

Scambio automatico di informazioni fiscali: quali effetti per l'ordinamento italiano?

Salvatore Mattia - Valente Associati GEB Partners

Con la pubblicazione del D.Lgs. n. 32 del 2017, che dà attuazione nell'ordinamento giuridico italiano allo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'ambito dei ruling preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, diventano operative nuove misure dirette a favorire la trasparenza e il contrasto all'erosione della base imponibile, nel quadro degli interventi dell'Unione europea di prevenzione all'elusione fiscale internazionale. Le informazioni che dovranno essere comunicate sulla base della nuova disciplina devono essere trasmesse nel registro centrale istituito entro il 31 dicembre 2017 dalla Commissione UE relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Quali sono le difficoltà di ordine pratico nell'applicazione della nuova disciplina?

Lo **scambio automatico obbligatorio di informazioni** nel settore fiscale costituisce uno dei principali strumenti individuati a livello europeo per garantire il rafforzamento delle misure di **contrasto** alla frode, all'**evasione fiscale** e alle strategie di **pianificazione fiscale aggressiva** che possono dar luogo ad un trasferimento degli utili da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta con conseguente erosione fiscale della base imponibile negli Stati membri (fenomeno BEPS - Base Erosion and Profit Shifting).

In un contesto in cui le transazioni internazionali appaiono sempre più complesse e l'economia globalizzata agevola l'attuazione degli schemi di aggressive tax planning, assumono una notevole rilevanza i **modelli di cooperazione amministrativa** tra Stati basati su forme di scambio automatico di informazioni fiscali.

In particolare, si avverte l'esigenza di aumentare la trasparenza e la collaborazione tra gli Stati membri rendendo le norme sullo scambio di informazioni più chiare al fine di permettere alle Autorità nazionali di **prevenire** eventuali **condotte abusive** e di predisporre misure che siano idonee a contrastare l'evasione in ambito transnazionale.

In tale contesto si inserisce il D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32, che costituisce attuazione allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui **ruling preventivi transfrontalieri** e sugli **accordi preventivi** in materia di **prezzi di trasferimento** previsto dalla direttiva n. 2015/2376/UE.

Leggi anche

- [Scambio obbligatorio di informazioni fiscali: nuove regole in vigore](#)
- [Nuove norme di trasparenza per i ruling fiscali](#)
- [Scambio di informazioni fiscali: come cambia la lotta all'evasione nei paesi UE](#)

Cosa prevede la direttiva UE

Con il D.Lgs. n. 32/2017 è stata data "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" nell'ordinamento giuridico nazionale.

Il **quadro normativo di riferimento** sul tema in esame è rappresentato dalla direttiva n. 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che - abrogando la precedente direttiva in materia (n. 77/799/CEE) - si pone come obiettivo principale quello di stabilire un **ambito di applicazione più ampio** della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri soprattutto con riferimento allo scambio di informazioni.

In sintesi, tale direttiva disciplina la distinzione tra:

- “**scambio di informazioni su richiesta**”, se basato su una richiesta effettuata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro interpellato su un caso specifico;
- “**scambio automatico**” qualora la comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro avvenga, senza richiesta preventiva, ad intervalli regolari prestabiliti;
- “**scambio spontaneo**” se la comunicazione è occasionale, avviene in qualsiasi momento e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro Stato membro.

La novità più rilevante introdotta dalla direttiva n. 2011/16/UE è rappresentata dalle disposizioni sullo scambio automatico delle informazioni, il quale costituisce strumento generale e obbligatorio di cooperazione tra Stati membri in materia fiscale.

A tal proposito, l'art. 8 (“Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni”), stabilisce che l'autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta a partire dal 1° gennaio 2014, riguardanti i residenti in quest'ultimo Stato membro, sulle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale:

- redditi da lavoro;
- compensi per dirigenti;
- prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'UE sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- pensioni;
- proprietà e redditi immobiliari.

In tale contesto, si inserisce la direttiva n. 2015/2376/UE, che ha inserito nel testo della direttiva n. 2011/16/UE un nuovo art. 8-*bis* che definisce il **campo di applicazione** e le **condizioni** per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sulle tipologie di ruling fiscali e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

In particolare, la modifica apportata dalla direttiva n. 2015/2376/UE mira ad un rafforzamento degli strumenti e dei meccanismi stabiliti dalla direttiva n. 2011/16/UE ed è basata essenzialmente sulla consapevolezza che lo **scambio spontaneo di informazioni** sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento si è rivelato uno **strumento non efficace** di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva.

I principali ostacoli sono derivati principalmente da difficoltà di ordine pratico, quali il potere discrezionale di cui dispone lo Stato membro di emanazione nel decidere con quale Stato attivare lo scambio e la diffusa assenza di reciprocità nello scambio spontaneo.

La direttiva n. 2015/2376/UE rappresenta dunque un importante **passo in avanti** nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale nell'ambito dell'Unione Europea. Ciò in quanto lo scambio automatico di informazioni in materia di tax ruling assicura alle Amministrazioni finanziarie nazionali una corretta e tempestiva individuazione degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva con l'obiettivo di implementare un sistema fiscale più equo e trasparente a vantaggio sia delle imprese che dei consumatori dell'UE.

Tale novità legislativa si inserisce peraltro nel più ampio contesto degli interventi delle

istituzioni UE diretti ad assicurare una effettiva cooperazione e trasparenza in materia fiscale tra gli Stati membri e a contrastare il **fenomeno BEPS** quale pratica che riduce in misura rilevante i gettiti fiscali nazionali, limitando dunque le risorse di cui gli Stati membri possono disporre per attuare politiche fiscali orientate alla crescita, allo sviluppo e alla competitività.

Al riguardo, in data 17 giugno 2015 la Commissione UE ha svelato il Piano d'Azione per una tassazione societaria più equa ed efficiente nell'UE (COM 2015/302), con l'obiettivo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale e fare in modo che le imprese paghino le imposte nel luogo in cui realizzano gli utili.

Il 18 marzo 2015 la Commissione aveva già effettuato un significativo passo, proponendo un pacchetto sulla trasparenza fiscale (**Tax Transparency Package**) per garantire una maggiore apertura e cooperazione tra gli Stati membri in materia di tassazione societaria.

Importante elemento del pacchetto era, appunto, la proposta di direttiva sullo scambio automatico di informazioni sui ruling fiscali, poi approvata in data 8 dicembre 2015 al fine di contrastare l'evasione e l'elusione dell'imposta sulle società che compromette l'equa ripartizione degli oneri tra contribuenti e la concorrenza leale tra imprese.

Le società sfruttano, infatti, la complessità delle norme fiscali e i gaps di cooperazione tra Stati per **trasferire gli utili in Paesi a bassa fiscalità e ridurre al minimo l'imposizione** sui redditi e, per tale ragione, la Commissione europea ha ritenuto necessario potenziare la trasparenza e la cooperazione per un efficace contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva ed alle pratiche fiscali abusive.

Le disposizioni di cui alla direttiva n. 2015/2376/UE implementano in tal modo il livello di cooperazione in materia fiscale tra i Paesi comunitari e rappresentano un deterrente per quanti intendono ricorrere al tax ruling quale strumento per porre in essere fenomeni di **tax abuse**.

Il provvedimento rappresenta dunque un **importante passo in avanti** nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale.

L'art. 1, par. 3 della direttiva n. 2015/2376/UE è intervenuto nel testo della direttiva n. 2011/16/UE "relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE" attraverso l'inserimento di un nuovo art. 8-*bis* che definisce il campo di applicazione e le condizioni per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sulle tipologie di ruling fiscali e di accordi sui prezzi di trasferimento.

L'art. 8-*bis*, par. 1 dispone che le autorità competenti di uno Stato membro comunicano alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri, mediante scambio automatico, le informazioni riguardanti i ruling fiscali da esse emanati o modificati.

Tale obbligo è esteso ai ruling fiscali emanati, modificati o rinnovati dopo il **31 dicembre 2016**.

L'autorità competente di uno Stato membro comunica, inoltre, alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri e alla Commissione europea le informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento emanati, modificati o rinnovati nel periodo che ha inizio cinque anni prima del 1° gennaio 2017.

Le **informazioni** che devono essere comunicate includono 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 preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, compresa una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni, purché non vi sia la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale;
- date di emanazione, modifica o rinnovo del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- data di inizio del periodo di validità del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo

preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;

- data di conclusione del periodo di validità del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;

- tipo di ruling preventivo transfrontaliero o accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;

- importo dell'operazione o della serie di operazioni del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;

- 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;

- identificazione del metodo utilizzato per la fissazione dei prezzi di trasferimento o per determinare il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;

- identificazione degli altri eventuali Stati membri che possono essere interessati dal ruling preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;

- identificazione delle persone, diverse dalle persone fisiche, negli altri eventuali Stati membri che possono essere interessate dal ruling preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento.

Cosa prevede il decreto attuativo

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. n. 32/2017, l'ordinamento nazionale ha dato attuazione all'obbligo di scambio automatico delle informazioni fiscali relativamente ai ruling preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento previsto - in ambito UE - dall'art. 8-*bis* della direttiva n. 2011/16/UE.

Nello specifico, il D.Lgs. n. 32/2017 è intervenuto apportando apposite modifiche agli articoli 2 e 5, D.Lgs. n. 29/2014 recante "attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE".

Ruling preventivi transfrontalieri

Per effetto di tale modifica normativa i ruling preventivi transfrontalieri interessati dallo scambio automatico obbligatorio di informazioni riguardano:

- gli accordi preventivi per le **imprese con attività internazionale** stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973;

- gli accordi preventivi connessi all'utilizzo di **software coperto da copyright, brevetti industriali, marchi**, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera;

- i pareri resi su istanze di interpello - presentate ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettere a) e c), dello Statuto dei diritti del contribuente - aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una **operazione transfrontaliera**;

- i pareri resi su istanze di interpello presentate nel contesto del regime di **adempimento collaborativo**, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera;

- i pareri resi su istanze di **interpello sui nuovi investimenti**, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera;

- ogni altro accordo o parere reso su istanze di interpello con effetti simili alle categorie sopra evidenziate, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera, presentate ai sensi di una normativa emanata in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 32/2017.

Accordi preventivi sui prezzi di trasferimento

Con riguardo allo scambio automatico di informazioni fiscali relativo agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento il D.Lgs. n. 32/2017 fa riferimento:

- agli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di **calcolo del valore normale** delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, TUIR stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, comma 1, lettera a), D.P.R. n. 600/1973;
- agli accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, 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, stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto attiene all'**ambito temporale di applicazione** dei nuovi obblighi, il D.Lgs. n. 32/2017 inserisce il nuovo art. 5-*bis* nel testo del D.Lgs. n. 29/2014 il quale rimanda ai termini e alle modalità indicati nell'art. 8-*bis* della direttiva n. 2011/16/UE ai sensi del quale sono oggetto di scambio automatico sia gli accordi emanati, modificati o rinnovati **dopo il 31 dicembre 2016**, sia gli accordi emanati, modificati o rinnovati nel periodo che ha inizio **cinque anni prima del 1° gennaio 2017**.

Il D.Lgs. n. 32/2017 stabilisce inoltre che:

- i servizi di collegamento possono richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, all'altro Stato;
- lo scambio automatico non è obbligatorio qualora un ruling preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche;
- gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consente la divulgazione a terzi.

Tali accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento potranno essere oggetto di scambio di informazioni ai sensi dell'art. 9 della direttiva n. 2011/16/UE ("Ambito di applicazione e condizioni dello scambio spontaneo di informazioni"), qualora l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ne consente la divulgazione e l'autorità competente del Paese terzo autorizza la divulgazione delle informazioni.

Le informazioni che devono essere comunicate sulla base della nuova disciplina in esame sono trasmesse nel **registro centrale istituito** entro il 31 dicembre 2017 dalla Commissione UE relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale in cui sono registrate ai fini dello scambio automatico.

Nella more della istituzione del registro, lo scambio automatico è effettuato utilizzando la **rete CNN** (Rete Comune di Comunicazione), sviluppata dall'Unione Europea per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore della fiscalità.