

# Scambio automatico di informazioni: i nuovi obblighi di rendicontazione Paese per Paese proposti dall'UE

di Piergiorgio Valente (\*)

Al fine di rendere effettiva la cooperazione tra Stati membri in materia fiscale, lo scambio automatico di informazioni, previsto dalla Direttiva 2011/16/UE, viene esteso, dalla COM (2016)25, alla rendicontazione Paese per Paese. Ciò implica la comunicazione, da parte delle imprese, di una serie definita di informazioni, alle quali dovrebbero poter accedere gli Stati membri in cui - sulla base delle informazioni contenute nella rendicontazione medesima - una o più imprese del gruppo multinazionale sono residenti a fini fiscali o sono soggette a imposizione in relazione alle attività svolte tramite una stabile organizzazione.

## 1. Premessa

La crisi finanziaria ed economica mondiale degli ultimi anni ha evidenziato la necessità che tutti i contribuenti paghino la giusta quota di imposte. Una efficace lotta all'elusione fiscale internazionale richiede che le autorità fiscali di tutti i Paesi dispongano di informazioni pertinenti e complete su struttura, politica in materia di prezzi di trasferimento, operazioni interne con le parti correlate nei gruppi multinazionali.

In siffatto contesto si inserisce la proposta di modifica della Direttiva sulla cooperazione amministrativa (Direttiva 2011/16/UE) (1), la quale è stata adottata dalla Commissione europea nell'ambito del pacchetto antielusione del 28 gennaio 2016 - COM (2016)25. Essa impone **requisiti di trasparenza** alle imprese multinazionali per l'effettivo contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva. Una maggiore trasparenza do-

vrebbe indurre, a sua volta, queste ultime a corrispondere la giusta quota di imposte nel Paese in cui sono realizzati gli utili.

La Direttiva 2011/16/UE è stata recepita nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014. La recente proposta di modifica di tale Direttiva - ove approvata all'unanimità dal Consiglio dell'UE - richiederà un nuovo intervento da parte del legislatore italiano e imporrà nuovi obblighi alle imprese del nostro Paese.

## 2. Lo scambio di informazioni secondo la Direttiva 2011/16/UE e il suo recepimento in Italia

La Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (di seguito, anche "Direttiva") ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la Direttiva 77/799/CEE. Essa disciplina lo scambio di informazioni **su richiesta** (2), lo scambio di informa-

(\*) *Chairman* del Comitato Fiscale della *Confédération Fiscale Européenne* (CFE).

(1) Per approfondimenti sulla Direttiva 2011/16/UE cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 639 ss.; P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, pag. 165 ss.

(2) Per approfondimenti sullo scambio di informazioni su richiesta cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 925 ss.; P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, pag. 4 ss.

zioni **automatico** (3) e lo scambio di informazioni **spontaneo** (4).

Ai sensi dell'art. 5, su richiesta dell'autorità competente di uno Stato membro, l'autorità competente dello Stato membro richiesto trasmette le **informazioni** che possono essere **utili per il corretto accertamento delle imposte** previste dalla Direttiva stessa, comprese le informazioni su uno o più casi specifici e quelle pertinenti di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa (5).

Secondo quanto previsto dall'art. 7 della Direttiva, lo Stato membro comunica le informazioni di cui all'art. 5 al più presto e, comunque, **entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta** (6). L'autorità competente interpellata è tenuta a dare conferma del ricevimento della richiesta immediatamente e, comunque, entro cinque giorni lavorativi dal ricevimento della stessa, con mezzi elettronici. Entro un mese dal ricevimento della richiesta, inoltre, deve segnalare all'autorità richiedente l'eventuale incompleteness riscontrata e la necessità di informazioni supplementari di carattere generale (7).

L'art. 4 del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014, in attuazione della Direttiva attribuisce ai **servizi di collegamento** (8) il compito di fornire all'autorità richiedente dell'altro Stato membro tutte le informazioni utili di cui sono in possesso o che ottengono a seguito di un'indagine amministrativa. L'autorità interpellata provvede alla raccolta delle informazioni richieste o allo svolgimento dell'indagine amministrativa, procedendo come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità interna.

La novità più rilevante introdotta dalla Direttiva 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 fine, è significativo l'art. 8 ("Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni"), secondo il quale 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 data 12 giugno 2013, la Commissione europea ha proposto di **ampliare l'ambito di applicazione** dello scambio automatico di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, al fine di intensificare la lotta all'evasione fiscale (9). Tra le principali modifiche proposte dalla Commissione europea figura l'introduzione, nell'art. 8 della Direttiva, del paragrafo 3 (a) il quale prevede la possibilità per l'autorità competente di uno Stato membro di comunicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro informazioni, relative ai periodi di imposta a partire dal 2014, con riferimento anche alle seguenti categorie di reddito: dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti (10). La proposta di Direttiva del 2013 è stata

(3) Per approfondimenti sullo scambio di informazioni automatico cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., pag. 941 ss.; P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., pag. 25 ss.

(4) Per approfondimenti sullo scambio di informazioni spontaneo cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., pag. 949 ss.; P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., pag. 30 ss.

(5) L'istanza di cui all'art. 5 può contenere una richiesta motivata relativa ad un'indagine amministrativa specifica (art. 6 della Direttiva). In tal caso, l'autorità dello Stato membro richiesto provvede all'effettuazione delle indagini amministrative necessarie e qualora ritenga che le stesse non siano necessarie, ne dà immediata comunicazione all'autorità competente dello Stato membro richiedente.

(6) Se le informazioni sono già in suo possesso, il termine è ridotto a un mese.

(7) Qualora l'autorità competente interpellata non possa ri-

spondere alla richiesta entro il termine previsto, informa tempestivamente l'autorità richiedente in merito alle circostanze che ostano al rispetto di tale termine.

(8) Trattasi di qualsiasi ufficio diverso dall'Ufficio centrale di collegamento che è stato designato per procedere a scambi diretti di informazioni a norma del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014. Secondo l'art. 3 del D.Lgs. n. 29/2014, il Direttore Generale delle Finanze, con apposito provvedimento, designa l'Ufficio centrale di collegamento e i servizi di collegamento ai fini dell'attività di cooperazione amministrativa a norma del Decreto medesimo.

(9) Cfr. Commissione europea, "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation", 12 giugno 2013.

(10) La proposta di modifica del 2013, inoltre, sancisce la possibilità di ampliare, a partire dal 2017, l'elenco delle categorie di reddito soggette a scambio di informazioni automatico, includendo tra le stesse le *royalties*. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, cit., pag. 666 ss.; P. Va-

adottata dal Consiglio dell'UE nel dicembre 2014 (Direttiva 2014/107/UE)(11).

Nel recepire le disposizioni della Direttiva sullo scambio automatico delle informazioni, il D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014 rinvia a quanto previsto dal suindicato art. 8, prevedendo che "i servizi di collegamento (...) comunicano agli altri Stati membri, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014 riguardanti i residenti di altri Stati membri e le altre informazioni di cui all'art. 8 della Direttiva 2011/16/UE".

La terza forma di scambio di informazioni prevista dalla Direttiva in commento è rappresentata dallo **scambio spontaneo di informazioni**. Secondo l'art. 9, l'autorità competente di ogni Stato membro comunica le informazioni - prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali - all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato, ove ricorra una delle seguenti situazioni:

"a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una **perdita di gettito fiscale** nell'altro Stato membro;

b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una **riduzione od un esonero d'imposta** che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro;

c) le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più Paesi in modo tale da comportare una **diminuzione di imposta** nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi;

d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da **trasferimenti fittizi di utili** all'interno di gruppi d'impresе;

e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle **informazioni** che possono essere **utili per l'accertamento dell'imposta** in quest'altro Stato membro".

Il par. 2 dell'art. 9 aggiunge che attraverso lo scambio spontaneo, le autorità competenti di

ciascuno Stato membro possono comunicare alle autorità competenti degli altri Stati membri le informazioni di cui sono a conoscenza e che a questi ultimi potrebbero essere utili.

Anche con riguardo a quest'ultima forma di scambio di informazioni, il legislatore italiano, nel recepire la Direttiva, ha operato, all'art. 6 del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014, un rinvio alle disposizioni contenute all'art. 9 della normativa comunitaria: "I servizi di collegamento individuati ai sensi dell'art. 3, comma 2, del presente Decreto, comunicano le informazioni di cui all'art. 1, comma 1, agli altri Stati membri, nei casi di cui all'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE".

### 3. Le proposte di modifica alla Direttiva 2011/16/UE contenute nella COM (2016)25

Le proposte di modifica alla Direttiva 2011/16/UE si inseriscono in un contesto nel quale sono notevoli le preoccupazioni delle istituzioni comunitarie e della comunità internazionale con riguardo alla frode e all'evasione fiscale internazionale. Proprio queste preoccupazioni hanno indotto la Commissione europea a promuovere ed ampliare l'ambito di operatività dello scambio automatico di informazioni, quale *standard* europeo e internazionale per la trasparenza e la cooperazione (12).

Al fine di rendere effettiva la cooperazione tra Stati membri mediante lo scambio automatico di informazioni, questo viene esteso, dalla COM (2016)25, alla **rendicontazione Paese per Paese**. Essa dovrebbe includere la comunicazione di una serie definita di informazioni, alle quali dovrebbero poter accedere gli Stati membri in cui (sulla base delle informazioni contenute nella rendicontazione stessa) una o più imprese del gruppo multinazionale sono residenti a fini fiscali o sono soggette a imposizione in relazione alle attività svolte tramite una stabile organizzazione.

A ben vedere, le disposizioni proposte sono in linea con gli sviluppi OCSE registratisi nel contesto del Progetto BEPS e rispondono all'obiettivo di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le Amministrazioni fiscali che per i gruppi multinazionali (13). In quest'ambi-

lente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., pag. 165 ss.

(11) Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, cit., pag. 666 ss.

(12) Il Consiglio europeo, nelle conclusioni del 22 maggio 2013, ha chiesto che lo scambio automatico di informazioni

sia esteso, sia a livello comunitario che globale, al fine di combattere più efficacemente la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva.

(13) Per approfondimenti sul Progetto BEPS, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, cit., pag. 1895 ss.

to, in particolare, è intenzione della Commissione europea continuare a prestare attenzione ai futuri sviluppi a livello internazionale relativi all'attuazione dell'Action 13 del *BEPS Action Plan* del 2013, da prendere quale **"fonte illustrativa o interpretativa"** della proposta di Direttiva medesima (14).

Al fine di migliorare l'efficienza nell'uso delle risorse, favorire lo scambio di informazioni ed evitare che ciascuno Stato membro proceda a modifiche del proprio sistema, lo scambio di informazioni dovrebbe avvenire tramite la **c.d. Rete Comune di Comunicazione (CCN)** sviluppata dall'UE (15).

Indicazioni più specifiche sullo scambio automatico delle **rendicontazioni Paese per Paese** si rinvencono al paragrafo 2 dell'art. 1 della proposta di Direttiva in commento, dove si prevede che ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre alla *parent company* di un gruppo multinazionale - residente ai fini fiscali sul suo territorio - di presentare una rendicontazione Paese per Paese relativamente al periodo d'imposta di riferimento, entro 12 mesi dalla conclusione di quest'ultimo.

L'autorità ricevente, a sua volta, comunica in via automatica la rendicontazione Paese per Paese a ogni altro Stato membro in cui, in base alle informazioni contenute nella rendicontazione stessa, una o più entità del gruppo multinazionale sono residenti ai fini fiscali o sono soggette a imposte per le attività svolte tramite una stabile organizzazione (16).

La rendicontazione Paese per Paese contiene i seguenti **dati riguardanti il gruppo multinazionale**:

a) **informazioni aggregate sui ricavi**, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide, per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionale;

b) **l'identificazione di ciascuna entità costitutiva del gruppo**, che indichi la giurisdizione di residenza fiscale di tale entità e, se diversa da detta giurisdizione, quella secondo il cui ordinamento è organizzata l'entità costitutiva, e la natura della principale o delle principali attività commerciali di quest'ultima.

La proposta di Direttiva, inoltre, richiede agli Stati membri di introdurre disposizioni sulle sanzioni applicabili in caso di violazione della disciplina sullo scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese, purché le misure sanzionatorie siano effettive, proporzionate e dissuasive.

#### 4. Gli impatti per ordinamento e imprese italiane

La proposta di modifica della Direttiva 2011/16/UE introduce importanti disposizioni sullo scambio automatico di informazioni, le quali, se approvate all'unanimità dal Consiglio dell'UE, dovranno essere recepite dal legislatore italiano. A tal fine, si rileva che, secondo quanto proposto dalla Commissione europea, le medesime disposizioni dovranno essere **recepite nell'ordinamento nazionale entro il 31 dicembre 2016** (17).

(14) I più recenti *standards* OCSE in materia di documentazione del *transfer pricing*, introdotti in attuazione dell'Action 13 del *BEPS Action Plan* del 2013, prevedono:

- un *Masterfile*, il quale dovrà fornire un'*overview* del gruppo multinazionale a livello globale, illustrando le politiche di *transfer pricing* di gruppo, i vari *agreements* tra le società del gruppo, l'allocazione degli *intangibles* e dei profitti;

- un *Local File*, il quale dovrà fornire specifiche informazioni in merito alle transazioni infragruppo con particolare riferimento alla società "locale" cui si riferisce;

- un *Country-by-Country Reporting*, il quale dovrà contenere una serie di informazioni relative all'allocazione globale del reddito, alle imposte pagate e a determinati indicatori economici che consentano all'Amministrazione finanziaria di valutare eventuali rischi di *transfer pricing*.

In data 8 giugno 2015, l'OCSE ha pubblicato il *Country-by-Country Reporting Implementation Package*, al fine di assicurare una tempestiva attuazione degli *standards* documentali sviluppati nel contesto dell'Action 13. Esso include:

- un "modello di legislazione" in virtù del quale si prescrive all'*ultimate parent entity* di predisporre il *Country-by-Country Reporting* nella giurisdizione di residenza;

- un *Model Competent Authority Agreement* (MCAA), il cui obiettivo è di disciplinare ed agevolare lo scambio dei *Country-by-Country reports* tra Amministrazioni finanziarie.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, cit., pag. 1349 ss.; P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, 2015, pag. 811 ss.

(15) Le modalità pratiche necessarie per il potenziamento del sistema dovrebbero essere adottate dalla Commissione europea secondo la procedura di cui all'art. 26, paragrafo 2, della Direttiva 2011/16/UE.

(16) Secondo quanto previsto all'art. 1, paragrafo 2, della proposta di Direttiva in commento, "4. La comunicazione avviene entro 15 mesi dall'ultimo giorno del Periodo d'Imposta del Gruppo di Imprese Multinazionale cui si riferisce la rendicontazione Paese per Paese. La prima rendicontazione Paese per Paese comunicata riguarda il Periodo d'Imposta del Gruppo di Imprese Multinazionale che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva".

(17) Secondo quanto previsto dall'art. 2 della COM(2016)25, "Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 31 dicembre 2016, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente Direttiva. Essi co-

Come sopra illustrato, la Direttiva 2011/16/UE è stata attuata in Italia con D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014, il quale disciplina le procedure relative allo scambio delle informazioni - prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legislazione tributaria nazionale - con le autorità competenti degli altri Stati membri dell'UE.

Nel far salva l'applicazione delle norme di assistenza giudiziaria in materia penale, nonché quelle per una cooperazione amministrativa più ampia, contenute nei trattati internazionali sottoscritti dall'Italia, l'art. 1 del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014 precisa che esso non si applica: a) ai contributi previdenziali obbligatori dovuti ad uno Stato membro o ad una ripartizione dello stesso o ad organismi di previdenza sociale di diritto pubblico; b) all'imposta sul valore aggiunto, ai dazi doganali o alle accise; c) ai diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche; d) alle tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi (18).

Una volta approvate le disposizioni della COM (2016)25, sarà compito del legislatore italiano, in adempimento agli obblighi assunti a livello comunitario, procedere al loro recepimento nell'ordinamento interno secondo le procedure costituzionalmente ammesse.

Alla *parent company* italiana di un gruppo multinazionale sarà quindi richiesto di presentare una **rendicontazione Paese per Paese** relativamente al periodo d'imposta di riferimento. L'**obbligo di rendicontazione** dovrà essere assolto **entro 12 mesi dalla conclusione del periodo fiscale**. Oggetto della rendicontazione saranno le informazioni aggregate riguardanti utili, perdite, imposte dovute, nonché il personale e le immobilizzazioni materiali. Nella rendicontazione, inoltre, dovranno essere indicate le **diverse entità che compongono il gruppo** e il rispettivo Paese di residenza.

Sarà poi cura dell'Amministrazione finanziaria italiana, che ha ricevuto la rendicontazione dall'impresa-contribuente, comunicare in via automatica a ogni altro Stato membro interessato le informazioni contenute nella rendicontazione stessa.

Il legislatore italiano, inoltre, dovrà prevedere **apposite sanzioni in caso di violazione degli obblighi di rendicontazione** da parte dell'impresa multinazionale, mentre, nell'interesse del contribuente che fornisce le informazioni, non potranno non trovare applicazione le disposizioni sulla riservatezza e la confidenzialità dei dati forniti, previste dall'art. 16 della Direttiva 2011/16/UE (19), il quale è richiamato, a sua

---

municano immediatamente alla Commissione il testo di tali disposizioni.

Essi applicano tali disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente Direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità del riferimento sono decise dagli Stati membri.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno adottate nella materia disciplinata dalla presente Direttiva".

(18) L'art. 1 del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014 prevede altresì che "3. Le disposizioni del presente Decreto si applicano alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto dell'Amministrazione finanziaria e delle ripartizioni territoriali, comprese le autorità locali.

4. Le disposizioni del presente Decreto si applicano alle imposte di cui al comma 3 riscosse all'interno del territorio in cui si applicano i trattati in forza dell'art. 52 del Trattato sull'Unione Europea".

(19) L'art. 16 della Direttiva 2011/16/UE prevede:

"1. Le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della presente Direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve. Tali informazioni possono essere usate per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'art. 2.

Tali informazioni possono essere usate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati all'art. 2 della Direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo

2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, o per l'accertamento e l'applicazione dei contributi previdenziali obbligatori.

Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti.

2. Con l'autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni a norma della presente Direttiva e soltanto nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni, le informazioni e i documenti ricevuti a norma della presente Direttiva possono essere utilizzati per fini diversi da quelli previsti al paragrafo 1. Tale autorizzazione è concessa se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità competente che comunica le informazioni.

3. Quando l'autorità competente di uno Stato membro ritiene che le informazioni da essa ricevute dall'autorità competente di un altro Stato membro possano essere utili all'autorità competente di un terzo Stato membro ai fini di cui al paragrafo 1, può trasmetterle a quest'ultima purché tale trasmissione sia conforme alle norme e alle procedure stabilite nella presente Direttiva. Essa informa l'autorità competente dello Stato membro da cui provengono le informazioni della sua intenzione di condividere dette informazioni con un terzo Stato membro. Lo Stato membro di origine delle informazioni può opporsi a tale condivisione entro dieci giorni lavorativi a decorrere dalla data di ricezione della comunicazione dallo Stato membro che desidera condividere le informazioni.

(...)"

volta, dall'art. 10 del D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014.

Infine, si rileva che un obbligo di rendicontazione Paese per Paese è già stato previsto dal legislatore italiano, con riferimento alla documentazione in materia di *transfer pricing*.

In *compliance* con le indicazioni OCSE sul *Country-by-Country Report*, fornite nel contesto del Progetto BEPS (*Action 13 del BEPS Action Plan*), la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cfr. in particolare, i commi da n. 145 a n. 147 dell'art. 1 della Legge) prevede che il suindicato obbligo incombe sulle **società controllanti** del gruppo residenti in Italia ai sensi dell'art. 73 del T.U.I.R., tenute alla **redazione del bilancio consolidato**, se il gruppo registra un fatturato consolidato nel periodo d'imposta precedente di almeno 750 milioni di euro e se le società non sono, a loro volta, controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il medesimo obbligo ricade anche in capo alle società controllate residenti in Italia, se la con-

trollante è residente in uno Stato "che non ha introdotto l'obbligo di presentazione della rendicontazione Paese per Paese ovvero non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese ovvero è inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese" (20).

Analogamente a quanto previsto dall'obbligo di rendicontazione di cui alla proposta di Direttiva COM (2016)25, sono oggetto di comunicazione l'**ammontare dei ricavi** e degli **utili lordi**, le imposte pagate e maturate, nonché altri elementi indicatori di attività economica effettiva.

L'Amministrazione finanziaria italiana assicura la **riservatezza delle informazioni oggetto di rendicontazione** in conformità con gli obblighi di confidenzialità di cui alla Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (21) (cfr. il comma 145) (22).

---

(20) La mancata presentazione della rendicontazione ovvero l'invio di dati incompleti comporta una sanzione pecuniaria da 10.000 a 50.000 euro.

(21) Per approfondimenti sulla Convenzione multilaterale cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, cit., pag. 2845 ss.; P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, cit., pag. 1633 ss.

(22) Il comma 147 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 affida a un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di fissare le condizioni affinché le società controllanti,

che presentano determinati requisiti geografici e di fatturato, trasmettano all'Agenzia delle entrate una specifica rendicontazione Paese per Paese relativa a ricavi e utili, imposte pagate e maturate e agli altri elementi indicatori di una attività economica effettiva.

Per approfondimenti sugli obblighi di documentazione secondo la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 cfr. P. Valente, "Documentazione nel *transfer pricing*: dalla linee guida OCSE alla riforma italiana", in *il fisco*, n. 5/2016, pag. 439.