**ATTUAZIONE DIRETTIVA INTERMEDIARI FISCALI DAC6**

***A cura di Nancy Saturnino & Giampiero Guarnerio***

***Proposta per il coordinamento tra gli obblighi di comunicazione previsti dalla Direttiva DAC6 e l’obbligo di segreto professionale disciplinato dalle disposizioni del Dlgs 139/2005 ed art. 52 del d.p.r. 633/1972 in materia di controlli fiscali***

**SINTESI**

**Proposta**: Richiamando i principi dell’art. 8bis della Direttiva DAC6 si propone che l’obbligo di segnalazione dei meccanismi transfrontalieri previsto dalla stessa Direttiva sia posto a carico del contribuente pertinente (cliente) allorquando la comunicazione violi l’obbligo di segreto professionale, obbligando il professionista a comunicare agli altri intermediari coinvolti e al contribuente pertinente cliente la sussistenza di tale obbligo. In particolare, si propone la modifica del comma 4 dell’art. 3 dello schema di decreto legislativo come segue:

|  |  |
| --- | --- |
| Testo attuale  **Articolo 3**  *(Soggetti destinatari dell’obbligo di comunicazione)*  *…*  *4. L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull’eventualità di intentarlo o evitarlo. In ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente decreto legislativo, se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo*  ***….*** | Proposta di testo modificato  **Articolo 3**  *(Soggetti destinatari dell’obbligo di comunicazione)*  *…..*  *4. ~~L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull’eventualità di intentarlo o evitarlo.~~*  ***L’intermediario è esonerato*** ***dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica quando l’obbligo viola il segreto professionale; in tal caso l’intermediario è tenuto ad effettuare le comunicazioni previste al comma 6.*** *In ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente decreto legislativo, se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo****”.***  …. |

**Sintesi delle argomentazioni**: La Direttiva DAC6 prevede la necessità di coordinamento dell’obbligo di reporting con la disciplina nazionale in tema di segreto professionale e rinvia ai singoli Stati membri le relative modalità di attuazione di tale coordinamento. In ambito Italiano l’attuale schema di Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva DAC6 richiama l’interpretazione dell’obbligo di segreto professionale già adottata ai fini della disciplina antiriciclaggio (AML), pur riconoscendo che le due disposizioni si fondano su diversi presupposti. In effetti, la disciplina antiriciclaggio e la DAC6, si pongono su piani diversi in termini di bene pubblico tutelato, per cui – ad avviso degli scriventi - i meccanismi di funzionamento e le garanzie per i soggetti coinvolti non devono necessariamente coincidere.

Con particolare riferimento all’interpretazione dell’obbligo di segreto professionale, la Direttiva DAC6 non richiama la Direttiva Antiriciclaggio né fornisce un’interpretazione univoca, ma rimanda all’effettiva perimetrazione dell’esonero valutata dai singoli Stati Membri; ciò significa che un’interpretazione “restrittiva” dell’obbligo di “segreto professionale” in ambito Italiano - richiamando i principi della normativa AML anziché le previsioni ordinarie di matrice penalistica – rischierebbe di determinare uno “squilibrio” nell’adempimento previsto in ambito Italiano rispetto alla situazione degli altri Stati Membri.

Inoltre, l’esigenza di contrastare i fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo si pone al di sopra delle esigenze di tutela erariale sottostanti la Direttiva DAC6 e le altre disposizioni in materia di accertamenti e controlli in materia fiscale, laddove l’obbligo di segreto professionale richiama i concetti di matrice penalistica in vigore.

Di qui la proposta di “bilanciare” in maniera diversa i diritti e gli obblighi impattati dalle diverse discipline, prevedendo la possibilità per l’intermediario iscritto ad Albo professionale di richiamare l’obbligo di segreto professionale ai fini di reporting.

Inoltre, non bisogna tralasciare che l’eccessiva delimitazione del concetto di “segreto professionale” in Italia rischierebbe di costituire un elemento penalizzante, anche in termini concorrenziali, per i professionisti operanti in Italia rispetto a quelli operanti in altri Stati.

\*\*\*

Come già esposto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nell’ambito della Consultazione Pubblica attivata per il recepimento della Direttiva “DAC 6” (2018/822/CE) (che alleghiamo), l’attuazione della Direttiva pone alcuni problemi di coordinamento con le disposizioni nazionali

che regolano lo svolgimento delle attività professionali e gli obblighi di segreto professionale a carico dei professionisti iscritti agli Albi (ed in particolare i commercialisti) nonché la circostanza che non sempre o automaticamente il professionista possa avere conoscenza o conoscibilità di informazioni esclusivamente a disposizione del cliente.

Nello schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva DAC6, si rileva un tema di coordinamento dei principi generali che regolano gli obblighi di comunicazione previsti dalla Direttiva DAC6 (c.d. obblighi di reporting) a carico degli intermediari (tra cui i professionisti iscritti in Albi o elenchi la cui iscrizione è subordinata al superamento di un Esame di Stato ex art. 33 Cost.) e l’obbligo del segreto professionale, previsto dalla normativa interna.

In termini generali, la normativa in vigore prevede che i professionisti iscritti in Albi o Ordini professionali - quali i Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili - hanno la facoltà di astenersi dal rendere testimonianza contro i propri clienti e sono tenuti al segreto professionale. La facoltà di astensione è stabilita dagli art. 199 e 200 del codice di procedura penale e dell’art. 249 del codice di procedura civile, richiamata dalle disposizioni di cui all’art 5 del D.Lgs. 139/2005.

Più in dettaglio l’obbligo di segreto professionale del commercialista è sancito dalle disposizioni di cui all’art. 5 del D.Lgs. 139/2005 (normativa che regolamenta lo svolgimento dell’attività da parte dei dottori commercialisti ed esperti contabili) e richiama le previsioni di matrice penalistica prevedendo - a carico degli iscritti all’Albo - “…*l'obbligo del segreto professionale. Nei loro confronti si applicano gli articoli 199 e 200 del codice di procedura penale e l'articolo 249 del codice di procedura civile, salvo per quanto concerne le attività di revisione e certificazione obbligatorie di contabilità e di bilanci e quelle relative alle funzioni di sindaco o revisore di società od enti*”.

In ambito fiscale, poi, l’art. 52 del d.p.r. 633/1972 che disciplina i controlli fiscali da parte dell’Amministrazione Finanziaria riconosce la necessità di tutelare le informazioni di natura fiscale coperte da segreto professionale, richiedendo il coinvolgimento dell’Autorità Giudiziaria per l’acquisizione di documentazione o informazioni coperte dal segreto professionale. In particolare la previsione normativa dispone che “*in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorita' giudiziaria piu' vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali e' eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale”*.

La normativa italiana, quindi, richiama i concetti di matrice penalistica per l’interpretazione - in ambito fiscale - del segreto professionale.

**L’obbligo di reporting ed il segreto professionale: le previsioni in ambito comunitario e la proposta formulata in ambito nazionale**

La Direttiva 822/2018 (Direttiva DAC6) esamina il tema di coordinamento tra obbligo di reporting previsto in ambito DAC6 e l’obbligo di segreto professionale a carico degli intermediari, tra cui i dottori commercialisti iscritti all’Albo.

Nell’ambito dello scenario comunitario lo schema di D.Lgs. di adozione della direttiva “DAC 6” (2018/822 UE) prevede che l’obbligo di comunicazione (c.d. “**obbligo di reporting**”) di taluni “meccanismi transfrontalieri” che presentano alcuni requisiti/indice di possibile elusione fiscale ricade in generale sugli intermediari e, solo in assenza di questi, sul contribuente.

A tutela del diritto di difesa, e della sua conseguente articolazione a mente della quale nessuno può essere costretto ad enunciare fatti o circostanze che possono svelare una responsabilità penale personale, sia l’intermediario (art. 3 comma 5) che il contribuente (comma 9) sono esonerati dall’obbligo di comunicazione “*qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale”.*

**Il “corto circuito” normativo e la proposta per la sua soluzione**

Pare del tutto evidente che l’obbligo di disvelare un meccanismo transfrontaliero alle autorità pubbliche che di per sé rientra tra le operazioni che il legislatore ritiene potenzialmente elusive – se non addirittura evasive – pone un problema di **compatibilità tra il giusto fine pubblico di indagare** e quindi perseguire fatti contrari alla legge tributaria e l’altrettanto **giusto obbligo di segreto professionale costituzionalmente tutelato** quale articolazione del diritto di difesa come sopra delineato. La questione appare ancor più critica quando l’obbligo venga addossato all’intermediario, laddove non solo v’è un potenziale conflitto col suo diritto di difesa, ma anche col diritto di difesa del proprio cliente che è esplicitamente tutelato dall’obbligo del segreto professionale.

Vieppiù l’applicazione della regola dell’esonero prevista nel caso in cui il professionista ritenga emergere una possibile responsabilità penale in proprio è di critica applicabilità, poiché per rendere conto della mancata denuncia il professionista dovrebbe esplicitare le ragioni per le quali riteneva possibile l’emersione di un reato a proprio carico, rendendo così “obbligatoria” una esplicita confessione per difendersi dall’accusa di una mancata segnalazione.

V’è tuttavia da considerare che la Direttiva 822/2018 tratta la questione ed espone una chiara via di uscita per quegli stati membri come l’Italia nei quali vige il segreto professionale come applicazione del diritto di difesa nonché proprio nell’ambito delle attività di controllo fiscale da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

Infatti l’art. 8 bis ter, par. 5, della Direttiva, disciplina le relazioni tra obbligo di reporting e segreto professionale, rinviando la regolamentazione a livello di singoli Stati. La norma dispone che “*Ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il* ***segreto professionale*** *sulla base del diritto nazionale dello Stato membro. In tali circostanze, ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre agli intermediari la notifica, senza indugio, dei rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 a un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente. Gli intermediari possono avere diritto all'esenzione, ai sensi del primo comma, soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni”.*

Da ciò si evince che già la Direttiva richiama la necessità di contemperare l’obbligo di reporting a carico degli intermediari – tra cui i commercialisti - con l’obbligo di rispetto del segreto professionale. Occorre, tuttavia, delimitare il concetto di segreto professionale previsto in ambito nazionale per individuarne il perimetro di applicazione e poter contemperare le esigenze informative della Direttiva DAC6 e la necessaria tutela dell’obbligo di segreto professionale.

Nel contesto italiano, come già sopra riferito, le informazioni conosciute in ragione della professione – tra cui quelle fiscali - sono protette in ragione delle disposizioni di cui agli artt. 200 e 622 del Codice di Procedura Penale.

Le tutele in questione sono state però delimitate nel contesto delle norme di prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a **scopo di riciclaggio** dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo. Il comma 5 dell’art. 35 del D.Lgs. n. 231 del 2007 dispone che l’obbligo di segnalazione delle operazioni sospette non si applica ai professionisti limitatamente alle per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente o ottengono riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso.

Nel contesto della disciplina di recepimento della direttiva DAC6 in Italia, l'art. 3, co. 4, dello schema di decreto legislativo attualmente in essere, nel prevedere la causa di esonero in commento, **riproduce la formulazione, in tema di segreto professionale, contenuta nella normativa antiriciclaggio**. A riguardo della disciplina AML, come detto, la tutela del segreto non è preclusiva di ogni e qualunque ipotesi di segnalazione di operazioni sospette, bensì attiene alle informazioni connesse con procedimenti dinanzi all'autorità giudiziaria. In tale contesto è escluso l'obbligo di comunicare le informazioni ottenute prima, durante o dopo il procedimento giudiziario, o nel corso dell'esame della posizione giuridica di un cliente (sul tema: Corte di Giustizia, C-305/05; CEDU, 12323/11).

La relazione allo schema di decreto DAC 6, nel ricordare come la norma "*attinge nello specifico alla norma antiriciclaggio*(...) ***anche se opera in un ambito e con presupposti diversi***", precisa che l'esenzione dall'obbligo di comunicazione concerne le informazioni ricevute od ottenute in connessione a un procedimento innanzi all'autorità giudiziaria, compresa la consulenza circa l'eventualità di intentarlo o evitarlo.

Tale perimetrazione dei limiti imposti dal segreto professionale, tuttavia, appare eccessivamente onerosa per i professionisti richiamando in sede attuativa dei concetti attinenti la normativa volta a contrastare fenomeni di riciclaggio (anziché la normativa a presidio degli interessi di tutela erariale), ponendo la tutela dell’obbligo di reporting anche oltre il perimetro dell’acquisizione di infomazioni in ambito nazionale.

La disciplina antiriciclaggio e la DAC6, infatti, si pongono su piani diversi in termini di bene pubblico tutelato, per cui – ad avviso degli scriventi - i meccanismi di funzionamento e le garanzie per i soggetti coinvolti non devono necessariamente coincidere. **In particolare, l’esigenza di contrastare i fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo si pone e si deve porre al di sopra delle esigenze di tutela erariale tipicamente sottostanti la Direttiva DAC6 e le altre disposizioni in materia di accertamenti e controlli in materia fiscale.**

Inoltre, la normativa italiana in materia di antiriciclaggio ed obblighi di segnalazione (e quindi anche perimetro del segreto professionale) trae origine dalla Direttiva Comunitaria in materia AML. In materia di segreto professionale, invece, come già detto sopra **la Direttiva DAC6 non richiama la Direttiva Antiriciclaggio ma rimanda la perimetrazione dell’esonero alle previsioni dei singoli Stati Membri**; ciò significa che un’interpretazione del “segreto professionale” in ambito Italiano sulla base dei principi della normativa AML (anziché le previsioni ordinarie di matrice penalistica applicabili in ambito fiscale) determinerebbe uno “squilibrio” nell’adempimento previsto in ambito Italiano rispetto alla situazione degli altri Stati Membri.

Di qui la proposta di “bilanciare” in maniera diversa i diritti e gli obblighi impattati dalle diverse normative, prevedendo la possibilità per l’intermediario (tra cui i professionisti iscritti all’Albo) di essere esonerati dall’obbligo di reporting in caso di applicazione dell’obbligo di segreto professionale; tale interpretazione appare conforme a quanto attualmente previsto in ambito di controlli fiscali in base alle disposizioni di cui all’art. 52 del d.p.r. 633/1972. Con tale disposizione, infatti, il legislatore ha “bilanciato” l’interesse erariale correlato al corretto adempimento di obblighi fiscali con gli obblighi di segreto professionale a carico dei professionisti. Tale impostazione appare aderente allo spirito della Direttiva DAC6 ed applicabile anche ai relativi obblighi di reporting, trattando tale Direttiva il reporting di operazioni di natura fiscale.

Tale impostazione inoltre non preclude né ostacola il soddisfacimento degli obiettivi della Direttiva. Infatti, il meccanismo di segnalazione previsto dalla DAC 6 disciplina un obbligo primario di reporting (sull’intermediario) ed un obbligo secondario (sul contribuente pertinente). Pertanto, l’esonero dall’obbligo di reporting in applicazione del segreto professionale da parte dell'intermediario non priva il sistema delle informazioni rilevanti (come avviene nel contesto delle segnalazioni di operazioni sospette) ma sposta unicamente l'obbligo sugli altri intermediari coinvolti e, in ultima istanza, sul contribuente interessato dal meccanismo.

Inoltre si rammenta che il riferimento al segreto professionale attinge al patrimonio giuridico dei singoli Stati Membri, non essendo materia armonizzata. Di conseguenza si profilano diverse tutele nei diversi Stati Membri e la eccessiva delimitazione le concetto in Italia rischia di costituire un elemento penalizzante, anche in termini concorrenziali, rispetto ai professionisti che operano in Italia.

Nell’ambito dello scenario sopra delineato la soluzione che si propone appare risolvere buona parte di queste problematiche senza peraltro perdere di vista lo scopo della legge: ovvero ricevere le segnalazioni delle operazioni in questione.

Avvalendosi della disposizione inserita nell’art. 8bis della Direttiva, **si propone di esonerare l’intermediario dall’obbligo di comunicazione allorquando ciò costituisca violazione dell’obbligo di segreto professionale, fornendo informativa al cliente per l’adempimento.** In tal caso il contribuente sarà tenuto alla comunicazione. In particolare, si suggerisce quindi di inserire al comma 4 dell’art. 3 dello schema di decreto legislativo il seguente testo:

*“4. ~~L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull’eventualità di intentarlo o evitarlo.~~* ***L’intermediario è altresì esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica quando l’obbligo viola il segreto professionale; in tal caso l’intermediario è tenuto ad effettuare le comunicazioni previste al comma 6”.***

In tal modo:

1. si eviterebbe un’interpretazione del segreto professionale eccessivamente restrittiva in ambito Italiano rispetto alla situazione prevista in altri Stati Membri non essendo previsto, nella Direttiva DAC6, il richiamo alle previsioni della Direttiva AML ai fini dell’interpretazione del segreto professionale;
2. si eviterebbe che un contribuente sia indotto a rivolgersi esclusivamente a professionisti situati in Stati in cui detta direttiva sarebbe inefficace (Svizzera? Regno Unito?) – perdendo così il monitoraggio consapevole degli eventi;
3. si ottiene una più fattiva collaborazione dei professionisti, i quali potrebbero (ci si lasci dire “giustamente”) essere pagati per il lavoro svolto per questa stessa segnalazione su incarico del loro cliente, anziché essere tenuti in proprio, malvolentieri, ad un obbligo aggiuntivo e – in taluni casi – persistente anche oltre al rapporto col cliente (cfr. art. 7 comma 2 dello schema di D.Lsg.).
4. si risolverebbe anche l’ipotesi in cui la denuncia sia inconsapevolmente evitata per il solo fatto che il professionista non era a conoscenza (magari perché tenuto all’oscuro) di tutte le informazioni rilevanti – ignoranza che non può sostenere il contribuente.
5. si eviterebbe di esporre i professionisti dalle possibili azioni legali delle controparti dei propri clienti, che a torto o a ragione potrebbero contestare di aver ingiustamente subito una limitazione del proprio diritto di difesa per via della segnalazione effettuata dal professionista, anche nell’ordinamento estero in cui non avrebbe efficacia l’esonero di responsabilità nazionale di cui all’art. 3 comma 4 dello schema di decreto legislativo all’esame del parlamento.

Di seguito la comparazione tra il testo attuale dell’articolo 3 e quello recante la proposta di modifica:

|  |  |
| --- | --- |
| Testo attuale  Articolo 3  *(Soggetti destinatari dell’obbligo di comunicazione)*  1. Sono tenuti all’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all’Agenzia delle Entrate gli intermediari e il contribuente.  2. Nel caso di meccanismo transfrontaliero oggetto dell’attività di più intermediari, l’obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta ad ognuno dei soggetti coinvolti.  3. Nel caso previsto dal comma 2, l’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da altro intermediario all’Agenzia delle Entrate o all’autorità competente di uno Stato membro dell’Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore un accordo per lo scambio di informazioni ai sensi del presente decreto.  4. L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull’eventualità di intentarlo o evitarlo.  5. L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.  6. In caso di esonero di cui ai commi da 3 a 5, l’intermediario informa ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest’ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell’obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all’Agenzia delle entrate.  7. L’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero spetta, in ogni caso, al contribuente interessato in caso di assenza di un intermediario, ovvero qualora quest’ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione.  8. In presenza di più contribuenti l’obbligo grava su quello che ha concordato con l’intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ne ha gestito l’attuazione.  9. Il contribuente è esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.  10. Il contribuente è esonerato dall’obbligo di comunicazione se prova l’avvenuta comunicazione delle stesse informazioni da parte di un altro contribuente. | Testo modificato  Articolo 3  *(Soggetti destinatari dell’obbligo di comunicazione)*  1.Sono tenuti all’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all’Agenzia delle Entrate gli intermediari e il contribuente.  2. Nel caso di meccanismo transfrontaliero oggetto dell’attività di più intermediari, l’obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta ad ognuno dei soggetti coinvolti.  3 Nel caso previsto dal comma 2, l’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da altro intermediario all’Agenzia delle Entrate o all’autorità competente di uno Stato membro dell’Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore un accordo per lo scambio di informazioni ai sensi del presente decreto.  4. ~~L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull’eventualità di intentarlo o evitarlo.~~ ***L’intermediario è altresì esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica quando l’obbligo viola il segreto professionale; in tal caso l’intermediario è tenuto ad effettuare le comunicazioni previste al comma 6”.***  5. L’intermediario è esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.  6. In caso di esonero di cui ai commi da 3 a 5, l’intermediario informa ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest’ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell’obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all’Agenzia delle entrate.  7. L’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero spetta, in ogni caso, al contribuente interessato in caso di assenza di un intermediario, ovvero qualora quest’ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione.  8. In presenza di più contribuenti l’obbligo grava su quello che ha concordato con l’intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ne ha gestito l’attuazione.  9. Il contribuente è esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.  10. Il contribuente è esonerato dall’obbligo di comunicazione se prova l’avvenuta comunicazione delle stesse informazioni da parte di un altro contribuente. |

**Appendice**

**DAC6 E SEGRETO PROFESSIONALE NEGLI ALTRI STATI UE**

Di seguito una lista dei paesi che hanno introdotto un esonero totale o condizionato per gli intermediari, trasferendo l’obbligo di segnalazione ai contribuenti – sulla base delle informazioni sintetiche a noi disponibili alla presente data. Alcuni dei Paesi non menzionati non hanno ancora assunto una posizione

|  |  |
| --- | --- |
| BELGIO | Esonero per l’intermediario in alcune circostanze |
| BULGARIA | Esonero per gli avvocati, non è chiaro se si applica ai commercialisti |
| GERMANIA | I professionisti riportano le informazioni in formato anonimo, mentre i contribuenti li riportano per sé e per le altre parti rilevanti |
| AUSTRIA | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti |
| ESTONIA | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti |
| FRANCIA | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti |
| LUSSEMBURGO | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti |
| FINLANDIA | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale – obbligo trasferito ai contribuenti |
| REGNO UNITO | Sono esonerati i professionisti tenuti al segreto professionale (avvocati) – obbligo trasferito ai contribuenti |
| CIPRO | Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti |
| GRECIA | Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti |
| UNGHERIA | Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti |
| LETTONIA | Sono esonerati solo gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti |
| PAESI BASSI | Sono esonerati solo gli avvocati, ma anche altri professionisti se assistono gli avvocati – obbligo trasferito ai contribuenti |
| CROAZIA | Sono esonerati tutti i professionisti iscritti in albi professionali – obbligo trasferito ai contribuenti |
| POLONIA | Situazione incerta perché ci sono contraddizioni tra normativa che regola le professioni e il recepimento della direttiva |
| SVEZIA | Non ancora recepita la direttiva. Ci si aspetta l’esonero per i professionisti e obbligo trasferito ai contribuenti |
| PORTOGALLO | Non ancora recepita la direttiva. Ci si aspetta l’esonero per i professionisti e obbligo trasferito ai contribuenti |