

ASSIREVI
Associazione Italiana Revisori Contabili

Al Presidente

28 settembre 2018

Spett.le
MEF Ministero dell'Economia e delle Finanze
Dipartimento delle Finanze
Via dei Normanni, 5
00184 Roma

Trasmissione online tramite il sito del MEF - Dipartimento delle Finanze:
http://www1.finanze.gov.it/finanze2/servizi/n_consult_newDF/consulta.php?id=1802&step=0

**Consultazione pubblica del Ministero dell'Economia e delle Finanze riguardante lo
"Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva 2018/822/UE, del
consiglio, del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo
di comunicazione (DAC 6)"**

Con riferimento alla consultazione in oggetto, trasmettiamo in allegato alla presente le osservazioni che la scrivente Associazione si pregia di fornire a Codesto Spettabile Dipartimento.

ASSIREVI rimane in ogni caso a disposizione per qualunque chiarimento ritenuto utile od opportuno.

Con osservanza.


Mario Boella

All./

Risposta ASSIREVI alla consultazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze riguardante lo “Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva 2018/822/UE, del consiglio, del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC 6)”

1. Premessa

ASSIREVI ringrazia per l'opportunità riservata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (“MEF”) agli operatori del mercato e a tutti gli interessati di fornire, nell'ambito di una pubblica consultazione, un proprio contributo all'elaborazione dello “*Schema di Decreto Legislativo recante attuazione della Direttiva 2018/822/UE/, del Consiglio, del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC 6)*” (lo “Schema di Decreto”).

ASSIREVI, in qualità di associazione che riunisce la maggioranza delle società che svolgono la revisione di Enti di Interesse Pubblico e sono soggette alla vigilanza di Consob, sintetizza nel presente documento le proprie osservazioni, concentrandosi sugli aspetti dello Schema di Decreto che interessano l'attività di *audit*.

In particolare, ASSIREVI intende formulare alcune considerazioni sulla previsione di cui all'art. 2, comma 1, lett. b) dello Schema di Decreto che fornisce la definizione di “intermediario” e include, per effetto del rimando all'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 231/2007, i revisori legali e le società di revisione legale.

2. Le differenze tra la definizione di intermediario contenuta nella Direttiva 2018/822/UE e quella proposta nello Schema di Decreto legislativo in oggetto

Come noto, lo Schema di Decreto recepisce la disciplina contenuta nella Direttiva 2018/822/UE (la “Direttiva” o “DAC 6”).

Sussistono, tuttavia, alcune differenze tra la definizione di intermediario introdotta dalla Direttiva e quella che si rinviene nello Schema di Decreto.

In particolare, l'art. 1, punto 1, lett. b, della Direttiva definisce intermediario “*qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Indica altresì qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di*

attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

Lo Schema di Decreto all'art. 2, comma 1, lett. b), invece, qualifica come intermediario “*un soggetto, inclusi quelli indicati all'articolo 1, comma 1, lettera n) del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015 e all'articolo 3 comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che: 1) mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce l'attuazione; 2) direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai sensi dell'articolo 5*”.

Dalla lettura delle due disposizioni, comunitaria e nazionale, appena richiamate emerge, a nostro avviso, che la definizione di “intermediario” proposta nello Schema di Decreto appare meno puntuale rispetto a quanto indicato dalla Direttiva.

In effetti, le espressioni del Decreto “*mette a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero o ne gestisce l'attuazione*” e “*svolge un'attività di assistenza o di consulenza ai fini dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero*” risultano molto più generiche rispetto al riferimento della Direttiva a “*elabori (designs), commercializzi (markets), organizzi (organises) o metta a disposizione a fini di attuazione (makes available for implementation) o gestisca l'attuazione (manages) di un meccanismo transfrontaliero*” e fornisce “*aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo soggetto all'obbligo di notifica*”.

Data la rilevanza, ai fini della presente normativa, della corretta individuazione del soggetto in capo al quale ricade l'obbligo di *disclosure* del meccanismo transfrontaliero, sarebbe importante, ad avviso dell'Associazione, che lo Schema di Decreto, nel definire l'intermediario, riprendesse testualmente la formulazione più analitica ed efficace prevista dal legislatore comunitario.

3. L'inclusione del revisore legale del bilancio nella definizione di intermediario proposta nello Schema di Decreto legislativo in oggetto.

Sotto un diverso profilo, ASSIREVI intende soffermarsi sul rimando all'art. 3, comma 4, D.Lgs. 231/2007 contenuto nella definizione di intermediario di cui all'art. 2, comma 1, lett. b) dello Schema di Decreto. Tale rimando comporta l'inclusione dei revisori legali e delle società di revisione legale tra gli intermediari.

In proposito occorre precisare che, diversamente, la Direttiva non fa alcun riferimento al revisore. Anche la relazione illustrativa della DAC6 conferma che tra le intenzioni del legislatore comunitario non vi è quella di includere il revisore del bilancio tra gli intermediari.

Alla luce di tale chiara impostazione contenuta nella Direttiva 2018/822/UE, ci si chiede come debba essere interpretato il riferimento al revisore legale e alla società di revisione legale effettuato nella definizione di intermediario contenuta nello Schema di Decreto.

L'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 231/2007 richiamato dall'art. 2, comma 1, lett. b) dello Schema di Decreto utilizza, infatti, la seguente dicitura: *“d) i revisori legali e le società di revisione legale con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio” e “e) i revisori legali e le società di revisione senza incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio”*¹.

Tuttavia, secondo quanto emerge dalla lettura complessiva dell'art. 2, comma 1, lett. b) dello Schema di Decreto, ricadrebbe nell'obbligo di *disclosure* solamente un revisore che *“1) metta a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisca l'attuazione; 2) direttamente o attraverso altri soggetti, svolga un'attività di assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante”*.

Non è agevole comprendere se il richiamo normativo così formulato sia finalizzato a includere nella definizione di “intermediario”, e quindi nell'ambito applicativo della disciplina, i revisori che abbiano incarichi di revisione sul bilancio della società contribuente interessata dalla disciplina, oppure, viceversa, i soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in quanto iscritti nel Registro dei Revisori di cui all'art. 2 D.Lgs. 39/2010, come modificato a seguito del D.Lgs. 135/2016.

¹ Art. 3, comma 4, D.Lgs. 231/2007: *“Rientrano nella categoria dei professionisti, nell'esercizio della professione in forma individuale, associata o societaria:*

a) i soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro;

b) ogni altro soggetto che rende i servizi forniti da periti, consulenti e altri soggetti che svolgono in maniera professionale, anche nei confronti dei propri associati o iscritti, attività in materia di contabilità e tributi, ivi compresi associazioni di categoria di imprenditori e commercianti, CAF e patronati;

c) i notai e gli avvocati quando, in nome o per conto dei propri clienti, compiono qualsiasi operazione di natura finanziaria o immobiliare e quando assistono i propri clienti nella predisposizione o nella realizzazione di operazioni riguardanti:

1) il trasferimento a qualsiasi titolo di diritti reali su beni immobili o attività economiche;

2) la gestione di denaro, strumenti finanziari o altri beni;

3) l'apertura o la gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli;

4) l'organizzazione degli apporti necessari alla costituzione, alla gestione o all'amministrazione di società;

5) la costituzione, la gestione o l'amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi;

d) i revisori legali e le società di revisione legale con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio;

e) i revisori legali e le società di revisione senza incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio.”

Al riguardo, appare a nostro avviso evidente che il soggetto incaricato della revisione legale del bilancio di una società non può essere qualificato “intermediario” ai fini della disciplina di cui allo Schema di Decreto in primo luogo perché non possiede le competenze fiscali necessarie per mettere a disposizione o gestire l’attuazione di un meccanismo transfrontaliero o fornire consulenza ai fini di tale attuazione. In secondo luogo, non può essere trascurato che, alla luce del contesto normativo che disciplina l’attività di revisione e, in particolare di quanto previsto dalle norme in materia di indipendenza del revisore², oltre che dai principi di revisione, non è ipotizzabile che il soggetto incaricato della revisione legale del bilancio di una società possa contemporaneamente mettere a disposizione o gestire l’attuazione di un meccanismo transfrontaliero o fornire consulenza ai fini di tale attuazione.

Il revisore del bilancio ben potrebbe, invece, trovarsi, nell’ambito della revisione legale, a svolgere valutazioni sugli effetti contabili di meccanismi transfrontalieri e a riferirle, in conformità ai principi di revisione, a “*those charged with governance*”, senza che ciò comporti una sua inclusione tra gli intermediari ai sensi della disciplina di cui allo Schema di Decreto.

Alla luce di quanto sopra, il richiamo normativo effettuato dall’art. 2, comma 1, lett. b), all’art. 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 appare, ad avviso di questa Associazione, del tutto improprio, in quanto l’inclusione del revisore legale del bilancio tra gli “intermediari” ai fini della disciplina in commento *i*) non risulta allineato alle previsioni della DAC 6 e agli intenti del legislatore comunitario e *ii*) non tiene conto dell’impossibilità per il revisore di partecipare al meccanismo transfrontaliero, in ragione delle competenze che gli appartengono e del *framework* normativo che disciplina l’attività di revisione.

Premesso quanto sopra, occorre rilevare che l’intento del legislatore sottostante al rimando all’art. 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 potrebbe, al contrario, risultare finalizzato a precisare che l’obbligo di *disclosure* previsto dalla Direttiva 2018/822/UE riguarda altri soggetti, diversi dal revisore legale del bilancio, abilitati all’esercizio della revisione in quanto iscritti al registro dei revisori di cui all’art. 2 D.Lgs. 39/2010, che “*mettono a disposizione*” di un contribuente un “*meccanismo transfrontaliero*” o “*ne gestiscono l’attuazione*” o “*svolgono un’attività di assistenza o consulenza ai fini dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero*”.

Anche in tal caso appare necessario, a nostro parere, un intervento chiarificatore sull’art. 2, comma 1, lett b) dello Schema di Decreto.

In effetti, al fine di evitare dubbi interpretativi, risulterebbe più appropriato, ad avviso dell’Associazione, sostituire il rinvio normativo indiretto realizzato attraverso il richiamo all’art. 3, comma 4, lett d-e) del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 , con un

² Cfr. art. 5 Regolamento UE 537/2014 e art. 10 D.Lgs. 39/2010.

esplicito riferimento ai “soggetti iscritti al registro dei revisori di cui all’art. 2 D.Lgs. 39/2010” che mettono a disposizione un meccanismo transfrontaliero o svolgono una consulenza al riguardo.

Milano, 28 settembre 2018