COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RAPORT AL COMISIEI CĂTRE CONSILIU

Raport de evaluare a punerii în aplicare a Directivei DRM

1. Introducere

Directiva (UE) 2017/1852 a Consiliului din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană[1] („Directiva DRM") creează un cadru pentru soluționarea litigiilor dintre statele membre, atunci când aceste litigii decurg din interpretarea și aplicarea de acorduri și convenții între statele membre care prevăd eliminarea dublei impuneri a veniturilor și, după caz, a capitalului.

Deși anterior adoptării Directivei DRM existau mecanisme sau instrumente pentru soluționarea anumitor litigii în temeiul convențiilor fiscale sau al Convenției de arbitraj (90/436/CEE)[2], soluțiile date respectivelor litigii de aceste instrumente nu sunt întotdeauna eficace, fie din cauza domeniului lor de aplicare, fie din cauza termenelor prea lungi sau a caracterului neobligatoriu.

Directiva DRM prevede un mecanism eficace de soluționare a litigiilor. Grație abordării sale în trei etape, ea garantează un domeniu de aplicare mai larg, termene mai scurte și o aplicare consolidată. În primul rând, orice persoană (persoană fizică sau companie) a cărei impozitare este direct afectată de o chestiune în litigiu are dreptul de a depune o plângere la fiecare dintre statele membre în cauză, solicitând soluționarea respectivului litigiu. În al doilea rând, statele membre în cauză au apoi obligația să depună eforturi pentru a soluționa chestiunea în litigiu printr-o procedură de acord amiabil (PAA). În al treilea rând, în cazul respingerii plângerii de către un stat membru sau în cazul nesoluționării unui litigiu în etapa procedurii de acord amiabil, directiva prevede înființarea unei comisii consultative care să ia o decizie cu privire la respingere sau să emită un aviz cu privire la litigiu.

În conformitate cu articolul 21 din Directiva DRM, Comisia are sarcina de a evalua punerea în aplicare a directivei și de a prezenta un raport Consiliului. Cu toate acestea, în prezent sunt disponibile puține date concrete cu privire la aplicarea directivei și, de asemenea, nu toate statele membre au obținut suficientă experiență în aplicarea normelor acesteia. Niciunul dintre statele membre nu a înregistrat plângeri depuse de contribuabili, care să fi ajuns în etapa de soluționare a litigiilor. Principalul motiv este acela că Directiva DRM se aplică exercițiilor fiscale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Statele membre au norme de conformitate diferite în ceea ce privește cerințele de declarare, finalizarea evaluărilor, normele privind termenul de prescripție și strategiile de conformitate (de exemplu, când trebuie început un audit sau care exerciții fiscale trebuie acoperite). De exemplu, declarația fiscală pentru anul fiscal 2018 ar trebui depusă cel mai devreme în 2019. Este posibil ca un audit fiscal acoperind anul fiscal 2018 să fie închis abia în 2023, astfel încât o plângere ar putea fi depusă începând din acel moment, cu respectarea unui termen de 3 ani (cel târziu în 2026). Prin urmare, litigiile care ar putea fi soluționate în temeiul Directivei DRM au început să apară abia în ultimii ani.

Prezentul raport de punere în aplicare acoperă perioada de la intrarea inițială în vigoare a Directivei DRM până în prezent. El se bazează atât pe datele colectate în urma unei consultări care s-a desfășurat în perioada 12 martie – 10 mai 2024 pe site-ul web al serviciilor Comisiei responsabile cu impozitarea și uniunea vamală, cât și pe

[1] OJ L 265, 14.10.2017, p. 1-14.

[2] Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, 20.8.1990, p. 10).

contribuțiile primite de la statele membre în temeiul cadrului statistic pentru Directiva DRM pentru anii fiscali 2020-2023, cărora li se alătură o consultare țintită cu statele membre, care s-a desfășurat în perioada 14 martie – 10 mai 2024. De îndată ce vor fi disponibile mai multe informații și se va câștiga mai multă experiență cu cazuri reale, inclusiv cu cazuri care au avansat până în etapa de soluționare a litigiilor, se va efectua o evaluare completă a Directivei DRM. Directiva DRM se încadrează, de asemenea, în domeniul de aplicare al unui audit în curs al CCE privind concurența fiscală dăunătoare în UE.

2. Descrierea Directivei DRM

Directiva DRM oferă statelor membre un cadru coordonat și flexibil și consolidează soluționarea obligatorie a litigiilor în Uniunea Europeană în comparație cu normele pur naționale și/sau cu normele stabilite în acordurile și convențiile bilaterale sau multilaterale.

Aceasta permite o procedură de acord amiabil („PAA") inițiată printr-o plângere a contribuabilului în temeiul căreia statele membre trebuie să coopereze și să ajungă la un acord asupra litigiului privind dubla impunere în termen de 2 ani. Decizia are caracter obligatoriu pentru autoritățile competente și este executorie pentru contribuabilul (contribuabilii) afectat (afectați). În cazul în care PAA eșuează deoarece statele membre nu au reușit să ajungă la un acord, aceasta conduce automat la o procedură de soluționare a litigiilor (faza de arbitraj) cu emiterea unei decizii finale obligatorii de către autoritățile competente ale statelor membre implicate.

Figura de mai jos sintetizează cele trei etape procedurale cheie ale Directivei DRM:

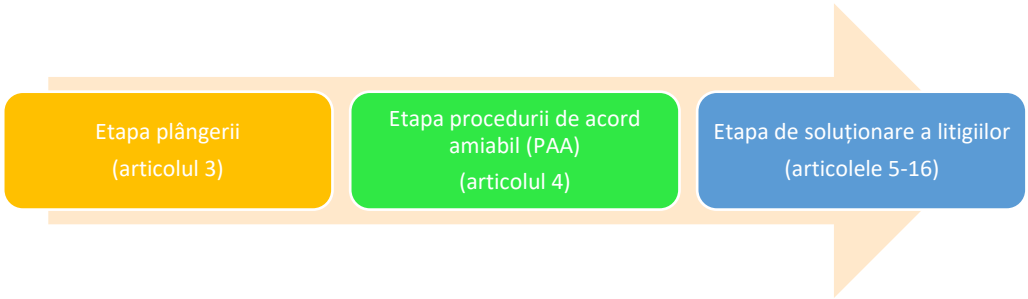


Figura 1: Trei proceduri-cheie

Rezumatul fiecărei etape:

1. Plângerea

Directiva DRM se aplică litigiilor dintre statele membre care decurg din interpretări și aplicări diferite ale acordurilor și convențiilor ce prevăd eliminarea dublei impuneri a veniturilor și, după caz, a capitalului, cum ar fi convențiile fiscale bilaterale și Convenția de arbitraj, dând naștere unei duble impuneri. Având în vedere cele de mai sus, orice persoană afectată, inclusiv persoanele fizice, are dreptul de a depune o plângere cu privire la o chestiune în litigiu la fiecare dintre autoritățile competente ale statelor membre în cauză, în scopul unei soluționări.

Termenul de depunere este de 3 ani de la primirea primei notificări a acțiunii care are ca rezultat dubla impunere. Autoritatea competentă a fiecărui stat membru în cauză este obligată să confirme primirea plângerii în termen de 2 luni de la primirea sa și să

informeze celelalte state membre în cauză cu privire la aceasta. Persoana afectată trebuie să prezinte informații în conformitate cu articolul 3 alineatul (3) din Directiva DRM. Autoritățile competente în cauză pot solicita informații suplimentare în termen de 3 luni de la primirea plângerii. La rândul său, persoana afectată trebuie să răspundă în termen de 3 luni de la primirea solicitării. Decizia privind acceptarea sau respingerea plângerii trebuie luată în termen de 6 luni de la primirea acesteia sau în termen de 6 luni de la primirea informațiilor suplimentare, reținându-se data care survine mai târziu, iar persoana afectată și autoritățile competente ale celorlalte state membre în cauză trebuie informate fără întârziere în acest sens.

În această perioadă de 6 luni, statul membru în cauză poate soluționa chestiunea în litigiu în mod unilateral, ceea ce duce la închiderea procedurii în temeiul Directivei DRM.

2. PAA

În situația în care litigiul nu a fost soluționat în etapa plângerii, iar statele membre în cauză au acceptat plângerea, acestea inițiază o procedură de acord amiabil. În cazul unei proceduri de acord amiabil, statele membre trebuie să depună eforturi pentru a o încheia în termen de 2 sau 3 ani de la ultima notificare a deciziei de acceptare a plângerii.

Considerentul 6 încurajează statele membre să utilizeze opțiuni alternative de soluționare a litigiilor, fără caracter obligatoriu, cum ar fi medierea sau concilierea, în cursul ultimelor faze ale perioadei procedurii de acord amiabil. Dacă statele membre în cauză sunt în măsură să soluționeze litigiul, decizia devine obligatorie pentru statele membre, sub rezerva acordului contribuabilului (contribuabililor) și a renunțării de către acesta la dreptul la orice altă cale de atac. Dacă nu se ajunge la un acord amiabil în intervalul de timp indicat, cazul trebuie să facă obiectul unei proceduri de soluționare a litigiilor.

3. Soluționarea litigiilor

Persoana afectată poate solicita autorităților competente să instituie o comisie consultativă atunci când (a) plângerea depusă de această persoană afectată a fost respinsă în temeiul articolului 5 alineatul (1) de cel puțin una dintre autoritățile competente ale statelor membre în cauză, dar nu de toate; sau (b) autoritățile competente ale statelor membre în cauză au acceptat plângerea depusă de persoana afectată, dar nu au reușit să ajungă la un acord cu privire la modalitatea de soluționare a chestiunii în litigiu pe cale amiabilă în termenul prevăzut la articolul 4 alineatul (1), caz în care comisia consultativă trebuie să emită un aviz cu privire la modalitatea de soluționare a chestiunii în litigiu. Directiva DRM permite statelor membre o anumită flexibilitate pentru înființarea unei comisii consultative a cărei componență, formă, proces de arbitraj de utilizat și/sau caracter permanent pot varia.

Comisia consultativă trebuie să comunice autorităților competente ale statelor membre în cauză avizul său în termen de 6 luni, termen care poate fi prelungit cu încă 3 luni, de la data la care a fost instituită. Avizul este adoptat pe baza unei majorități simple a membrilor săi. În cazul în care nu se poate ajunge la o majoritate, votul președintelui este cel care determină avizul final și el trebuie comunicat autorităților competente.

Autoritățile competente trebuie să ia o decizie finală în urma notificării avizului comisiei consultative. Autoritățile competente în cauză au la dispoziție 6 luni pentru a conveni asupra modului de soluționare a chestiunii în litigiu. În cursul acestor 6 luni, autoritățile competente pot lua o decizie care se îndepărtează de avizul comisiei consultative.

Decizia finală are caracter obligatoriu pentru statele membre în cauză și pentru persoanele afectate și nu constituie un precedent. Ea trebuie pusă în aplicare, cu condiția ca persoana sau persoanele afectate să accepte decizia finală și să renunțe la dreptul de a exercita orice cale de atac la nivel național în termen de 60 de zile de la data la care decizia finală a fost notificată, după caz.

3. Prezentare generală a punerii în aplicare

a. Verificarea transpunerii

Toate statele membre au transpus acum corect Directiva DRM. În cazul Spaniei, a fost lansată o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru o transpunere incorectă[3]. Spania a remediat ulterior problemele ridicate în cadrul procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, care a fost închisă la 23 mai 2024[4].

b. Examinarea cadrului statistic

În temeiul cadrului statistic pentru Directiva DRM, statele membre au obligația de a transmite Comisiei următoarele statistici în bază anuală[5]:

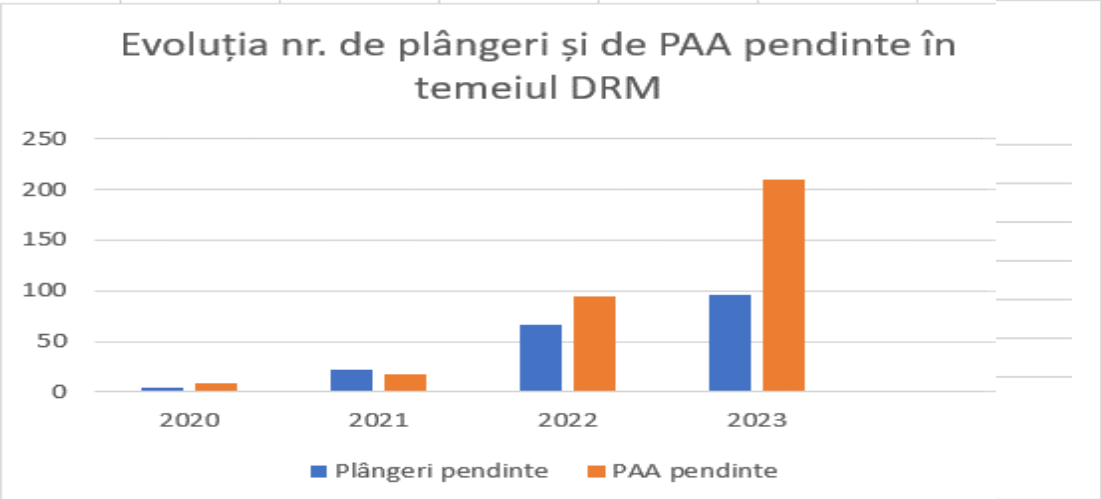
(i) plângeri depuse la autoritatea competentă;
(ii) PAA administrate de autoritatea competentă;
(iii) plângeri tratate în etapa de soluționare a litigiilor (faza de arbitraj);
(iv) punerea în aplicare a deciziilor privind PAA și a deciziilor finale.

Tabelul următor indică numărul de cazuri de la punctele (i) și (ii) prezentate de statele membre și care sunt pendinte la finele fiecărui an de raportare:

[3] INFR(2022)2096

[4] A se vedea Registrul public al Comisiei privind deciziile de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=RO

[5] Pentru date, a se vedea site-ul web al Comisiei: Resolution of tax disputes in the European Union - European Commission (europa.eu) (Soluționarea litigiilor fiscale în Uniunea Europeană – Comisia Europeană).



Plângeri depuse

În funcție de poziția adoptată de autoritățile competente ale unui stat membru în cauză cu privire la plângerea depusă, contribuabilii ar putea fi nevoiți să introducă o cale de atac la instanțele naționale în temeiul articolului 5 alineatul (3) pentru a avea acces la PAA sau la etapele de soluționare a litigiilor din cadrul DRM. Pe baza informațiilor primite de la statele membre, s-a introdus o singură cale de atac în legătură cu respingerea unei plângeri de către 2 state membre. Procentul redus de plângeri pentru care s-a introdus o cale de atac ar putea indica faptul că numărul de cazuri respinse de toate statele membre este până în prezent scăzut.

În schimb, toate litigiile care rămân în etapa plângerii sunt apoi transferate în etapa PAA. Un indicator statistic cheie este durata medie în care statele membre închid o plângere, fie prin soluționarea acesteia, fie prin trecerea ei la etapa PAA sau la etapa de soluționare a litigiilor. Rezultatele pentru anii 2020-23 sunt indicate mai jos.

Anul	Numărul statelor membre care au transmis rapoarte	Termenul de închidere a plângerilor (în luni) – media UE	Maximum (luni)	Minimum (luni)
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

Prin urmare, pe baza datelor transmise de statele membre, marea majoritate a cazurilor sunt închise de statele membre în termen de 6 luni, astfel cum se prevede în Directiva DRM. Pe viitor, transmiterea datelor privind timpul necesar pentru închiderea unei plângeri va fi esențială pentru monitorizarea eficacității Directivei DRM.

Plângeri tratate în cadrul etapei PAA

Deși numărul plângerilor și al PAA a crescut în perioada 2020-2023, acesta rămâne cu mult sub numărul de PAA care fac în prezent obiectul Convenției de arbitraj pentru

aceeași perioadă de timp[6]. Acest număr redus s-ar putea explica printr-o serie de motive. Directiva DRM este direct aplicabilă numai litigiilor survenite în cursul unui an fiscal care a început la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date; prin urmare, cazurile mai vechi nu pot fi tratate în temeiul Directivei DRM[7]. Cu toate acestea, s-a înregistrat o scădere a numărului de litigii prezentate în temeiul Convenției de arbitraj: numărul de plângeri depuse în 2023 în temeiul acesteia a scăzut la 649, de la 854 în 2022. Totuși, acesta poate fi doar un efect temporar; pentru confirmarea unei tendințe pe termen lung, sunt necesare datele colectate pentru anii viitori.

În plus, având în vedere timpul necesar pentru efectuarea unui audit și pentru emiterea unei decizii finale în atenția contribuabilului, acesta nu va fi în măsură să depună o plângere decât după scurgerea unui interval de mai mulți ani. În fine, contribuabilul are la dispoziție trei ani de la data adoptării deciziei pentru a depune o plângere, prin urmare, acest lucru ar putea explica la rândul său intervalul de timp dintre apariția unui litigiu și depunerea unei plângeri în temeiul Directivei DRM.

Atunci când au fost întrebate, în cadrul consultării statelor membre, dacă au observat o trecere de la Convenția de arbitraj la Directiva DRM, majoritatea statelor membre au precizat că nu dispun de date pentru a răspunde la întrebare. Ele au confirmat că în ceea ce-i privește pe contribuabilii lor, aceștia recurg în continuare la Convenția de arbitraj.

La fel ca în cazul etapei de depunere a plângerilor, statelor membre li s-a solicitat să indice numărul de luni necesare pentru soluționarea unui litigiu în cadrul procedurii PAA[8]. Rezultatele pentru anii 2020-2023 sunt indicate mai jos.

Anul	Numărul statelor membre care au transmis rapoarte	Termenul de închidere a PAA (în luni) – media UE	Maximum (luni)	Minimum (luni)
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

Pe baza datelor transmise de statele membre, cazurile de PAA sunt închise în termen de 24 luni, astfel cum se prevede în Directiva DRM. Cu toate acestea, având în vedere numărul redus de cazuri închise până în prezent în etapa PAA, ar fi prematur să se tragă concluzii. O consultare țintită cu un stat membru a indicat faptul că majoritatea plângerilor depuse în temeiul Directivei DRM au provenit de la persoane fizice, acestea putând fi soluționate mai rapid, spre deosebire de litigiile în care sunt implicate

[6] Statistici privind PAA și acordurile prealabile privind prețurile: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en

[7] Statele membre ar fi putut utiliza posibilitatea de a accepta cazuri legate de litigii survenite înainte de 1 ianuarie 2018 și care acoperă exerciții fiscale anterioare. În cadrul consultărilor cu statele membre, doar două state membre au indicat că permit acest lucru.

[8] Numărul de plângeri tratate în cadrul unei PAA în temeiul articolului 4 alineatul (1) în cursul anului de referință și numărul de decizii privind PAA acceptate de persoana afectată în temeiul articolului 4 alineatul (2) în cursul anului de referință sunt prezentate în datele statistice de pe site-ul web al Comisiei menționat la nota de subsol 5.

întreprinderi. Acestea din urmă implică, în general, litigii privind prețurile de transfer, care sunt mai complexe și necesită mai mult timp pentru a fi soluționate. La fel ca în cazul etapei plângerilor, este esențial ca statele membre să transmită datele relevante pentru a permite o monitorizare efectivă a oportunității închiderii unei PAA.

Plângeri tratate în etapa de soluționare a litigiilor

Până în prezent, nicio plângere nu a avansat până în etapa de soluționare a litigiilor (etapa de arbitraj) și, prin urmare, evaluarea acesteia nu este posibilă. În plus, având în vedere că majoritatea cazurilor de PAA au fost prezentate în 2022 și 2023 și că statele membre nu au emis toate deciziile, se preconizează că numărul cazurilor care vor trece în această etapă va fi limitat în următorii ani. Monitorizarea acestei etape este însă esențială pentru a asigura dreptul contribuabililor de a contesta respingerea unei plângeri tratate în cadrul unei PAA.

Punerea în aplicare a deciziilor PAA și a deciziilor finale

Statele membre au obligația de a raporta numărul deciziilor PAA și al deciziilor finale care nu au fost încă puse în aplicare de autoritățile competente.

La 31 decembrie 2023, statele membre au raportat un număr de trei decizii PAA care nu fuseseră încă puse în aplicare de autoritățile competente.

c. Feedback preliminar cu privire la aplicare

În conformitate cu rezultatele consultărilor întreprinse cu statele membre și cu părțile interesate[9], Directiva DRM prevede într-adevăr o îmbunătățire a eficienței și eficacității în comparație cu situația anterioară punerii sale în aplicare. Acest lucru rezultă din faptul că Directiva DRM prevede termene clare și definite, oferă posibilități mai bune de introducere a unei căi de atac pentru contribuabil(i) și are un domeniu de aplicare mai larg care acoperă nu numai litigiile privind stabilirea prețurilor de transfer sau atribuirea profiturilor unui sediu permanent, ci și orice litigiu care survine din interpretarea și aplicarea acordurilor și a convențiilor care prevăd eliminarea dublei impuneri a veniturilor.

Cu toate acestea, atât statele membre, cât și părțile interesate au indicat în răspunsurile lor că experiența legată de normele Directivei DRM este limitată, deoarece primele cazuri de dublă impunere care intră în domeniul de aplicare al Directivei DRM încep să apară doar acum, ca urmare a închiderii auditurilor fiscale ce acoperă exercițiile fiscale începând din 2018 sau după această dată. Prin urmare, feedbackul furnizat a fost limitat sau chiar inexistent în privința tuturor aspectelor Directivei DRM și, mai precis, în privința etapei de soluționare a litigiilor, deoarece, la momentul redactării prezentului raport, nu fusese înființată nicio comisie consultativă.

Cu toate acestea, s-au făcut deja sugestii pentru îmbunătățirea în continuare a anumitor aspecte ale Directivei DRM pentru a oferi o mai mare claritate a interpretării și aplicării anumitor norme sau definiții, asigurând astfel o abordare comună. S-a sugerat, de asemenea, extinderea domeniului de aplicare al Directivei DRM și utilizarea

[9] A se vedea: Resolution of tax disputes in the European Union - European Commission (europa.eu) (Soluționarea litigiilor fiscale în Uniunea Europeană – Comisia Europeană).

mecanismului de soluționare pentru soluționarea litigiilor legate de alte directive în domeniul impozitării directe și indirecte. Un cadru statistic revizuit, care să indice numărul de plângeri depuse și respinse în cursul anului de referință s-ar putea dovedi util în scopul monitorizării.

4. Concluzii și lucrări viitoare

Toate statele membre au pus în aplicare pe deplin Directiva DRM. Feedbackul preliminar este pozitiv, în sensul că Directiva DRM pare să îndeplinească obiectivele stabilite la momentul adoptării. Directiva privind mobilizarea veniturilor interne prevede un mecanism de soluționare a litigiilor cuprinzător, eficace și sustenabil. Poziția consolidată a contribuabililor de a soluționa cazurile de dublă impunere în mod obligatoriu contribuie la un mediu fiscal mai echitabil.

Cu toate acestea, pe baza datelor statistice colectate de Comisie în temeiul cadrului statistic pentru Directiva DRM și a feedbackului primit atât de la public, cât și de la statele membre, concluzia la care s-a ajuns este că experiența legată de aplicarea Directivei DRM este încă limitată. De îndată ce se va dobândi mai multă experiență, serviciile Comisiei vor putea să efectueze o evaluare completă și, după caz, să facă propuneri de îmbunătățire a Directivei DRM.