



# Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale

## Atto del Governo 368

### Informazioni sugli atti di riferimento

Atto del Governo:	368	
Titolo:	Schema di decreto legislativo concernente attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale	
Norma di delega:	Articolo 1 della legge 12 agosto 2016, n. 170	
Numero di articoli:	4	
	Senato	Camera
Date:		
presentazione:	16 dicembre 2016	16 dicembre 2016
annuncio:	20 dicembre 2016	19 dicembre 2016
assegnazione:	16 dicembre 2016	16 dicembre 2016
termine per l'espressione del parere:	25 gennaio 2017	25 gennaio 2017
Commissioni competenti	6ª Finanze e Tesoro	VI Finanze XIV Politiche dell'Unione Europea
Rilievi di altre Commissioni	1ª Affari Costituzionali 5ª Bilancio 14ª Politiche dell'Unione Europea	V Bilancio

### Premessa

In tema di attività di cooperazione fiscale internazionale per il contrasto all'elusione e all'evasione transfrontaliera, il [decreto legislativo n. 29/2014](#) ha dato attuazione alla [direttiva 2011/16/UE](#) (c.d. DAC 1), concernente la reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi. In particolare il provvedimento disciplina le procedure relative allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati Membri dell'Unione europea, delle "informazioni prevedibilmente rilevanti" in materia fiscale per l'amministrazione interessata e per l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati Membri. Quindi è stata emanata la direttiva 2014/107/UE (DAC 2) allo scopo di includere lo scambio automatico di informazioni nella direttiva del 2011 sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Tale direttiva è stata attuata con [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015](#).

Successivamente, la [direttiva 2015/2376/UE](#) (DAC 3) dell'8 dicembre 2015 ha ulteriormente modificato la predetta direttiva 2011/16/UE. Di tale direttiva si propone il recepimento con lo schema di decreto legislativo in esame.

I summenzionati provvedimenti si inseriscono nel contesto delineato dalla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio concernente un "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" del 6 dicembre 2012 ([COM\(2012\) 722 final](#)) e danno seguito alle [Conclusioni](#) del Consiglio Europeo del 18 dicembre 2014, ove si affermava la necessità di "proseguire con urgenza gli sforzi nella lotta all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, a livello sia globale sia dell'UE". Il 18 marzo 2015 la Commissione ha presentato una nuova Comunicazione ([COM\(2015\)136 final](#))

ed un [pacchetto di proposte](#) sulla trasparenza fiscale, il cui elemento centrale veniva individuato proprio nella proposta legislativa intesa a migliorare la cooperazione tra gli Stati membri in relazione ai *ruling* fiscali transfrontalieri da essi emanati, confluita nella direttiva in recepimento.

Riguardo alla dimensione globale, si deve sottolineare come l'azione dell'UE su questi temi si è sviluppata tenendo conto delle linee guida concordate in ambito OCSE. In particolare, la [direttiva 2016/1164/UE](#) del Consiglio, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, è volta ad affrontare alcune delle pratiche che sono più comunemente utilizzate dalle grandi società per ridurre il loro onere fiscale. La direttiva (cosiddetta *Anti Tax Avoidance Directive* o ATAD) si basa sulle raccomandazioni dell'OCSE del 2015 volte ad affrontare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS), approvate dai leader del G20 nel novembre 2015. Nel [summit](#) che si è tenuto nei giorni 15 e 16 novembre 2016 ad Adalia in Turchia, i *leader* del G20 hanno raggiunto un accordo sull'implementazione delle misure di contrasto al BEPS (si veda il [link](#) nel sito dell'OCSE).

Per *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (base erosion) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (*profit shifting*) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile.

Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a fronte di una estrema "flessibilità dei redditi di impresa"; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali ad esempio in termini di un difforme trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo e non.

Per un approfondimento sul tema dei BEPS si veda la Nota breve [n. 13](#) del Servizio del Bilancio del Senato "Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" (ottobre 2015).

Riguardo alla lotta all'evasione e all'elusione in ambito transfrontaliero, si possono inoltre ricordare, senza pretesa di esaustività, le seguenti direttive:

- la [direttiva 2016/881/UE](#), relativa allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, che obbliga le multinazionali con ricavi pari o superiori a 750 milioni di euro a presentare la rendicontazione nello Stato membro in cui l'entità madre principale del gruppo è residente a fini fiscali. Tale Stato membro dovrebbe quindi condividere queste informazioni con gli altri Stati membri in cui la società opera;
- la [direttiva 2014/107/UE](#), le cui disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016, che ha posto fine al segreto bancario a fini fiscali in tutta l'Unione imponendo agli Stati membri di scambiare automaticamente un'ampia gamma di informazioni sui redditi e sui capitali detenuti all'estero da persone fisiche e giuridiche, in linea con il nuovo standard globale OCSE/G20 per lo scambio automatico di informazioni tra giurisdizioni.

Per un approfondimento si veda il "tema" sul sito della Camera [Lotta all'evasione fiscale](#), in particolare il paragrafo relativo alla "Cooperazione internazionale nel settore fiscale".

Si ricorda, infine, che il tema della lotta all'evasione fiscale è stato affrontato anche in sede di Conferenza interparlamentare sulla stabilità, il coordinamento economico e la *governance* nell'Unione europea, tenutasi a Bratislava, il 16-18 ottobre 2016. Si veda in proposito il [dossier](#) del Servizio studi del Senato e dell'Ufficio R.U.E. della Camera.

## Il contenuto della direttiva

La [direttiva 2015/2376/UE](#) del Consiglio **dell'8 dicembre 2015** interviene sulla materia dello scambio di informazioni nel settore fiscale, in particolare **modificando la direttiva 2011/16/UE** per quanto riguarda lo **scambio automatico obbligatorio** di informazioni concernenti i ***ruling* preventivi transfrontalieri** e gli **accordi preventivi sui prezzi di trasferimento**.

L'istituto del *tax ruling*, o interpello, consente al contribuente di richiedere all'amministrazione finanziaria una valutazione sulla disciplina tributaria applicabile, concretamente, ad un fatto, atto o negozio che lo riguarda. Se ne conosce così, a priori, il giudizio e si evitano, a posteriori, le conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso. Posto che nel caso di soggetti operanti in più Stati membri dell'UE la pronuncia dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro può incidere anche su altri Paesi, la direttiva introduce elementi di trasparenza mediante lo scambio automatico obbligatorio, impedendo di trasferire gli utili imponibili in Stati in cui il regime tributario è più favorevole.

La Direttiva 2011/16/UE prevede già lo scambio spontaneo di informazioni tra gli Stati membri, nei casi di *ruling* fiscali emanati da uno Stato membro.

Con la direttiva 2015/2376 viene **introdotta** una **definizione più ampia di *ruling* preventivo transfrontaliero** e di **accordo preventivo sui prezzi di trasferimento**, che comprende **ulteriori ipotesi**, tra cui:

- gli accordi che determinano l'esistenza o l'assenza di una **stabile organizzazione**;

- gli accordi o le decisioni che determinano l'esistenza o l'assenza di fatti che possono avere un impatto potenziale sulla base imponibile di una stabile organizzazione;
- gli accordi preventivi unilaterali o multilaterali sui **prezzi di trasferimento**;
- gli accordi che determinano lo status fiscale di **entità ibrida** in uno Stato membro, legata ad un residente di un'altra giurisdizione;
- gli accordi o le decisioni sulla base di valutazione per l'ammortamento di un bene in uno Stato membro acquistato da una società di un gruppo in un'altra giurisdizione.

Lo **scambio automatico obbligatorio** di informazioni dovrà comprendere la comunicazione di una serie determinata di informazioni di base, da rendere **accessibili a tutti gli Stati membri**, sulla base di un apposito formulario tipo da redigere tenendo conto dei lavori svolti in seno al forum dell'OCSE sulle pratiche fiscali dannose (*cfr.* oltre).

Sono previsti alcuni accorgimenti: ad esempio, la trasmissione di informazioni non deve comportare la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o la divulgazione di informazioni che sarebbe contraria all'ordine pubblico. Inoltre, per ragioni di certezza del diritto, a condizioni rigorose sono esclusi dallo scambio automatico obbligatorio gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con paesi terzi, secondo il quadro di trattati internazionali esistenti con tali paesi, qualora le disposizioni di detti trattati non consentano la divulgazione, a un paese terzo che sia parte, delle informazioni ricevute in base al trattato interessato.

E' previsto che una serie limitata di informazioni di base sia comunicata anche alla Commissione, con la sola finalità di monitorare e valutare l'effettiva applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

Il 21 luglio 2014 l'OCSE ha poi pubblicato il modello completo e definitivo dello [Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters](#). Il documento si propone come modello per lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e delinea l'oggetto, la modalità e la tempistica delle informazioni da scambiare. Esso si compone di tre parti:

- la prima offre un'illustrazione di sintesi dello standard evidenziandone le premesse e le intenzioni;
- la seconda parte riporta il testo del Model Competent Authority Agreement (Model CAA) e del Common Reporting Standard (CRS). Il modello CAA rappresenta un modello di accordo per lo scambio di informazioni in via automatica fra le autorità competenti degli Stati contraenti. Il CRS contiene le disposizioni sul contenuto dei dati da riportare, nonché l'illustrazione delle procedure cui gli istituti finanziari dovrebbero attenersi nell'individuazione dei reportable accounts e nella trasmissione dei dati;
- la terza parte contiene il commentario esplicativo del modello CAA e del CRS con l'obiettivo di chiarire e facilitare l'implementazione dello standard da parte delle Autorità competenti e degli istituti finanziari.

Per un maggior approfondimento si vedano la sezione del sito dell'OCSE dedicata allo scambio automatico di informazioni (<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>) tra amministrazioni fiscali e la nota breve su "Automatic Exchange of Financial Account Information" (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>) che oltre a contenere molti rimandi alla documentazione ufficiale fornisce una rapida ricostruzione cronologica degli sviluppi in materia.

## La delega per il recepimento

La [Direttiva 2015/2376/UE](#) sullo scambio di informazioni nel settore fiscale è inserita nell'Allegato B della legge di delegazione europea 2015 ([legge n. 170/2016](#)). L'articolo 1, comma 1, della legge reca la delega al Governo per l'attuazione delle direttive elencate negli allegati A e B, rinviando alle disposizioni previste dagli articoli 31 e 32 della [legge n. 234/2012](#) ("Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea") per quanto riguarda i termini, le procedure, i principi e i criteri direttivi della delega. Il comma 2 del medesimo articolo 1 prevede che gli schemi di decreto legislativo recanti attuazione delle direttive incluse nell'allegato B siano sottoposti al parere delle competenti Commissioni parlamentari.

L'articolo 2 della Direttiva fissa al 31 dicembre 2016 il termine per il recepimento. A tale proposito si rammenta che l'art. 31, comma 1, della [legge n. 234/2012](#) dispone che il termine per l'esercizio delle deleghe conferite al Governo con la legge di delegazione europea sia di quattro mesi antecedenti il termine di recepimento indicato nella direttiva. Per le direttive il cui termine così determinato sia già scaduto alla data di entrata in vigore della legge di delegazione europea (come nel caso in esame, essendo la legge di delegazione europea 2015 entrata in vigore il 16 settembre 2016), o scada nei tre mesi successivi, la delega deve essere esercitata entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della legge stessa: la delega era quindi da esercitarsi entro il 16 dicembre 2016, data di trasmissione dello schema di decreto legislativo.

## Contenuto dello schema di decreto

### Articolo 1, comma 1

L'articolo 1, comma 1, dello schema di decreto in esame integra (inserendo le nuove lettere da *h-bis* ad *h-quinquies*) le definizioni recate dall'articolo 2 del [decreto legislativo 29/2014](#) di attuazione della [direttiva 2011/16/UE](#) oggetto di modifica da parte della direttiva n. 2376 in recepimento. Sono quindi introdotte le

definizioni di: *ruling* preventivo transfrontaliero (lett. *h-bis*)); accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (lett. *h-ter*)); operazione transfrontaliera (lett. *h-quater*)); registro centrale sicuro (lett. *h-quinquies*)).

Al **ruling preventivo transfrontaliero** sono ricondotte le seguenti tipologie di accordi aventi ad oggetto operazioni transfrontaliere oppure pareri aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di operazioni transfrontaliere:

1) accordi preventivi che non rientrano tra quelli indicati alla lettera *h-ter*) (vedi oltre) e che sono stipulati ai sensi dell'articolo 31-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, articolo concernente gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

La disciplina riguardante gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'articolo 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 è stata introdotta dal d.lgs. n. 147/2015, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese. Ai sensi del comma 1 dell'art. 31-*ter*, richiamato dalla disposizione in esame, gli accordi preventivi trovano applicazione nei seguenti casi:

- preventiva definizione, in contraddittorio con l'utente, dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento infragruppo (cd. *transfer pricing*) di cui al comma 7 dell'articolo 110 TUIR; con la disciplina introdotta dal d.lgs. n. 147/2015 si è estesa la procedura di accordo preventivo anche alla definizione dei valori di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del TUIR. Le imprese che aderiscono al regime del cd. "adempimento collaborativo", di cui al decreto legislativo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, hanno accesso alla procedura anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con soggetti localizzati in paesi *black list* (di cui all'articolo 110, comma 10, TUIR). Si rammenta che il Titolo III del richiamato d.lgs. n. 128 del 2015 (articoli 3 e ss. gg.) contiene la disciplina del regime dell'adempimento collaborativo. In sintesi, per accedere al nuovo regime dell'adempimento collaborativo è necessario che il contribuente sia dotato di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, ovvero del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari.
- applicazione di norme concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; anche tale oggetto dell'accordo costituisce un elemento di novità, in rapporto alla nuova disciplina degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni contenuta nel decreto in esame;
- valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del TUIR, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia; in ordine al nuovo concetto di stabile organizzazione si veda la scheda di lettura dell'articolo 7 del decreto in commento;
- individuazione, nel caso concreto, della disciplina e delle norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti (come già previsto dalla disciplina precedente).

Il [Provvedimento 21 marzo 2016](#) dell'Agenzia delle Entrate reca le disposizioni di attuazione della disciplina recata dall'articolo 31-*ter*.

2) accordi preventivi stipulati ai sensi dell'articolo 1, commi 37-45, della legge di stabilità 2015 ([legge n. 190/2014](#)). Tali commi (come modificati dal D.L. n. 3/2015) introducono un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo e/o dalla cessione di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (c.d. *patent box*).

3) pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. a) e c), della legge n. 212/2000, concernente lo statuto dei diritti del contribuente. Si ricorda che la disciplina dell'interpello è stata riscritta dal d.lgs. n. 156/2015 che ha modificato l'articolo 11 dello statuto del contribuente, richiamato dalla norma in esame. Tale articolo, al comma 1, prevede diverse tipologie di interpello. In particolare **la lett. a) disciplina l'interpello ordinario**, riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni ovvero sulla corretta qualificazione di fattispecie, e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti, introdotte dal citato d.lgs. n. 147 del 2015, sopra ricordate. **La lett. c) disciplina l'interpello antiabuso**, sull'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

L'amministrazione risponde alle istanze sull'interpello ordinario entro 90 giorni e a quelle sull'interpello antiabuso nel termine di 120 giorni. La presentazione delle istanze non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione. Possono presentare istanza di interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta. L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari.

Il [Provvedimento 4 gennaio 2016](#) dell'Agenzia delle Entrate reca le regole procedurali per le istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11 citato.

4) pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs n. 128 del 2015 ("Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente"). La disposizione richiamata fa riferimento al regime dell'adempimento collaborativo, istituito dall'articolo 3 del citato d.lgs. n. 128, con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. In particolare l'articolo 6 disciplina gli effetti che si producono dall'adesione al regime dell'adempimento collaborativo; tra questi il comma 2 prevede la possibilità di accedere ad una procedura abbreviata di interpello preventivo, con un termine per la risposta di 45 giorni.

Il [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 giugno 2016](#) reca disposizioni in merito all'interpello di cui all'articolo 6, comma 2, citato.

5) pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 2 del d.lgs n. 147 del 2015 (recante *misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese*). Tale articolo introduce nell'ordinamento una **nuova tipologia di interpello**, indirizzato alle **società che effettuano nuovi investimenti**. Vi si prevede, con lo scopo di dare certezza al contribuente in merito ai profili fiscali del piano di investimento che intende attuare, che sia presentato un *business plan* in cui sono descritti, oltre alle caratteristiche e all'ammontare dell'investimento, anche l'incremento occupazionale in relazione alla attività in cui avviene l'investimento; sono dunque valutati i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano.

I destinatari della norma sono individuati nelle imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato, purché pari o superiori a trenta milioni di euro e purché aventi significative e durature ricadute sull'occupazione in relazione all'attività in cui avviene l'investimento. Detti soggetti possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito a:

- trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda;
- valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

L'Agenzia delle entrate rende una risposta scritta e motivata entro centoventi giorni, prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori novanta giorni, che decorrono dalla data di acquisizione di dette informazioni. La risposta è basata sul piano di investimento e su tutti gli ulteriori elementi informativi forniti dall'investitore, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, a seguito di interlocuzioni con la parte interessata. Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo, al ricorrere degli altri requisiti previsti dalla legge.

Il [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 aprile 2016](#) individua le modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti. Il [Provvedimento 20 maggio 2016](#) individua l'ufficio competente alla trattazione delle istanze di interpello

6) accordi o pareri con effetti simili alle categorie elencate nei numeri 1)-5) disciplinati da normativa emanata successivamente all'entrata in vigore del provvedimento in esame.

Agli **accordi preventivi sui prezzi di trasferimento** (lett. *h-ter*) sono ricondotti:

- gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'[articolo 110](#), comma 7, del TUIR (D.P.R. n. 917/1986). Ai sensi del richiamato comma 7, è previsto che le componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti con cui esista un rapporto di controllo siano valutate in base al criterio del valore normale, se ne deriva aumento del reddito; analogo criterio è applicabile, se ne deriva una diminuzione del reddito, soltanto in esecuzione di accordi con Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. L'articolo 5, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015 reca l'interpretazione autentica di tale norma, volta a precisare che la disciplina contenuta nel comma 7 dell'articolo 110 non ha valenza per le operazioni che intercorrono tra soggetti residenti o localizzati nel territorio dello Stato;
- accordi per l'applicazione di norme concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'articolo 31-*ter*, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. n. 600/1973. Per una breve descrizione dei contenuti dell'articolo 31-*ter* richiamato si veda sopra. Le lettere a) e b) qui richiamate prevedono l'accesso alla stipula di accordi preventivi proprio nei casi relativi al calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR e all'attribuzione di utili e perdite.

Viene quindi introdotta la definizione di **operazione transfrontaliera**. Sono ricondotte a tale definizione le operazioni - o serie di operazioni- in cui, alternativamente:

- le parti non risiedono tutte in Italia a fini fiscali;
- una o più parti sono residenti a fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni;
- una delle parti coinvolte svolge la propria attività in qualità di stabile organizzazione in un'altra giurisdizione e l'operazione fa parte dell'attività (o costituisce il complesso delle attività l'attività) della stabile organizzazione. Un'operazione ha carattere transfrontaliero anche quando essa comprende transazioni poste in essere da una persona giuridica rispetto alle attività che tale persona esercita in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione;

A tale proposito, le misure OCSE di contrasto al BEPS, di cui si è detto in premessa, auspicavano la definizione di un nuovo e più articolato concetto di stabile organizzazione - materiale e personale - che tenesse conto delle recenti dinamiche di mercato. Con riferimento alla stabile organizzazione personale è necessario evitare che possano essere considerati agenti indipendenti coloro che, di fatto, detengono in modo continuativo il potere di concludere contratti in nome di un'impresa straniera.

- qualsiasi operazione che abbia un impatto transfrontaliero.

Infine, la lettera h-*quinquies*) mutua dalla direttiva 2011/16/UE la definizione di **registro centrale sicuro**, registro istituito presso la Commissione ove sono tenute le informazioni comunicate ai sensi dell'articolo 8-*bis*, parr. 1 e 2 della direttiva medesima. Si tratta delle informazioni su *ruling* preventivo transfrontaliero o accordo preventivo che lo Stato membro è tenuto ad inviare, mediante scambio automatico, alla Commissione o agli altri Stati membri.

## Articolo 1, comma 2

Il **comma 2** aggiunge, dopo il comma 1 dell'articolo 5 rubricato "Scambio automatico obbligatorio di informazioni" del citato d.lgs. n. 29/2014, cinque ulteriori commi.

Il nuovo **comma 1-bis** stabilisce che servizi di collegamento di cui all'art. 5, comma 1 hanno la competenza allo scambio delle informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (di seguito: *ruling* o accordo) nel rispetto dei termini e delle modalità indicati all'art. 8-*bis* in materia di ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* o sugli accordi della direttiva 2011/16/UE.

La lettera c), comma 1, art. 2 del d.lgs n. 29/2014 definisce il *servizio di collegamento* come qualsiasi ufficio diverso dall'ufficio centrale di collegamento che è stato designato per procedere a scambi diretti di informazioni a norma dello stesso decreto. L'*ufficio centrale di collegamento* è l'ufficio che è stato designato quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa.

Il nuovo **comma 1-ter** prevede la possibilità per il servizio di collegamento di inviare e richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del *ruling* o accordo, in conformità a quanto previsto dall'articolo 4 del d.lgs. n. 29/2014, in materia di scambio di informazioni su richiesta.

Si segnala che la possibilità offerta di chiedere informazioni supplementari è prevista anche dagli esiti del Progetto OCSE/G20 su "Base Erosion and Profit Shifting" (cfr. sopra). In particolare, l'Azione 5 del Progetto BEPS in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose prevede uno standard minimo di trasparenza dei *ruling* indicando un quadro operativo per lo scambio spontaneo delle informazioni su alcune tipologie di *ruling*. Tale quadro è volto ad incrementare la trasparenza e a portare in evidenza la sostanza delle operazioni, nonché a favorire l'utilizzo di metodologie condivise nello stabilire standard minimi da rispettare per poter usufruire di regimi di favore. Si prevede a tal fine uno scambio obbligatorio di informazioni tra Paesi in merito alle decisioni riguardanti i regimi agevolati in vigore e le procedure ad essi correlate. Cfr. per un maggior approfondimento [Action 5 – Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance \(pdf\)](#).

Per l'Italia lo scambio riguarda i *ruling* concessi in applicazione dei regimi agevolativi in vigore (regimi in favore delle imprese marittime di cui al [D.L. n. 457/1997](#) e al [D.P.R. n. 917/1986](#) "tonnage tax" e il regime "patent box" di cui alla [legge n. 190/2014](#)), gli accordi preventivi unilaterali sui prezzi di trasferimento e sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni e i *ruling* sull'esistenza delle stabili organizzazioni in Italia di società non residenti. Viene inoltre precisato che il recepimento della direttiva e il conseguente scambio di informazioni automatico coprirà anche buona parte degli Stati indicati dall'Azione 5 come destinatari delle informazioni. Anche se l'ambito oggettivo di applicazione delle raccomandazioni OCSE è più ristretto rispetto alla direttiva che si recepisce, l'OCSE e la Commissione UE hanno coordinato le loro iniziative con l'obiettivo di mantenere omogeneità di procedure e finalità dello scambio di informazione sui *ruling*.

Quanto al regime di *tonnage tax*, si ricorda che il [d.lgs. n. 221 del 2016](#) ha recentemente dato attuazione all'articolo 24 della [legge n. 122/2016](#) (legge europea 2015-2016) che ha delegato il Governo ad adottare un decreto legislativo di riordino degli incentivi fiscali, previdenziali e contributivi in favore delle imprese marittime, con l'obiettivo di:

- semplificare e accelerare i procedimenti amministrativi per l'accesso e la fruizione dei benefici fiscali da parte delle imprese e dei lavoratori di settore;
- per le navi traghetto Ro-Ro (traghetti adibiti al trasporto merci) e Ro-Ro/pax (traghetti adibiti al trasporto merci e persone) adibite a traffici commerciali tra porti appartenenti al territorio nazionale, continentale e insulare, anche a seguito o in precedenza di un viaggio proveniente da o diretto verso un altro Stato, attribuire i benefici

fiscali e gli sgravi contributivi previsti dal decreto-legge n. 457 del 1997 alle sole imprese che imbarchino sulle stesse esclusivamente personale italiano o comunitario;

- semplificare e riordinare la normativa di settore, assicurandone la coerenza logica e sistematica (cfr. a riguardo il [Dossier](#) dei Servizi di documentazione di Camera e Senato sull'AG 321).

Il nuovo **comma 1-quater** stabilisce che qualora un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche il sopracitato comma 1-*bis* non è applicabile.

Il nuovo **comma 1-quinquies** prevede che siano esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con paesi terzi, nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, alla luce del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consenta la divulgazione a terzi. Il secondo periodo del comma stabilisce che tali accordi potranno essere oggetto di scambio di informazioni spontaneo, ai sensi dell'articolo 9 in materia di "ambito di applicazione e condizioni dello scambio spontaneo di informazioni" della citata direttiva 2011/16/UE, qualora l'accordo fiscale internazionale ne consenta la divulgazione e l'autorità competente del paese terzo autorizzi la stessa. Tuttavia, ai sensi dell'ultimo periodo del nuovo comma in esame, nel caso in cui detti accordi siano esclusi dallo scambio automatico di informazioni, le informazioni di cui al paragrafo 6 dell'articolo 8-*bis* della direttiva citata (cfr. *infra*), alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detto accordo bilaterale o multilaterale sui prezzi di trasferimento sono scambiate ai sensi dei paragrafi 1 e 2 del citato articolo 8-*bis*. I due paragrafi disciplinano le modalità di comunicazione del *ruling* o dell'accordo.

Il paragrafo 6 prevede che le informazioni che devono essere comunicate includano in sintesi i seguenti elementi:

- identificazione della persona, diversa da una persona fisica, e, se del caso, del gruppo di persone cui appartiene;
- sintesi del contenuto del *ruling* o accordo;
- date di emanazione, modifica o rinnovo del *ruling* o accordo;
- data di inizio e di conclusione del periodo di validità del *ruling* o accordo;
- tipologia di *ruling* o accordo;
- importo dell'operazione o della serie di operazioni del *ruling* o accordo qualora vi si faccia riferimento nei testi;
- descrizione dell'insieme dei criteri utilizzati per determinare il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento o il prezzo di trasferimento stesso nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; nonché identificazione del metodo utilizzato;
- identificazione degli altri Stati membri che possono essere interessati dal *ruling* o accordo;
- identificazione delle persone, diverse dalle persone fisiche, negli altri Stati membri che possono essere interessate dal *ruling* o accordo.

Il nuovo **comma 1-sexies** prevede che le informazioni che devono essere comunicate ai sensi del comma 1-*bis* sono trasmesse nel registro centrale istituito entro il 31 dicembre 2017 dalla Commissione europea relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale in cui sono registrate ai fini dello scambio automatico.

Il comunicato disponibile sul sito del [Consiglio dell'Unione europea](#) chiarisce che, nelle more dell'istituzione di tale registro, lo scambio automatico è effettuato utilizzando la piattaforma comune criptata basata sulla rete di comunicazione "CCN".

Quest'ultima è la piattaforma basata sulla rete comune di comunicazione (CCN) e sull'interfaccia comune di sistema (CSI), sviluppata dall'Unione europea per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore delle dogane e della fiscalità.

## Articolo 2

L'articolo 2, alle lettere a) e b), apporta 2 modifiche puntuali al D.P.R. 29 luglio 1973, n. 600 in tema di accertamento delle imposte sui redditi.

**La lettera a)** interviene sull'articolo 31-*bis* del D.P.R. 29/09/1973, n. 600.

L'articolo modificato concerne l'assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea e prevede le modalità dello scambio delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La novella interviene sul comma 2-*bis* dell'articolo 31-*bis*, laddove è stabilito che in sede di assistenza e cooperazione nello scambio di informazioni l'amministrazione finanziaria opera nel rispetto dei termini indicati agli [articoli 7, 8 e 10](#) della [direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 del Consiglio](#), che ha abrogato la [direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977](#). A questo elenco di tre articoli viene aggiunto anche l'articolo 8-*bis* della predetta direttiva che stabilisce l'ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento

In particolare, l'articolo 8-*bis* in parola stabilisce che l'autorità competente di uno Stato membro che emana o modifica un *ruling* preventivo transfrontaliero o un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento dopo la data di entrata in vigore della direttiva comunica, mediante scambio automatico, le relative informazioni alle

autorità competenti di tutti gli altri Stati membri e alla Commissione europea. L'autorità competente di uno Stato membro comunica inoltre alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri e alla Commissione europea informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento emanati nel periodo che ha inizio dieci anni prima della data di entrata in vigore della direttiva e che sono ancora validi a tale data.

**La lettera b)** abroga il comma 4 dell'articolo 31-ter del [D.P.R. 29/9/1973, n. 600](#). L'articolo in parola disciplina gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e definisce la procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi relativamente alle imprese con attività internazionale

Il comma 4, di cui si dispone l'abrogazione, prevede l'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

### Articolo 3

L'**articolo 3** reca la clausola di invarianza finanziaria, prescrivendo che l'implementazione della direttiva DAC 3 deve avvenire senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e delle amministrazioni interessate. Conseguentemente si prescrive che le attività scaturenti dal decreto saranno svolte dall'Agenzia delle Entrate con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

La relazione tecnica allo schema di decreto in esame chiarisce che, con riferimento ai costi d'implementazione del sistema informativo che consentirà lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale (cfr. sopra art. 1, comma 2), tutti i costi sono a carico della Commissione europea, su cui ricade l'onere di istituire un registro centrale sicuro per gli Stati membri, in cui le suddette informazioni sono registrate. Peraltro, come viene ricordato, l'istituzione del registro centrale sicuro da parte della Commissione europea è espressamente prevista ai sensi dell'articolo 8-ter, paragrafo 5, della citata direttiva DAC 3.

### Articolo 4

L'**articolo 4** reca la decorrenza dell'entrata in vigore del decreto (1° gennaio 2017), sul punto si confronti quanto precisato sopra nel paragrafo su "La delega per il recepimento".

## Senato: Dossier n. 417; Elementi di documentazione n. 64

### Camera: Atti del Governo n. 363

9 gennaio 2017

Senato	Servizio Studi del Senato	Studi1@senato.it - 066706-2451	 SR_Studi
	Servizio Bilancio del Senato	SBilancioCU@senato.it - 066706-5790	 SR_Bilancio
Camera	Servizio Studi Dipartimento Finanze	st_finanze@camera.it - 066760-9496	 CD_finanze

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