COMMISSIONE
EUROPEA

Bruxelles, 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO

Relazione di attuazione relativa al riesame della direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea

1. Introduzione

La direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea[1] (la "direttiva") istituisce un quadro per la risoluzione delle controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni tra Stati membri che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale.

Sebbene prima dell'adozione della direttiva fossero disponibili meccanismi o strumenti per risolvere determinate controversie previsti dagli accordi o convenzioni fiscali o dalla convenzione sull'arbitrato (90/436/CEE)[2], tali strumenti potrebbero non consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in termini di ambito di applicazione e/o in maniera tempestiva o vincolante.

La direttiva garantisce un meccanismo efficace di risoluzione delle controversie che ha un ambito di applicazione più ampio e consente una risoluzione tempestiva e applicabile delle stesse attraverso un approccio in tre fasi. In primo luogo, qualsiasi soggetto, che sia un privato o un'azienda, ha il diritto di presentare un reclamo relativo a una questione controversa a ciascuna autorità competente degli Stati membri interessati ai fini di una risoluzione. In secondo luogo, gli Stati membri interessati dovrebbero adoperarsi per risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole. In terzo luogo, in caso di rigetto del reclamo da parte di uno Stato membro o di mancata risoluzione di una controversia durante la fase della procedura amichevole, la direttiva prevede l'istituzione di una commissione consultiva incaricata di adottare una decisione in merito al rigetto o di formulare un parere sulla controversia.

Conformemente all'articolo 21 della direttiva, la Commissione valuta l'attuazione della stessa e presenta una relazione al Consiglio. Tuttavia attualmente vi sono scarse prove in merito all'applicazione della direttiva e non tutti gli Stati membri hanno acquisito sufficiente esperienza nell'applicazione delle relative norme. In nessuno Stato membro i reclami presentati dai contribuenti sono giunti alla fase di risoluzione delle controversie. Il motivo principale è che la direttiva si applica agli esercizi fiscali che hanno inizio il 1º gennaio 2018 o in data successiva. Gli Stati membri prevedono norme in materia di conformità diverse in termini di requisiti di presentazione e finalizzazione delle valutazioni, norme diverse in materia di prescrizione e strategie di conformità (ad esempio quando avviare un audit o quali esercizi fiscali considerare). Ad esempio, la dichiarazione dei redditi per l'esercizio fiscale 2018 sarebbe presentata non prima del 2019. Un audit fiscale relativo all'esercizio fiscale 2018 può concludersi solo nel 2023, pertanto è possibile presentare un reclamo a partire da quell'anno ed entro tre anni (al più tardi nel 2026). Di conseguenza, le controversie che possono essere trattate ai sensi della direttiva hanno iniziato a presentarsi solo negli ultimi anni.

La presente relazione di attuazione copre il periodo che va dall'entrata in vigore della direttiva fino ad oggi. Essa si basa sui dati raccolti nel corso di una consultazione svoltasi dal 12 marzo al 10 maggio 2024 sul sito web dei servizi della Commissione responsabili della fiscalità e dell'unione doganale, nonché sui contributi ricevuti dagli

[1] GU L 265 del 14.10.2017, pag. 1.

[2] Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225 del 20.8.1990, pag. 10).

Stati membri nell'ambito del quadro statistico per la direttiva per gli esercizi fiscali 2020-2023 e su una consultazione mirata rivolta agli Stati membri, svoltasi dal 14 marzo al 10 maggio 2024. Una volta disponibili maggiori informazioni ed esperienze in relazione a casi reali, compresi quelli che hanno raggiunto la fase di risoluzione delle controversie, dovrebbe essere effettuata una valutazione completa della direttiva. La direttiva rientra anche nell'ambito di un audit in corso della Corte dei conti europea sulla concorrenza fiscale dannosa nell'UE.

2. Descrizione della direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie

La direttiva offre un quadro coordinato e flessibile per gli Stati membri e rafforza la risoluzione vincolante obbligatoria delle controversie nell'Unione europea rispetto alle norme puramente nazionali e/o alle norme stabilite in accordi e convenzioni bilaterali o multilaterali.

Essa prevede un meccanismo per cui, a partire da un reclamo presentato dal contribuente, è avviata una procedura amichevole in virtù della quale gli Stati membri sono tenuti a cooperare e a raggiungere un accordo in merito alla controversia in materia di doppia imposizione entro due anni. La decisione è vincolante per le autorità competenti ed è applicabile dal contribuente o dai contribuenti interessati. Qualora la procedura amichevole abbia esito negativo, in quanto gli Stati membri non sono riusciti a raggiungere un accordo, si avvia automaticamente una procedura di risoluzione delle controversie (fase di arbitrato) al cui termine è prevista l'adozione di una decisione finale vincolante da parte delle autorità competenti degli Stati membri interessati.

La figura che segue riassume le tre fasi procedurali fondamentali previste dalla direttiva:

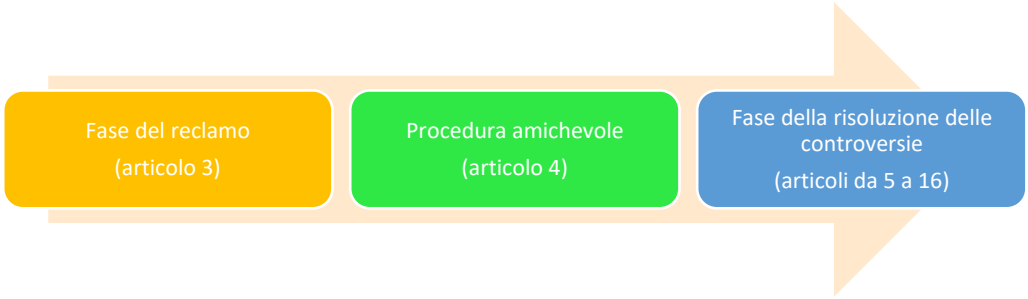


Figura 1: le tre procedure principali

Sintesi di ciascuna fase:

1. Reclamo

La direttiva si applica alle controversie tra Stati membri che emergono dalla diversa interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale, quali accordi o convenzioni fiscali bilaterali e la convenzione sull'arbitrato, e che risultano in doppie imposizioni. Alla luce di quanto precede, qualsiasi soggetto interessato, inclusi i privati, ha il diritto di presentare un reclamo relativo a una questione controversa a ciascuna autorità competente degli Stati membri interessati ai fini di una risoluzione.

Il termine per la presentazione è di tre anni dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato la doppia imposizione. L'autorità competente di ciascuno

Stato membro interessata è tenuta ad accusare ricevuta del reclamo entro due mesi dal suo ricevimento e a informarne gli altri Stati membri interessati. Il soggetto interessato è tenuto a presentare le informazioni di cui all'articolo 3, paragrafo 3, della direttiva. Le autorità competenti interessate possono richiedere informazioni supplementari entro tre mesi dal ricevimento del reclamo. A sua volta, il soggetto interessato è tenuto a rispondere entro tre mesi dal ricevimento della richiesta. La decisione in merito all'accettazione o al rigetto del reclamo deve essere adottata entro sei mesi dal ricevimento dello stesso o, se posteriore, entro sei mesi dal ricevimento delle informazioni supplementari; il soggetto interessato e le autorità competenti degli altri Stati membri interessati devono esserne informati senza indugio.

Entro tale periodo di sei mesi, lo Stato membro interessato può risolvere la questione controversa su base unilaterale, con conseguente conclusione della procedura ai sensi della direttiva.

2. Procedura amichevole

Se la controversia non è stata risolta nella fase del reclamo, gli Stati membri interessati, qualora abbiano accettato il reclamo, avviano una procedura amichevole. Nel caso di una procedura amichevole, gli Stati membri devono adoperarsi per concluderla entro due o tre anni a partire dall'ultima notifica della decisione relativa all'accettazione del reclamo.

Il considerando 6 incoraggia gli Stati membri a ricorrere a forme alternative non vincolanti di risoluzione delle controversie, come ad esempio la mediazione o la conciliazione, durante le fasi finali del periodo coperto dalla procedura amichevole. Qualora gli Stati membri interessati siano in grado di risolvere la controversia, la decisione diventa vincolante per gli Stati membri soggetti all'accordo del contribuente o dei contribuenti e che rinunciano al diritto ad altri mezzi di impugnazione. Se entro il periodo di tempo indicato non si raggiungesse un accordo, il caso dovrebbe essere oggetto di una procedura di risoluzione delle controversie.

3. Risoluzione delle controversie

Il soggetto interessato può richiedere alle autorità competenti l'istituzione di una commissione consultiva se a) il reclamo presentato dal soggetto interessato è stato rigettato ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, da almeno una, ma non dalla totalità, delle autorità competenti degli Stati membri interessati; o b) le autorità competenti degli Stati membri interessati avevano accolto il reclamo presentato dal soggetto interessato, ma non erano riuscite a raggiungere un accordo su come risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole entro il termine di cui all'articolo 4, paragrafo 1; in tal caso la commissione consultiva è tenuta a esprimere un parere su come risolvere la questione controversa. La direttiva consente agli Stati membri la flessibilità di istituire una commissione consultiva che può essere diversa per quanto riguarda la composizione, la forma, la procedura arbitrale da utilizzare e/o l'eventuale natura permanente.

Entro sei mesi, prorogabili di altri tre mesi, dalla data in cui è stata istituita, la commissione consultiva è tenuta a esprimere il proprio parere alle autorità competenti degli Stati membri interessati. Essa adotta il parere a maggioranza semplice dei propri membri. Se non può essere raggiunta una maggioranza, il voto del presidente determina il parere definitivo ed è comunicato alle autorità competenti.

In seguito alla notifica del parere della commissione consultiva, le autorità competenti adottano una decisione finale. Le autorità competenti interessate sono tenute a raggiungere un accordo su come risolvere la questione controversa entro sei mesi. Nel corso di questi sei mesi, le autorità competenti possono adottare una decisione che si discosta dal parere della commissione consultiva.

La decisione finale è vincolante per gli Stati membri interessati in relazione ai soggetti interessati e non costituisce un precedente. Essa deve essere attuata a condizione che i soggetti interessati accettino la decisione finale e rinuncino al diritto ai mezzi di impugnazione interni entro 60 giorni dalla data della notifica della decisione finale, ove applicabile.

3. Panoramica dell'attuazione

a. Controlli sul recepimento

Attualmente tutti gli Stati membri hanno recepito correttamente la direttiva. Nel caso della Spagna è stata avviata una procedura di infrazione per recepimento non corretto[3]. La Spagna ha successivamente posto rimedio ai problemi sollevati nella procedura di infrazione, che è stata chiusa il 23 maggio 2024[4].

b. Revisione del quadro statistico

Nell'ambito del quadro statistico per la direttiva, gli Stati membri sono tenuti a trasmettere annualmente alla Commissione le seguenti statistiche[5]:

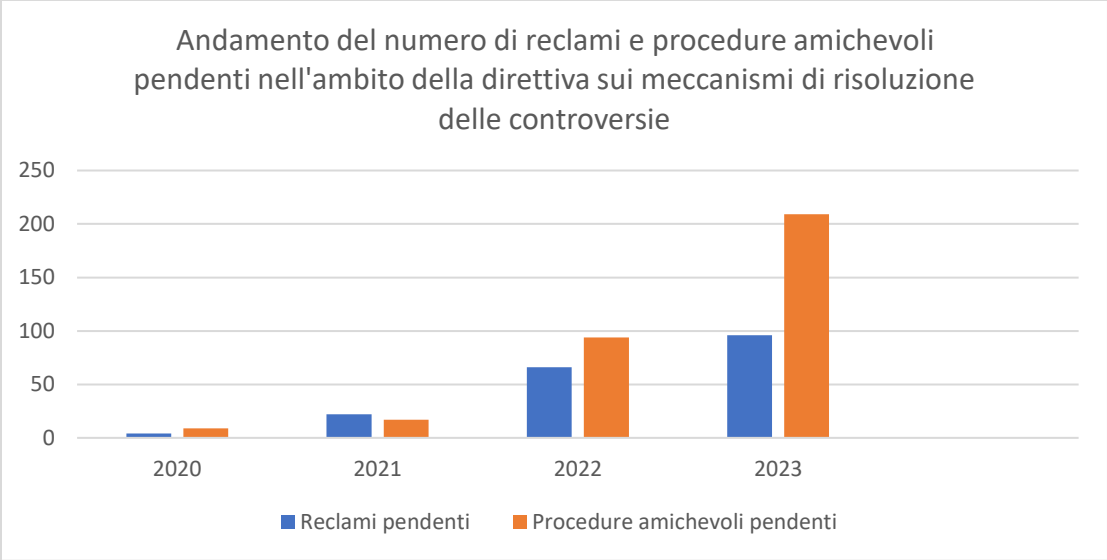
(i) reclami presentati all'autorità competente;
(ii) procedure amichevoli gestite dall'autorità competente;
(iii) reclami trattati nella fase di risoluzione delle controversie (fase di arbitrato);
(iv) attuazione delle decisioni risultanti da procedure amichevoli e delle decisioni finali.

[3] INFR(2022)2096

[4] Cfr. registro pubblico delle decisioni sui procedimenti di infrazione della Commissione https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en

[5] Per i dati cfr. il sito web della Commissione: Risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea - Commissione europea (europa.eu).

La tabella seguente indica il numero di casi di cui ai punti i) e ii) presentati dagli Stati membri, che sono pendenti alla fine di ogni anno di riferimento:



Reclami presentati

A seconda della posizione assunta dalle autorità competenti di uno Stato membro interessato in merito al reclamo presentato, i contribuenti possono dover presentare ricorso dinanzi agli organi giurisdizionali nazionali a norma dell'articolo 5, paragrafo 3, al fine di avere accesso alla procedura amichevole o alle fasi di risoluzione delle controversie previste dalla direttiva. Sulla base delle informazioni ricevute dagli Stati membri, è stato presentato un solo ricorso in relazione a un rigetto deciso da due Stati membri. Il fatto che il numero di reclami oggetto di ricorso sia basso rispetto al numero totale di reclami presentati potrebbe indicare che il numero di casi rigettati da tutti gli Stati membri registrato finora sia basso.

Le eventuali controversie che rimangono nella fase del reclamo passano invece alla fase della procedura amichevole. Un indicatore statistico chiave consiste nel tempo medio impiegato dagli Stati membri per archiviare un reclamo ricevuto, mediante la risoluzione della questione che ne fa l'oggetto da parte degli Stati membri stessi o con il passaggio alla fase della procedura amichevole o a quella della risoluzione delle controversie. I risultati per gli anni 2020-2023 sono indicati di seguito.

Anno	Numero di Stati membri segnalanti	Reclamo archiviato (in mesi) - media dell'UE	Massimo (mesi)	Minimo (mesi)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Pertanto, sulla base dei dati da essi trasmessi, gli Stati membri chiudono la maggior parte dei casi entro sei mesi, come previsto dalla direttiva. Andando avanti, la trasmissione dei dati relativi al tempo necessario per archiviare un reclamo è essenziale per monitorare l'efficacia della direttiva.

Reclami trattati nella fase della procedura amichevole

Sebbene il numero di reclami e di procedure amichevoli sia aumentato nel periodo 2020-2023, essi si attestano a un numero notevolmente inferiore rispetto a quello delle procedure amichevoli avviate nell'ambito della convenzione sull'arbitrato, considerata la stessa finestra temporale[6]. I motivi di tale numero esiguo possono essere diversi. La direttiva è direttamente applicabile solo alle controversie che sorgono a partire da un esercizio fiscale che ha inizio il 1º gennaio 2018 o in data successiva, pertanto i casi precedenti non possono essere trattati ai sensi di detta normativa[7]. Tuttavia si è registrata una diminuzione del numero di controversie presentate nell'ambito della convenzione sull'arbitrato: il numero di casi presentati nel 2023 nell'ambito della convenzione è sceso a 649, dagli 854 registrati nel 2022. Tuttavia è possibile che si tratti solo di un effetto temporaneo; per confermare una tendenza a lungo termine sono necessari dati relativi agli anni successivi.

Inoltre, dato il tempo necessario per effettuare un audit e adottare la relativa decisione finale destinata al contribuente, trascorrerebbero diversi anni prima che quest'ultimo possa presentare un reclamo. Infine il contribuente può presentare un reclamo entro tre anni dalla data in cui è stata adottata la decisione; anche tale fatto potrebbe quindi spiegare il lasso di tempo che intercorre tra il verificarsi di una controversia e la presentazione del relativo reclamo nell'ambito della direttiva.

In sede di consultazione, alla domanda posta per sapere se avessero notato un passaggio dalla convenzione sull'arbitrato alla direttiva, la maggior parte degli Stati membri ha risposto di non disporre dei dati necessari per rispondere. Essi hanno confermato che i loro contribuenti ricorrono ancora alla convenzione sull'arbitrato.

Come per la fase del reclamo, è stato chiesto agli Stati membri di indicare il numero di mesi necessari per risolvere una controversia mediante procedura amichevole[8]. I risultati per gli anni dal 2020 al 2023 sono indicati di seguito.

Anno	Numero di Stati membri segnalanti	Procedure amichevoli concluse (in mesi) – media dell'UE	Massimo (mesi)	Minimo (mesi)
2020	N/A	N/A	N/A	N/A
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

6 Statistiche relative alle procedure amichevoli e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en?prefLang=it.

7 Gli Stati membri avrebbero potuto avvalersi della possibilità di accettare casi aventi ad oggetto controversie sorte prima del 1º gennaio 2018 relative a esercizi fiscali precedenti. Nell'ambito della consultazione con gli Stati membri, solo due di essi hanno dichiarato di averlo fatto.

8 Il numero di reclami per cui è stato consentito di procedere mediante procedura amichevole a norma dell'articolo 4, paragrafo 1, durante l'anno di riferimento e il numero di decisioni derivanti da procedure amichevoli accettate dal soggetto interessato a norma dell'articolo 4, paragrafo 2, durante l'anno di riferimento sono riportati nei dati statistici all'interno del sito web della Commissione di cui alla nota 5.

Sulla base dei dati trasmessi dagli Stati membri, i casi trattati mediante procedura amichevole sono stati chiusi entro 24 mesi, come previsto dalla direttiva. Tuttavia, dato il basso numero di casi finora effettivamente chiusi nella fase della procedura amichevole, sarebbe prematuro trarre conclusioni. Da una consultazione mirata con uno Stato membro è emerso che la maggior parte dei casi presentati nell'ambito della direttiva proveniva da privati e di norma tali casi possono essere risolti più rapidamente, a differenza delle controversie che coinvolgono società. Queste ultime generalmente riguardano questioni relative ai prezzi di trasferimento, che sono più complesse e la cui risoluzione richiede più tempo. Come per la fase del reclamo, è essenziale che gli Stati membri trasmettano i dati al fine di consentire un controllo efficace della tempestività con cui sono chiusi i casi trattati mediante procedura amichevole.

Reclami trattati nella fase di risoluzione delle controversie

Finora nessun reclamo è passato alla fase di risoluzione delle controversie (fase di arbitrato), pertanto non è possibile valutarla. Inoltre, dal momento che la maggior parte dei casi trattati mediante procedura amichevole è stata presentata nel 2022 e nel 2023 e che gli Stati membri non hanno adottato tutte le decisioni, si prevede che il numero di casi che passeranno a questa fase sarà limitato nei prossimi anni. Tuttavia il monitoraggio di questa fase è fondamentale per garantire che i contribuenti abbiano il diritto di contestare il rigetto di un caso di procedura amichevole.

Attuazione delle decisioni risultanti da procedure amichevoli e delle decisioni finali.

Gli Stati membri sono tenuti a comunicare il numero di decisioni risultanti da procedure amichevoli e il numero di decisioni finali non ancora attuate dalle autorità competenti.

Al 31 dicembre 2023 gli Stati membri hanno riferito in merito a tre decisioni risultanti da procedure amichevoli in attesa di attuazione da parte delle autorità competenti.

c. Riscontro preliminare in merito all'applicazione

In base ai risultati della consultazione svolta con gli Stati membri e di quella condotta con i portatori di interessi[9], la direttiva prevede un miglioramento in termini di efficienza ed efficacia rispetto alla situazione precedente alla sua attuazione. Ciò deriva dal fatto che essa prevede scadenze chiare e definite e offre migliori opportunità di ricorso per i contribuenti, nonché dal fatto che il suo ambito di applicazione più ampio comprende non solo le controversie in materia di prezzi di trasferimento e di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, ma anche qualsiasi controversia che emerge dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito.

[9] Cfr.: Risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea - Commissione europea (europa.eu).

Tuttavia sia gli Stati membri sia i portatori di interessi nelle risposte hanno affermato che la loro esperienza con le norme della direttiva è limitata, in quanto i primi casi di doppia imposizione che rientrano nel suo ambito di applicazione sono sorti solo in tempi recenti, a seguito della conclusione degli audit fiscali relativi agli esercizi fiscali che hanno avuto inizio nel 2018 o successivamente. Pertanto è stato possibile fornire un riscontro limitato, se non nullo, in merito a tutti gli aspetti della direttiva e, più specificamente, alla fase di risoluzione delle controversie in quanto, al momento della stesura della presente relazione, non era stata istituita alcuna commissione consultiva.

Tuttavia sono già stati forniti suggerimenti volti a migliorare ulteriormente alcuni aspetti della direttiva in termini di maggiore chiarezza sull'interpretazione e l'applicazione di talune norme o definizioni al fine di garantire un approccio comune. È stato inoltre suggerito di ampliarne l'ambito di applicazione e di utilizzare il meccanismo di risoluzione per risolvere le controversie relative ad altre direttive in materia di imposizione diretta e indiretta. Un quadro statistico riveduto che indichi il numero di reclami presentati e rigettati nel corso dell'anno di riferimento potrebbe rivelarsi utile a fini di monitoraggio.

4. Conclusioni e lavori futuri

Tutti gli Stati membri hanno dato piena attuazione alla direttiva. Il riscontro preliminare è positivo, in quanto la direttiva sembra conseguire gli obiettivi fissati al momento della sua adozione. La direttiva prevede un meccanismo di risoluzione delle controversie completo, efficace e sostenibile. La posizione rafforzata del contribuente o dei contribuenti, che ottengono una risoluzione vincolante del caso di doppia imposizione, contribuisce a un contesto fiscale più equo.

Tuttavia, sulla base dei dati statistici raccolti dalla Commissione nell'ambito del quadro statistico per la direttiva e dei riscontri ricevuti sia dal pubblico che dagli Stati membri, si può concludere che l'esperienza dell'applicazione della direttiva è ancora limitata. I servizi della Commissione dovrebbero acquisire maggiore esperienza per poi effettuare una valutazione completa e, se del caso, presentare proposte per migliorare la direttiva.