

DAC 7: analisi comparata e le novità del decreto di recepimento in Italia

*Prof. Dr. Paolo Arginelli, LL.M.
Dr. Francesco Reboli*

I recenti sviluppi della cooperazione amministrativa europea in materia tributaria e l'allargamento al mondo dell'economia digitale: un'analisi delle modifiche introdotte della DAC 7 e della disciplina di recepimento da parte dell'Italia



La ratio e gli obiettivi della Direttiva



Il recepimento da parte degli Stati Membri e il recepimento italiano



L'introduzione di specifici obblighi per i gestori delle piattaforme digitali



Novità in materia di scambio di informazioni su richiesta

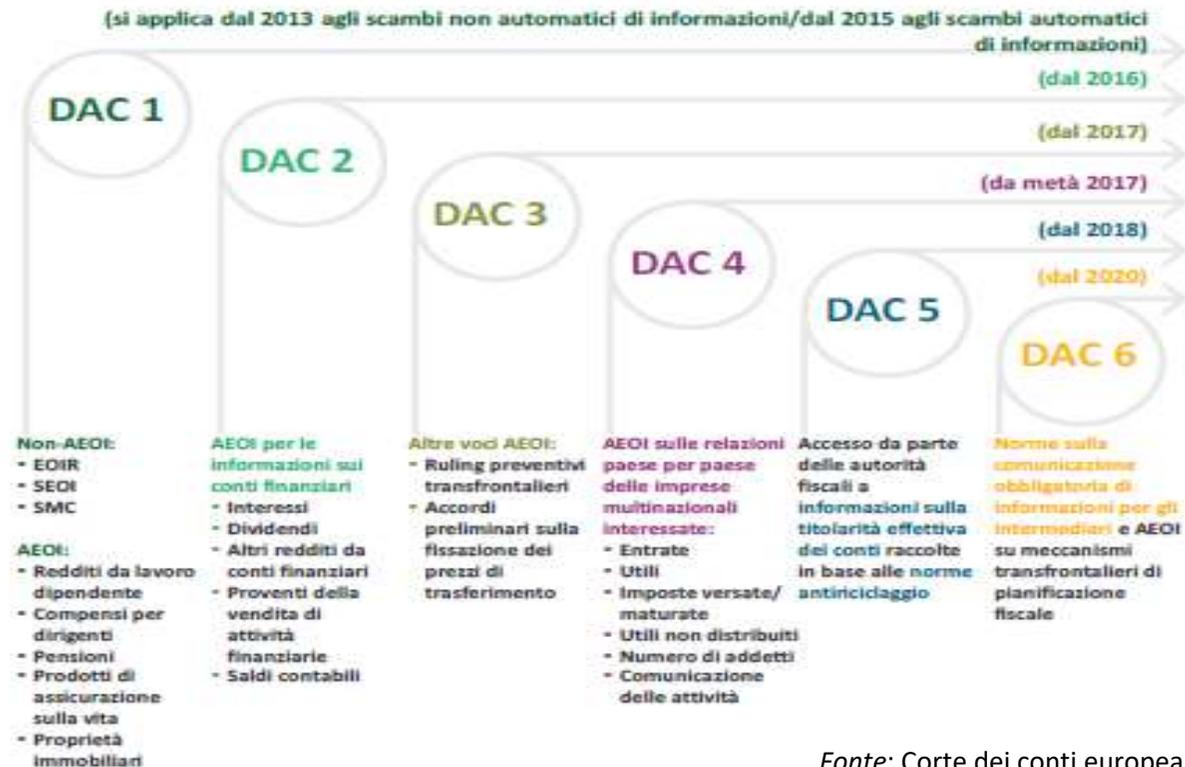


Modifica dell'estensione e delle condizioni relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni



Rafforzamento della collaborazione amministrativa tra le Amministrazioni fiscali

L'evoluzione della direttiva 2011/16/UE (DAC)



- ❑ «[...] Le autorità fiscali degli Stati membri dispongono ora di una serie più ampia di strumenti di cooperazione per individuare e affrontare le forme di frode, evasione ed elusione fiscali» (Considerando 1, direttiva 2021/514)
- ❑ «Sebbene vi siano stati notevoli miglioramenti nel campo dello scambio automatico di informazioni, è ancora necessario migliorare le disposizioni che riguardano tutte le forme di scambio di informazioni e di cooperazione amministrativa» (Considerando 2, direttiva 2021/514)

Gli sviluppi e le finalità della direttiva 2021/514 (DAC 7)

□ Gli sviluppi della Direttiva

- 3 luglio 2020 OECD, «*Model Rules for Reporting by Platform Operators*»
- 15 luglio 2020, Commissione EU, «*Package for fair and simple taxation*»
- 22 marzo 2021, adozione della Direttiva 2021/514/UE (Direttiva, DAC 7)
- 10 giugno 2022, pubblicazione dello schema di decreto legislativo di attuazione della DAC 7
- 31 dicembre 2022, termine per l'adozione dal parte degli stati membri
- 1° gennaio 2023, applicazione disposizioni con primi scambi a partire dal 2024

□ Finalità (Proposta di Direttiva, 21.6.2017 COM(2017) 335 final)

- The key objectives of this **legislative proposal** are **twofold**:
 - *to extend the scope of the automatic exchange of information under DAC to the information reported by **digital platform operators**. Expanding administrative cooperation to this new area is aimed at helping Member States to address the challenges posed by the digitalisation of the economy, given that the characteristics of the digital platform economy make the traceability and detection of taxable events by tax authorities very difficult and lead to a shortfall of tax revenues;*
 - *to amend a number of existing provisions of DAC on exchange of information. In particular, the proposal seeks to improve the notion of **foreseeable relevance of information**, provisions on **requests for information for a group of taxpayers**, as well as the rules for using **simultaneous controls** and allowing the presence of officials of a Member State during an enquiry in another Member State. Moreover, the proposal seeks to insert provisions setting out the framework for the competent authorities of two or more Member States to conduct **joint audits***

Ambito soggettivo e destinatari degli obblighi

❑ Piattaforma (art. 8-bis quater DAC 7):

- Qualsiasi software (sito internet, applicazione) accessibile agli utenti e che consente ai Venditori di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un'Attività Pertinente, incluso qualsiasi accordo per la riscossione e il pagamento di un Corrispettivo in relazione all'Attività Pertinente
- **Sono esclusi** i software che consentono esclusivamente (senza ulteriori interventi per l'esecuzione di un'Attività pertinente):
 - il trattamento dei pagamenti
 - la catalogazione o la pubblicità
 - il reindirizzamento o il trasferimento degli utenti verso una Piattaforma

❑ Gestore di Piattaforma con Obbligo di Comunicazione (Allegato V, Sez. I, A):

- Un'Entità che stipula un contratto con i Venditori per mettere a loro disposizione tutta o parte di una Piattaforma (Gestore di Piattaforma)
 - Esclusi i Gestori che, fin dall'inizio e su base annua, hanno dimostrato in modo soddisfacente che l'intero modello di business della Piattaforma è tale da non includere Venditori Oggetto di Comunicazione
- Residente a fini fiscali in uno Stato membro o, in caso contrario, (i) costituito a norma delle leggi di uno Stato membro, oppure avente (ii) sede di direzione (compresa la sede di direzione effettiva) o (iii) stabile organizzazione in uno Stato membro e non è un Gestore di Piattaforma Qualificato Non-UE

oppure

- Non è residente a fini fiscali, né è costituito o gestito in uno Stato membro, né ha una stabile organizzazione in uno Stato membro, ma facilita l'esecuzione di un'Attività Pertinente da parte di Venditori Oggetto di Comunicazione o di un'Attività Pertinente che comporta la locazione di beni immobili ubicati in uno Stato membro, e non è un Gestore di Piattaforma Qualificato Non-UE

Venditori oggetto di comunicazione e attività pertinenti

❑ Venditore Oggetto di Comunicazione:

«un **Venditore attivo**, diverso da un **Venditore Escluso**, che risiede in uno Stato membro o che ha dato in locazione beni immobili ubicati in uno Stato membro» (Allegato V, Sez. I, B DAC 7)

- “**Venditore**”: un utente della Piattaforma (persona fisica o un'Entità), che è registrato sulla Piattaforma in qualsiasi momento nel Periodo Oggetto di Comunicazione e svolge un'Attività Pertinente
- “**Venditore attivo**”: un Venditore che presta un'Attività Pertinente o a cui è versato o accreditato un Corrispettivo in relazione a un'Attività Pertinente durante il Periodo Oggetto di Comunicazione
- “**Venditore Escluso**”:
 - entità statali
 - entità il cui capitale è negoziato in mercati regolamentati o le entità collegate
 - entità per la quali il gestore, durante il Periodo Oggetto di Comunicazione, ha facilitato
 - oltre 2.000 Attività Pertinenti mediante la **locazione di beni immobili** in relazione a una Proprietà Inserzionata
 - meno di 30 Attività Pertinenti mediante la **vendita di Beni** e per il quale l'importo totale del Corrispettivo versato o accreditato non era superiore a 2.000 EUR
- **Residenza del venditore** ai fini della Direttiva (Allegato V, Sezione II, D DAC 7)
 - Nello stato membro in cui il venditore ha l'indirizzo principale, il numero di identificazione fiscale o la stabile organizzazione (se in Stati membri diversi, il venditore si considera residente in ciascuno di tali Stati membri)
 - in alternativa, nello Stato membro (o negli Stati membri) in cui lo status di residente risulti confermato da un servizio di identificazione elettronica messo a disposizione da uno Stato membro o dall'UE

Venditori oggetto di comunicazione e attività pertinenti - *segue*

❑ Attività pertinente:

- attività svolta al fine di percepire un **Corrispettivo** (in denaro o in natura)
- che rientra tra:
 - la **locazione di beni immobili**, compresi gli immobili residenziali e commerciali, nonché qualsiasi altro bene immobile e spazio di parcheggio
 - i **Servizi Personali**
 - la **vendita di Beni**
 - il **noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto**

❑ «[...] non comprende le attività svolte da un Venditore che agisca in qualità di dipendente del Gestore di Piattaforma o di un'Entità collegata del Gestore di Piattaforma».

- Ruolo diverso del gestore della piattaforma

❑ Differenze con il Mod. OECD

- Profitto vs corrispettivo
- Ambito applicativo più ampio (vendita di beni e noleggio mezzi trasporto assenti)
 - Previsione di un modulo opzionale (OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, giugno 2021)

Adeguate verifica e obblighi di comunicazione

❑ Obblighi di adeguata verifica (Allegato V, Sez. II DAC 7; Capo II, artt. 3-9 Schema di Decreto)

- Raccolta delle informazioni sui venditori (identificazione degli stessi e individuazione della residenza ai fini della Direttiva)
- Raccolta informazioni sui beni immobili concessi in locazione (indirizzo, numero di iscrizione catastale)
- Verifica dell'affidabilità delle informazioni (utilizzo propri archivi o interfacce messe a disposizione dagli Stati Membri o dall'UE; possibilità di richiedere documento di identificazione o certificato di residenza fiscale)
 - Utilizzo di dati e informazioni acquisiti a seguito delle procedure relative a precedenti periodi (acquisite, verificate o confermate negli ultimi 36 mesi, sempreché non inattendibili o inesatte)
- Completamento entro il 31 dicembre di ciascun periodo oggetto di comunicazione
 - Possibilità di affidamento a terzi

❑ Obblighi di comunicazione (art. 10 Schema di Decreto)

- Entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui il venditore è stato identificato come Venditore Oggetto di Comunicazione
- Le prime informazioni sono comunicate entro il 31 gennaio 2024
- Gestore indirizza la comunicazione all'Autorità Competente per lo stato membro di residenza o in cui si è registrato (per i gestori esteri)
- **Informazioni da comunicare** → differenziazione in caso di locazione di immobili o altre attività
 - dati identificativi del gestore della piattaforma e dei venditori
 - identificativi conti finanziari e corrispettivi versati/accreditati
 - eventuali diritti, commissioni, imposte trattenute dalla piattaforma
 - per gli immobili l'indirizzo, i dati catastali, il numero giorni di locazione

Profili amministrativi e sanzionatori

- ❑ «sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive» (Art. 25-bis DAC 7)
 - Affidabilità dei dati?
 - Art. 12 dello Schema di Decreto
 - **Clausola unilaterale** da inserire nel contratto con il venditore → chiusura profilo o trattenimento del corrispettivo se non sono fornite tutte o alcune delle informazioni richieste
 - **Conservazione delle informazioni** fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello civile in cui le informazioni sono comunicate
 - **Omessa (incompleta o inesatta) comunicazione:** Sanzione amministrativa ex art. 10 del d.lgs. 471/1997 aumentata (ridotta) della metà (sanzione amministrativa da euro 2.000 a euro 21.000)
 - omogeneità con sanzioni DAC 6 → indicazioni contenute nella Circ. n. 2/E/2021 (§ 7) estensibili?
 - **Violazione obblighi registrazione:** sanzione pari a euro 10.000
- ❑ **Coordinamento con pacchetto IVA**
 - interoperatività dei dati raccolti (art. 1(13) e Considerando 30 DAC 7)
- ❑ Riduzione degli oneri amministrativi per i gestori esteri (extra UE) → specifici accordi («*Accordo Qualificante Effettivo tra Autorità Competenti*») tra i rispettivi Stati di residenza e gli Stati Membri volti a garantire l'equivalenza nello scambio delle informazioni (**Allegato V, Sez. I, A, 5-6 DAC 7**)
 - Gestore di Piattaforma Qualificato Non-UE
 - Giurisdizione Qualificata Non-UE
 - Ruolo Commissione UE: coordinamento e valutazione accordi (**Considerando 16 DAC 7**)
- ❑ Possibilità di scegliere un solo stato membro a cui comunicare (Registrazione unica ex **art. 14 dello Schema di Decreto**)

Prevedibile pertinenza e richieste di gruppo

❑ **Necessità di delineare la nozione di «Prevedibile pertinenza»**

- Causa C-682/15, Berlioz Investment Fund (LU)
- Cause C-245/19, C-246/19 e C-437/19 État du Grand-duché de Luxembourg (LU)
- Considerando (3): evitare ingiustificati rifiuti di richieste e garantire efficacia scambio informazioni e certezza del diritto

❑ **Inserimento dell'articolo 5-bis DAC**

- *«le informazioni richieste sono prevedibilmente pertinenti se, al momento della richiesta, l'autorità richiedente ritiene che, conformemente al diritto nazionale, vi sia una ragionevole possibilità che le informazioni richieste siano pertinenti per le questioni fiscali di uno o più contribuenti, identificati nominativamente o in altro modo, e siano giustificate ai fini dell'indagine»*
- l'autorità richiedente fornisce almeno le seguenti informazioni:
 - il «*fine fiscale*»; e
 - la «*specificazione*» delle informazioni richieste per «l'amministrazione o l'applicazione del diritto nazionale

Prevedibile pertinenza e richieste di gruppo - *segue*

❑ Commentario all'art. 26 OECD MTC (par. 5)

- Ampiezza scambio informazioni
- «*Fishing expeditions*»

❑ *Group request*

- Richieste relative a gruppi di contribuenti che «non possono essere identificati singolarmente»
- «l'autorità richiedente fornisce all'autorità interpellata almeno [...]:
 - a) una descrizione dettagliata del gruppo;
 - b) una spiegazione del diritto applicabile e dei fatti in base ai quali vi è motivo di ritenere che i contribuenti del gruppo non abbiano rispettato il diritto applicabile;
 - c) una spiegazione del modo in cui le informazioni richieste contribuirebbero a determinare se i contribuenti del gruppo abbiano rispettato il diritto applicabile; e
 - d) se del caso, i fatti e le circostanze relative al coinvolgimento di una terza parte che ha contribuito attivamente al potenziale mancato rispetto del diritto da parte dei contribuenti del gruppo»

L'ampliamento dello scambio automatico di informazioni

❑ Modifica ad **articolo 8 DAC**:

- «1. L'autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, **tutte le informazioni disponibili** riguardanti i residenti di tale altro Stato membro sulle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale ai sensi della legislazione dello Stato membro che comunica le informazioni:
 - a) redditi da lavoro dipendente;
 - b) compensi per dirigenti;
 - c) prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e altre misure analoghe;
 - d) pensioni;
 - e) proprietà e redditi immobiliari;
 - f) **canoni** [...]».
- Rinvio alla definizione di canoni ex articolo 2 (b), direttiva 2003/49/CE del Consiglio (Considerando 5 DAC 7)
- A partire dall'1° gennaio 2024 gli stati membri «*si adoperano per includere*» il codice fiscale (NIF) dei residenti

❑ Modifica ad **articolo 8-bis DAC**:

- Scambio di informazioni relative ai ruling preventivi e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento ("APA"), contemplate all'articolo 8a
 - tempistica di comunicazione → dovranno essere comunicati "sollecitamente dopo che [...] sono stati emanati, modificati o rinnovati [...]"

Strumenti per la cooperazione amministrativa

Presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative (art. 11 DAC)	Controlli simultanei (art. 12 DAC)	Joint audits (Art. 12-bis)
<ul style="list-style-type: none">• <i>Ai fini dello scambio delle informazioni [...], l'autorità competente di uno Stato membro può chiedere [...] che funzionari designati [...]:</i><ul style="list-style-type: none">a) <i>siano presenti negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro interpellato;</i>b) <i>siano presenti durante le indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato membro interpellato;</i>c) <i>partecipino alle indagini amministrative svolte dallo Stato membro interpellato attraverso l'uso di mezzi di comunicazione elettronici, se del caso</i>	<ul style="list-style-type: none">• <i>«Quando due o più Stati membri decidono di procedere a controlli simultanei, nel proprio territorio, di una o più persone che presentano per loro un interesse comune o complementare <u>al fine di scambiare le informazioni</u> così ottenute, si applicano i paragrafi 2, 3 e 4.</i>• <i>«L'autorità competente di ciascuno Stato membro individua autonomamente le persone per le quali intende proporre un controllo simultaneo [...].»</i>• <i>«L'autorità competente di ciascuno Stato membro interessato decide se intende partecipare ai controlli simultanei [...].»</i>	<ul style="list-style-type: none">• <i>«[...] <u>indagine amministrativa condotta congiuntamente</u> dalle autorità competenti di due o più Stati membri che procedono all'esame di un caso collegato a una o più persone di interesse comune o complementare per le competenti autorità degli Stati membri»</i>• <i>«[...] sono svolte in modo concordato e coordinato [...].»</i>

Scambio di funzionari e controlli simultanei

- ❑ **Presenza funzionari altre Amministrazioni e partecipazione alle indagini amministrative (modifiche all'articolo 11 DAC)**
 - ❑ Considerando 22: *«È necessario rafforzare le disposizioni [...]per quanto riguarda la presenza di funzionari di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro e lo svolgimento di controlli simultanei [...] al fine di garantire l'effettiva applicazione di tali disposizioni»*
 - ❑ *«l'autorità competente di uno Stato membro **può chiedere** all'autorità competente di un altro Stato membro che funzionari designati dalla prima e secondo le modalità procedurali stabilite da quest'ultima: a) siano presenti negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro interpellato; b) siano presenti durante le indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato membro interpellato; c) partecipino alle indagini amministrative svolte dallo Stato membro interpellato attraverso l'uso di mezzi di comunicazione elettronici, se del caso»*
 - ❑ L'autorità interpellata **risponde entro 60 giorni dal ricevimento della richiesta**, per confermare il proprio assenso o comunicare il **rifiuto motivato**
 - ❑ *«Qualora le informazioni richieste siano contenute in una documentazione cui hanno accesso i funzionari dell'autorità interpellata, ne è data copia ai funzionari dell'autorità richiedente»*

- ❑ **Controlli simultanei (modifiche all'art. 12)**
 - ❑ *«L'autorità competente di ciascuno Stato membro interessato decide se intende partecipare ai controlli simultanei. Essa conferma il proprio assenso o comunica il rifiuto motivato all'autorità che ha proposto il controllo simultaneo **entro 60 giorni dal ricevimento della proposta**»*

Joint audits

- ❑ Nuova «Sezione II-bis» DAC: inserimento art. 12-bis (inserimento art. 31-bis.1 nel D.P.R. 600/1973)
 - Considerando 24-25 DAC 7 («*garantire la certezza del diritto*»)
 - Coesistenza con artt. 11 e 12 DAC 1 («*strumento aggiuntivo*»)
 - Efficace strumento di prevenzione di controversie e doppia imposizione

- ❑ **Joint audits:** «*un'indagine amministrativa condotta congiuntamente dalle autorità competenti di due o più Stati membri che procedono all'esame di un caso collegato a una o più persone di interesse comune o complementare per le competenti autorità degli Stati membri*»

- ❑ Formalizzazione di una procedura (art. 12-bis, par. 1)
 - **Risposta** da parte delle autorità interpellate **entro 60 giorni** dal ricevimento della richiesta da parte di un **autorità competente** (no da parte del contribuente) di un altro stato membro
 - Respingimento solo per **giustificati motivi** (non specificati)

- ❑ **Modalità procedurali**
 - Applicazione della legislazione e dei requisiti procedurali dello stato membro in cui si svolgono le attività
 - Impossibilità di esercitare poteri eccedenti a quelli conferiti dalla propria legislazione interna

Joint audits - *segue*

- ❑ Uno Stato membro in cui si svolgono le attività di verifica congiunta adotta le misure necessarie per:
 - **funzionari di altri Stati membri** → consentire di interrogare le persone ed esaminare i documenti insieme ai funzionari dello Stato membro in cui si svolgono le attività di verifica congiunta, secondo le modalità procedurali stabilite dallo Stato membro in cui si svolgono tali attività
 - **elementi di prova raccolti** → garantire che possano essere valutati, anche in ordine alla loro ammissibilità, alle stesse condizioni giuridiche applicabili nel caso di una verifica svolta in tale Stato membro al quale partecipano solo i funzionari di tale Stato membro, compreso nel corso di eventuali procedure di reclamo, riesame o ricorso
 - **persone soggette a una verifica congiunta o da essa interessate** → garantire che essi godano degli stessi diritti e abbiano gli stessi obblighi applicabili nel caso di una verifica alla quale partecipano solo i funzionari di tale Stato membro, compreso nel corso di eventuali procedure di reclamo, riesame o ricorso

- ❑ **Effetti di una verifica congiunta:**
 - le Autorità competenti devono:
 - *«cercare di concordare sui fatti e sulle circostanze del caso»* e
 - *«adoperarsi per raggiungere un accordo sulla posizione fiscale della persona o delle persone sottoposte a verifica, sulla base dei risultati conseguiti nell'ambito di quest'ultima, i quali **devono essere inseriti in una relazione finale**»*

Contatti

Prof. Dr. Paolo Arginelli

T: +39 342 3886982

E-mail: Paolo.Arginelli@studiopirola.com

Dr. Francesco Reboli

T: +39 340 4116519

E-mail: Francesco.Reboli@studiopirola.com

Studio Pirola Pennuto Zei & Associati

Milano

Via Vittor Pisani 20

20124 Milano

T: + 39 02 669951

Fax. +39 02 6691800

info@studiopirola.com

www.pirolapennutozei.it