni (che, nel tessuto economico italiano, costituiscono la quasi totalità) potranno beneficiare di sanzioni più contenute, pur a fronte di comportamenti caratterizzati da un marcato intento evasivo.

Un'ipotesi per ridurre l'effetto distorsivo che si verrebbe a creare, è quella di rapportare il "*vantaggio economico conseguito*" alla dimensione patrimoniale del contribuente coinvolto;

- è opportuno individuare in modo puntuale i soggetti destinatari della notifica dei provvedimenti sanzionatori e indicare espressamente la sussistenza di un'obbligazione solidale al pagamento della sanzione - come appare desumersi dall'attuale testo dello Schema di Decreto - tra intermediari e contribuente coinvolti nel "*meccanismo transfrontaliero*", al fine di evitare che la violazione di un unico

obbligo di comunicazione (sebbene gravante su più soggetti) sia sanzionato più volte;

- considerata la complessità della materia, l'eterogeneità e la numerosità dei casi che si possono verificare nella prassi e le difficoltà di applicazione che, inevitabilmente, saranno riscontrate, ci si può interrogare anche sulla possibilità di prevedere la pubblicazione - in forma anonima - dei provvedimenti sanzionatori divenuti definitivi e delle pronunce giudiziali relative agli stessi, al fine di consentire una più agevole individuazione delle ipotesi in cui sussistono gli obblighi di comunicazione;
- infine, nell'ambito delle disposizioni relative al procedimento di irrogazione delle sanzioni, stupisce la mancata previsione di una fase di contraddittorio preventivo e l'espressa esclusione della possibilità di fruire dei meccanismi di definizione agevolata prevista dall'art. 12, quarto comma, dello Schema di Decreto.

Considerata la più volte rilevata non specificità, nonché la peculiarità e complessità dei criteri identificativi dei "meccanismi transfrontalieri" oggetto di comunicazione, sembra quantomeno doveroso consentire agli intermediari e ai contribuenti interessati dagli obblighi previsti dallo Schema di Decreto di rappresentare, in via preventiva, le ragioni per cui hanno ritenuto di non procedere con la comunicazione, ritenendo, per esempio, integrata la sussistenza di una causa di esonero.

Analogamente, la possibilità di definire in forma agevolata il provvedimento sanzionatorio costituirebbe, a parere di chi scrive, un efficace strumento di deflazione del contenzioso, soprattutto con riferimento alle ipotesi minori,

caratterizzate da errori di valutazione
riconosciuti dall'intermediario o dal
contribuente.

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, si prega di contattare milano@virtax.it per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento.