



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
CORSO DI LAUREA IN GIURISPRUDENZA

La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea:
analisi e prospettive

Relatore: Chiar.ma Prof.ssa Silvia Cipollina

Correlatore: Chiari.mo Prof. Paolo Piantavigna

Tesi di laurea di
Martina Assenza
Matr. 494225

INDICE

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 1	6
PANORAMICA DEI MECCANISMI ATTUALMENTE ESISTENTI A LIVELLO INTERNAZIONALE PER LA COMPOSIZIONE DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA FISCALE.....	6
1.1 Le “procedure OCSE”: dall’articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE ai meccanismi di risoluzione delle controversie “rafforzati” introdotti dalla Convenzione Multilaterale BEPS	9
1.1.1 L’art. 25 del Modello di Convenzione OCSE	9
1.1.2. Il <i>Multilateral instrument</i>	21
1.2 L’evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali a livello europeo: dalla Convenzione arbitrale alla Direttiva (UE) 2017/1852.....	33
1.2.1. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE.....	33
1.2.2 La Direttiva (UE) 2017/1852.....	39
1.3 Dalla cooperazione pattizia ai meccanismi vincolanti: un confronto tra strumenti OCSE e strumenti UE.....	40
CAPITOLO 2	43
COOPERAZIONE FISCALE: UN’ANALISI DELLA NORMATIVA EUROPEA	43
2.1 Il problema della doppia imposizione nel contesto del mercato interno	44
2.1.1 L’abrogazione dell’art. 293 TCE: dal “vuoto” normativo alla nuova apertura	47
2.2 Cooperazione amministrativa in materia fiscale: il fondamentale ruolo dello scambio di informazioni	55
2.2.1 Cenni sulla disciplina a livello internazionale.....	57
2.2.2 Dalla doppia imposizione alla cooperazione amministrativa: l’evoluzione del modello europeo	61

2.2.3	Tipologie di scambio di informazioni	64
2.2.3.1	Lo scambio di informazioni su richiesta.....	65
2.2.3.2	Lo scambio spontaneo di informazioni	66
2.2.3.3	Lo scambio automatico di informazioni.....	68
2.2.3.4	I limiti previsti dalla DAC e dalle successive modifiche	69
2.2.4	Cenni sulla Convenzione congiunta Consiglio d'Europa/OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale.....	72
2.3	La Direttiva (UE) 2017/1852: analisi e recepimento.....	74
2.3.1	L'ambito di applicazione	75
2.3.2	Le fasi del procedimento	79
2.3.2.1	La presentazione del reclamo	79
2.3.2.2	La procedura amichevole.....	81
2.3.2.3	La fase arbitrale	82
2.3.3	Il Report del 2024	87
2.3.4	Il recepimento della Direttiva in Italia: il D. Lgs. 49/2020	89
2.3.4.1	L'ambito di applicazione e questioni interpretative	91
2.3.4.2	La procedura di risoluzione delle controversie: svolgimento e principali criticità applicative	94
2.3.5	La natura giuridica delle commissioni istituite dalla Direttiva.....	101
2.3.6	Il “cherry picking” procedimentale	102
2.3.7	I limiti strutturali della tutela del contribuente nella Direttiva	104
CAPITOLO 3		107
PROSPETTIVE EVOLUTIVE POST-DIRETTIVA (UE) 2017/1852.....		107
3.1	Verso la creazione di una Commissione Permanente: possibile implementazione dell'art. 10 della Direttiva.....	108
3.1.1	I profili di compatibilità della Commissione permanente con il diritto UE	109
3.1.2	Gli obiettivi e le sfide dell'introduzione di una Commissione permanente	117

3.2	Proposte concrete per l'istituzione di una Commissione permanente.....	121
3.2.1	La proposta dottrinale: competenza universale e istituzione di una sede dell'organismo	122
3.2.1.1	Composizione e organizzazione	125
3.2.1.2	I diritti del contribuente	129
3.2.1.3	La decisione.....	130
3.2.2.	Le proposte del Fiscalis Project Group.....	133
3.2.2.1	<i>Alternative dispute resolution commission</i> con arbitri a tempo pieno.....	133
3.2.2.2	<i>Alternative dispute resolution commission</i> con arbitri a tempo parziale..	134
3.2.2.3	<i>Alternative dispute resolution commission</i> con sistema di elenco (<i>roster</i>)	135
3.2.2.4	<i>Alternative dispute resolution commission</i> senza deviazioni dalla forma standard.....	136
3.2.3	Le proposte a confronto	137
3.2.4	Possibili modalità di attuazione	138
3.2.5	L'accordo multilaterale del 2025 e l'implementazione pratica dell'articolo 10 della Direttiva (UE) 2017/1852	140
3.3	Verso un rimedio pienamente giurisdizionale	141
3.4	L'istituzione di un Tribunale fiscale europeo specializzato	144
	CONCLUSIONI.....	148
	BIBLIOGRAFIA	150

INTRODUZIONE

La crescente integrazione economica tra gli Stati e l'intensificarsi delle attività transfrontaliere hanno reso sempre più frequenti le controversie fiscali tra le amministrazioni di diversi ordinamenti. In particolare, lo svolgimento di attività economiche in più giurisdizioni può generare situazioni in cui il medesimo reddito viene assoggettato ad imposizione in Stati differenti, dando luogo a fenomeni di doppia imposizione e a conflitti interpretativi ed applicativi tra le autorità fiscali coinvolte. In tale contesto, l'esigenza di garantire meccanismi efficaci di risoluzione delle controversie assume un ruolo centrale sia per assicurare la corretta applicazione delle norme convenzionali, sia per tutelare i contribuenti che operano in contesti economici sempre più internazionalizzati.

A livello internazionale, tali controversie sono tradizionalmente affrontate mediante strumenti di cooperazione tra Stati, tra i quali assume particolare rilievo la procedura amichevole prevista dall'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE. Nel corso degli anni, tuttavia, la crescente complessità delle relazioni fiscali internazionali ha evidenziato i limiti di questi meccanismi, spesso caratterizzati da tempi incerti e da un livello di vincolatività non sempre adeguato. Ciò ha favorito l'introduzione di strumenti progressivamente più strutturati e vincolanti, come dimostrano gli sviluppi collegati al progetto BEPS e alla Convenzione multilaterale.

Nel contesto dell'Unione Europea, il problema assume caratteristiche peculiari in ragione dell'esistenza del mercato interno e dell'esigenza di garantire condizioni fiscali che non ostacolino l'esercizio delle libertà fondamentali, quali la libera circolazione di persone, capitali e imprese. In tale quadro si colloca l'evoluzione degli strumenti europei di risoluzione delle controversie fiscali, che dalla Convenzione arbitrale del 1990 ha condotto all'adozione della Direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea.

Muovendo da queste premesse, il presente lavoro intende esaminare il sistema dei meccanismi di composizione delle controversie fiscali internazionali, con particolare attenzione al quadro europeo delineato dalla Direttiva (UE) 2017/1852. L'obiettivo è

quello di esaminarne il funzionamento, evidenziandone non solo gli aspetti innovativi, ma anche alcuni profili problematici, soprattutto con riguardo alla tutela effettiva del contribuente.

Il primo capitolo offre una panoramica dei principali strumenti attualmente esistenti a livello internazionale per la risoluzione delle controversie fiscali, analizzando in particolare l'evoluzione delle procedure sviluppate in ambito OCSE e gli sviluppi intervenuti nel contesto dell'Unione Europea, dalla Convenzione arbitrale alla Direttiva (UE) 2017/1852.

Il secondo capitolo esamina il tema della cooperazione fiscale nell'ordinamento dell'Unione Europea, soffermandosi sul problema della doppia imposizione nel mercato interno, sul ruolo della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali, nonché sulla disciplina introdotta dalla Direttiva (UE) 2017/1852 e sul suo recepimento nell'ordinamento italiano mediante il decreto legislativo n. 49 del 2020. Particolare attenzione è dedicata ai limiti strutturali che tale direttiva presenta sotto il profilo della tutela del contribuente.

Infine, il terzo capitolo è dedicato alle possibili prospettive evolutive del sistema successivamente all'adozione della Direttiva (UE) 2017/1852. In particolare, vengono esaminate alcune proposte volte a rafforzare i meccanismi esistenti, tra cui l'ipotesi di istituire una commissione permanente per la gestione delle controversie fiscali, nonché la possibilità di sviluppare strumenti maggiormente orientati a una tutela di tipo giurisdizionale, come l'eventuale creazione di un Tribunale fiscale europeo specializzato.

CAPITOLO 1

PANORAMICA DEI MECCANISMI ATTUALMENTE ESISTENTI A LIVELLO INTERNAZIONALE PER LA COMPOSIZIONE DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA FISCALE

L'intensificarsi dei flussi economici transnazionali e la crescente integrazione dei mercati hanno reso sempre più frequente l'insorgenza di controversie fiscali di natura internazionale. Tali controversie si manifestano, in particolare, quando due o più Stati esercitano simultaneamente il proprio potere impositivo sul medesimo reddito o patrimonio, dando luogo a fenomeni di doppia imposizione giuridica o economica. In questo contesto, l'esigenza di garantire certezza giuridica, tutela effettiva dei contribuenti e corretto funzionamento del commercio internazionale ha progressivamente imposto lo sviluppo di strumenti specifici volti alla risoluzione delle controversie fiscali transfrontaliere¹.

A differenza di quanto avviene in altri settori del diritto internazionale, la fiscalità rimane un ambito fortemente ancorato alla sovranità statale. Ne consegue che, in assenza di un'autorità giurisdizionale fiscale internazionale, la risoluzione delle controversie tra Stati in materia tributaria è stata storicamente affidata a meccanismi di natura convenzionale, fondati sulla cooperazione amministrativa e sul coordinamento tra ordinamenti nazionali. Tali strumenti si affiancano, senza sostituirli, ai rimedi giurisdizionali interni, dai quali si distinguono per struttura, finalità e soggetti coinvolti.

Nel corso del tempo, si è così delineato un sistema articolato e multilivello di meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali, che trova la propria fonte in strumenti giuridici di diversa natura e portata: modelli convenzionali elaborati in sede internazionale, trattati multilaterali, e atti normativi dell'Unione Europea. Tali meccanismi, pur perseguendo gli obiettivi comuni di eliminare la doppia imposizione giuridica ed economica e di garantire la tutela del contribuente, presentano significative

¹ Pistone P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in S. Douma, O. Marres, H. Vermeulen, D. Weber, W. Terra (a cura di), *European Tax Law, Student Edition*, 8^a ed., Wolters Kluwer, Deventer 2022, cap. 21, p. 591.

differenze sotto il profilo dell'efficacia, del grado di vincolatività e del ruolo attribuito al contribuente.

In questo quadro, il primo e più rilevante riferimento sistematico è rappresentato dall'art. 25 del Modello di Convenzione dell'OCSE sul reddito e sul patrimonio², che disciplina la cosiddetta procedura amichevole (*"Mutual Agreement Procedure"* o *MAP*). Tale disposizione costituisce il paradigma di riferimento per la maggior parte delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni e rappresenta il punto di partenza dell'evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali a livello internazionale. L'analisi del modello OCSE consente di cogliere le caratteristiche essenziali della *Mutual Agreement Procedure*, nonché le sue principali criticità, quali l'assenza di un obbligo di risultato e la limitata tutela del contribuente, come verrà in seguito analizzato.

Un secondo livello di analisi è rappresentato dalla Convenzione multilaterale per l'attuazione delle misure relative alle convenzioni fiscali volte a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, firmata a Parigi il 7 giugno 2017 (*"Multilateral instrument"* o *MLI*)³, adottata nell'ambito del progetto BEPS⁴. La Convenzione multilaterale segna un'importante evoluzione del sistema, poiché mira a modificare in modo coordinato un numero elevato di convenzioni bilaterali esistenti, introducendo standard minimi in materia di risoluzione delle controversie e, per gli Stati che vi aderiscono, una procedura arbitrale obbligatoria di nuova concezione.

Accanto a tali strumenti di matrice OCSE, un ruolo di particolare rilievo nel contesto europeo è svolto dalla Convenzione 90/436/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese

² Art. 25, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 25* (2017), OECD.

³ Convenzione multilaterale per l'attuazione delle misure relative alle convenzioni fiscali volte a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, firmata a Parigi il 7 giugno 2017 ed entrata in vigore il 1° luglio 2018, GU C 215, 12.8.2017.

⁴ Il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) è un'iniziativa promossa dall'OCSE e dal G20 volta a contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento dei profitti verso giurisdizioni a bassa tassazione, attraverso misure che rendano più trasparente e coerente il sistema fiscale internazionale e riducano la possibilità di doppia non imposizione.

associate⁵. Tale Convenzione, pur avendo un ambito di applicazione limitato alle controversie in materia di prezzi di trasferimento⁶, rappresenta uno dei primi esempi di arbitrato fiscale obbligatorio in ambito sovranazionale e costituisce un antecedente diretto delle più recenti iniziative dell'Unione Europea in materia.

Infine, il più recente e avanzato livello di intervento è costituito dalla Direttiva (UE) 2017/1852 del 10 ottobre 2017⁷, che ha introdotto un quadro giuridico armonizzato per la risoluzione delle controversie fiscali tra Stati membri dell'Unione Europea⁸. La Direttiva segna un significativo cambio di paradigma, rafforzando la posizione del contribuente e prevedendo meccanismi procedurali più stringenti, che possono culminare, in caso di mancato accordo tra le autorità competenti, in una decisione vincolante affidata a un organismo arbitrale o equivalente.

Alla luce di tale evoluzione, il presente capitolo si propone di offrire una panoramica sistematica dei principali meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali a livello internazionale, analizzandone struttura, funzionamento e limiti, al fine di comprendere come il sistema si sia progressivamente spostato da modelli basati sulla cooperazione volontaria tra Stati verso strumenti caratterizzati da un maggiore grado di vincolatività e di tutela effettiva del contribuente. Questa analisi costituirà la base per l'esame critico, nei capitoli successivi, del sistema di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea e delle sue prospettive di sviluppo.

⁵ Convenzione 90/436/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, GU L 225, 20.8.1990, pp. 10–12.

⁶ I prezzi di trasferimento (*transfer pricing*) sono i valori attribuiti alle operazioni di scambio di beni, servizi o intangibili tra imprese appartenenti allo stesso gruppo multinazionale, che devono rispettare il principio di libera concorrenza (*"arm's length principle"*).

⁷ Direttiva (UE) 2017/1852 del 10 ottobre 2017, GU L 265 del 11.10.2017, relativa alla risoluzione delle controversie fiscali tra Stati membri.

⁸ È opportuno evidenziare come non tutti gli strumenti internazionali che verranno analizzati siano rivolti esclusivamente alla risoluzione dei casi di doppia imposizione. Sempre più frequentemente, infatti, i meccanismi di cooperazione amministrativa sottesi a tali strumenti risultano orientati a intercettare e contrastare fenomeni di doppia, o plurima, non imposizione, in linea con le più recenti evoluzioni del diritto tributario internazionale.

1.1 Le “procedure OCSE”: dall’articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE ai meccanismi di risoluzione delle controversie “rafforzati” introdotti dalla Convenzione Multilaterale BEPS

1.1.1 L’art. 25 del Modello di Convenzione OCSE

Un elemento comune alla quasi totalità delle convenzioni fiscali moderne è rappresentato dall’impegno assunto dagli Stati contraenti a garantire ai contribuenti strumenti idonei alla risoluzione delle controversie derivanti da fenomeni di doppia imposizione internazionale. A tal fine, la grande maggioranza dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni prevede meccanismi di composizione delle controversie modellati, in larga misura, sulle procedure disciplinate dall’articolo 25 del Modello di Convenzione dell’OCSE.

L’art. 25 del Modello OCSE, rubricato “*Mutual Agreement Procedure*”, configura un sistema articolato su due livelli.

Il primo livello è costituito dalla procedura amichevole in senso proprio, la cui evoluzione sarà esaminata nel prosieguo dell’analisi. Il secondo livello, introdotto, come si vedrà, a partire dal 2008 mediante l’inserimento del paragrafo 5 nell’art. 25 del Modello, consiste in un meccanismo arbitrale, configurato come estensione della procedura amichevole e volto a superarne le criticità applicative.

Per quanto concerne il primo livello, il Modello OCSE contempla diverse tipologie di procedura amichevole. La presente analisi si concentra in particolare sulla procedura prevista dai paragrafi 1, 2 e 4 dell’articolo 25⁹, comunemente definita procedura amichevole “in senso stretto”¹⁰. Tale procedura riveste un ruolo centrale in quanto

⁹ L’art. 25, parr. 1 e 2, del Modello OCSE riconosce al contribuente la facoltà di sottoporre il caso all’autorità competente dello Stato di residenza qualora ritenga che l’imposizione subita non sia conforme alle disposizioni della Convenzione applicabile; il par. 4 impone alle autorità competenti degli Stati contraenti l’obbligo di adoperarsi per risolvere la controversia mediante accordo amichevole.

¹⁰ Ai sensi del par. 3 dell’art. 25 del Modello OCSE, si distinguono ulteriori forme di procedura amichevole, attivabili esclusivamente su iniziativa delle autorità competenti e generalmente riferite a questioni di carattere generale. In particolare, la prima frase del paragrafo configura una procedura di natura interpretativa, finalizzata a risolvere difficoltà o incertezze applicative della Convenzione, anche mediante chiarimenti aventi portata generale nei confronti di categorie di contribuenti. La seconda frase contempla invece una procedura di carattere integrativo, volta a consentire alle autorità competenti di consultarsi per l’eliminazione della doppia imposizione in ipotesi non espressamente disciplinate dalla Convenzione.

rappresenta l'unica procedura attivabile direttamente dal contribuente e, pertanto, costituisce un'alternativa al contenzioso tributario interno per l'eliminazione della doppia imposizione¹¹.

La *Mutual Agreement Procedure* in senso stretto può essere avviata qualora il contribuente ritenga che le azioni di uno o di entrambi gli Stati contraenti abbiano determinato, o siano suscettibili di determinare, un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione applicabile. La procedura si articola in due fasi distinte.

La prima fase ha natura prettamente domestica e si svolge tra il contribuente e l'autorità fiscale dello Stato cui viene presentata l'istanza. In tale contesto, l'amministrazione finanziaria è chiamata a valutare preliminarmente se la richiesta del contribuente possa considerarsi fondata. Qualora l'istanza sia ritenuta infondata, la procedura si arresta. In caso contrario, si aprono due possibili scenari: da un lato, l'autorità fiscale può riconoscere che la doppia imposizione derivi esclusivamente dal proprio operato e può procedere autonomamente alla sua eliminazione mediante un intervento unilaterale; dall'altro, qualora la controversia sia imputabile, in tutto o in parte, anche all'azione dell'altro Stato contraente, la procedura evolve nella seconda fase, di carattere internazionale.

La seconda fase della *Mutual Agreement Procedure* assume la forma di una procedura intergovernativa, nella quale il confronto avviene esclusivamente tra le autorità competenti degli Stati interessati, senza un coinvolgimento diretto del contribuente¹². In questa fase, le autorità fiscali sono tenute a impegnarsi per pervenire a una soluzione concordata della controversia, attraverso consultazioni dirette o mediante l'istituzione di commissioni congiunte.

¹¹ La procedura delineata dai parr. 1,2 e 4 dell'art. 25 del Modello OCSE costituisce l'unico strumento previsto dal Modello OCSE che può essere attivato direttamente dal contribuente, pur restando la gestione della procedura interamente nelle mani delle autorità competenti degli Stati contraenti.

¹² Gregg, M., Miotto, A., *The OECD Dispute Resolution System in Tax Controversies*, in "Laws", 13, n. 4 (2024), p. 3: "...in accordance with the public international law principles, states, not taxpayers, are considered parties to the litigation".

Nonostante la sua diffusione, la procedura amichevole in senso stretto presenta numerose e ben note criticità¹³. La più rilevante consiste nell'assenza di una garanzia per il contribuente di ottenere una decisione finale sulla controversia sottoposta alla procedura. Ciò dipende, in primo luogo, dal fatto che l'articolo 25 del Modello OCSE non impone alle autorità competenti un obbligo di risultato, ma si limita a prevedere un obbligo di mezzi, richiedendo loro di "adoperarsi" per raggiungere un accordo.

In secondo luogo, l'autorità fiscale destinataria dell'istanza può, in concreto, ostacolare l'avvio della procedura internazionale qualificando l'istanza del contribuente come infondata sulla base di una valutazione discrezionale, talvolta caratterizzata da profili di arbitrarietà. Tale prassi dà luogo al fenomeno comunemente definito "*blocking method*", mediante il quale l'accesso alla fase internazionale della procedura amichevole viene di fatto precluso. Né il testo del Modello OCSE né il relativo Commentario forniscono criteri sufficientemente chiari e vincolanti per individuare le condizioni in presenza delle quali un'istanza debba essere considerata fondata.

Un'ulteriore criticità della *Mutual Agreement Procedure* risiede nel fatto che il Modello OCSE non prevede alcun limite temporale per il raggiungimento dell'accordo. Infatti, la procedura può rimanere aperta per un periodo considerevole, potenzialmente anche indefinito, salvo il limite generale rappresentato dal principio di buona fede (*bona fides*). Questa assenza di termini certi non è casuale, ma riflette una precisa scelta di politica fiscale internazionale, finalizzata a garantire alle amministrazioni fiscali la massima flessibilità nella gestione del procedimento, consentendo loro di organizzare tempi e modalità dell'interlocazione in funzione delle priorità e degli interessi statali coinvolti.

Tuttavia, questa impostazione risulta problematica dal punto di vista della tutela del contribuente, poiché le sue legittime aspettative di una risoluzione rapida della controversia potrebbero non essere soddisfatte. Infatti, i principi del giusto processo (*due process of law*), ampiamente riconosciuti negli ordinamenti nazionali e nel contesto europeo, richiedono che l'azione amministrativa, inclusa quella tributaria, si svolga e si concluda entro un termine ragionevole. La giurisprudenza internazionale, e in particolare

¹³ Ault, H. J., *Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms*, in "Brooklyn Journal of International Law", 34, n. 3 (2009), p. 774: "*The procedure took too long and was not transparent; it was costly and expenses were incurred with no assurance of an acceptable outcome*".

quella della Corte europea dei Diritti dell’Uomo, ha più volte affermato che una durata eccessiva del procedimento compromette l’effettività della tutela, rendendo l’esito finale privo di reale utilità per l’individuo¹⁴. In questa prospettiva, la scelta dell’OCSE di non fissare limiti temporali alla procedura amichevole appare indicativa di una gerarchia di interessi sottesa all’articolo 25 del Modello, strutturato per perseguire in via prioritaria la salvaguardia dell’interesse statale e solo in via subordinata la protezione delle posizioni del contribuente, come verrà approfondito nel secondo capitolo.

Al fine di rafforzare l’efficacia della procedura amichevole e, soprattutto, di assicurare ai contribuenti una soluzione definitiva delle controversie in materia di doppia imposizione, l’OCSE ha avviato, a partire dalla metà degli anni Duemila, un processo di progressivo potenziamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie previsti dai trattati fiscali. In tale contesto si colloca il Rapporto OCSE intitolato “*Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*”, adottato dal Comitato per gli Affari Fiscali (*Committee on Fiscal Affairs o CFA*) il 30 gennaio 2007 e pubblicato nel febbraio dello stesso anno¹⁵.

La caratteristica principale del Rapporto consiste nella proposta di integrare l’attuale meccanismo di risoluzione delle controversie fondato sulla procedura amichevole con una forma di arbitrato obbligatorio, concepita come strumento di chiusura delle controversie rimaste irrisolte. A tal fine, il Rapporto raccomanda l’inserimento di un nuovo paragrafo 5 all’articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE, nonché l’adozione di specifici emendamenti al Commentario al Modello e la predisposizione di una bozza di Accordo di Arbitrato destinata a disciplinare in dettaglio gli aspetti procedurali del giudizio arbitrale.

Il percorso che ha portato all’introduzione della clausola arbitrale nell’articolo 25 ha radici storiche che risalgono a quasi un secolo fa¹⁶. Già negli anni Venti, la Società delle

¹⁴ Corte eur. dir. uomo, Sez. I, 18 marzo 2021, Petrella c. Italia, ric. n. 24340/07 in tema di ragionevole durata del procedimento.

¹⁵ OCSE, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, Rapporto del *Committee on Fiscal Affairs*, adottato il 30 gennaio 2007, pubblicato nel febbraio 2007, Parigi; M. Desax, M. Veit, *Arbitrato delle controversie sui trattati fiscali: la proposta dell’OCSE*, in “*Arbitration International*”, 23, n. 3 (2007), Oxford University Press.

¹⁶ Pit, H. M., *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow up under Double Tax Conventions: An Evaluation*, in “*Intertax*”, 42, n. 6/7 (2014), pp. 445–446.

Nazioni discuteva l'utilizzo dell'arbitrato nei modelli di convenzione fiscale. Negli anni Settanta, a livello dell'Unione Europea, la Commissione Europea presentò una proposta di direttiva sull'arbitrato, mentre a livello OCSE le prime discussioni iniziarono nel 1984, con la pubblicazione del rapporto *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*¹⁷, in cui si analizzava l'efficacia della *Mutual Agreement Procedure*. Pur riconoscendo alcune criticità della procedura amichevole, il rapporto la qualificava come strumento efficiente e flessibile per interpretare e applicare i trattati fiscali e per eliminare la doppia imposizione giuridica ed economica, ritenendo non urgente l'introduzione dell'arbitrato a causa delle possibili complicazioni legislative, procedurali e di sovranità statale.

Nel dibattito giuridico, infatti, si è spesso sostenuto che l'arbitrato non si concili pienamente con i principi dello Stato di diritto. Alla base di questa posizione vi è l'idea che una concezione rigorosa dello Stato di diritto imponga una netta separazione dei poteri e riservi ai tribunali ordinari il ruolo ultimo e imprescindibile di interpreti della legge. Dunque, l'intervento di arbitri privati, scelti dalle parti e operanti al di fuori della struttura giudiziaria statale, è stato talvolta percepito come un elemento potenzialmente in contrasto con tali garanzie istituzionali.¹⁸

Negli anni successivi, l'OCSE riprese la questione: nel 1995 le *Transfer Pricing Guidelines* richiamarono la necessità di rivalutare l'utilizzo dell'arbitrato come meccanismo di risoluzione delle controversie, e, nel 2000, venne reso noto che l'OCSE stava lavorando su una clausola arbitrale da includere nel Modello di Convenzione.

Tra il 2003 e il 2006 furono costituiti gruppi di lavoro con pubblicazione di rapporti provvisori e consultazioni pubbliche, culminate nel gennaio 2007 con un documento aggiornato che includeva una bozza di aggiornamento dell'articolo 25, comprensiva della

¹⁷ OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984.

¹⁸ Dourado, A. P., Pistone, P., *Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties*, in "Intertax", 42, n. 3 (2014), p. 158; OECD, *Comitato per gli affari fiscali*, Rapporto del 1984, ove il Comitato afferma che «non raccomanda, per il momento, l'adozione di una procedura arbitrale obbligatoria destinata a sostituire o integrare la procedura amichevole», ritenendo che «la necessità di un arbitrato obbligatorio non sia stata dimostrata sulla base delle evidenze disponibili» e che l'introduzione di tale meccanismo costituirebbe «una rinuncia inaccettabile alla sovranità fiscale»; Farah, E., *Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem*, in "Florida Tax Review", 9, n. 8 (2009), pp. 703–753.

clausola arbitrale e del relativo commentario. Gli emendamenti furono formalmente adottati dall'OCSE il 18 luglio 2008, con l'introduzione del nuovo paragrafo 5 all'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE¹⁹ (successivamente venne anche modificato il Capitolo IV delle *Transfer Pricing Guidelines* nel 2010 per allineare le linee guida ai cambiamenti introdotti nel Modello relativamente all'arbitrato).

L'art. 25 paragrafo 5 del Modello OCSE così introdotto disciplina il cosiddetto secondo livello della procedura amichevole, introducendo una clausola arbitrale obbligatoria, finalizzata a garantire un effettivo superamento delle controversie fiscali tra Stati quando il confronto bilaterale si riveli infruttuoso.

In particolare, il paragrafo 5 stabilisce che, qualora una persona presenti un caso all'autorità competente dello Stato di residenza ai sensi del paragrafo 1, ritenendo che le azioni di uno o di entrambi gli Stati contraenti comportino (o possano comportare) un'imposizione non conforme alla Convenzione, le autorità competenti devono tentare di raggiungere un accordo ai sensi del paragrafo 2. Qualora le autorità competenti non riescano a trovare un accordo entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato, qualsiasi questione rimasta irrisolta deve essere sottoposta a procedura arbitrale su richiesta del contribuente.

Il meccanismo arbitrale opera, dunque, come strumento di chiusura della procedura, garantendo che l'inerzia negoziale non si traduca in una violazione definitiva dei diritti convenzionali del contribuente. Il paragrafo precisa, tuttavia, che l'arbitrato non può essere avviato qualora su tali questioni si sia già pronunciato un organo giurisdizionale o

¹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 25, par. 5, introdotto nel 2008: «Qualora: a) ai sensi del paragrafo 1, una persona abbia presentato un caso all'autorità competente di uno Stato contraente sulla base del fatto che le azioni di uno o di entrambi gli Stati contraenti risultino o possano risultare per essa non conformi, sotto il profilo fiscale, alla presente Convenzione, e b) le autorità competenti non siano in grado di giungere ad un accordo ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla data di presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente, qualsiasi questione irrisolta derivante dal caso sarà sottoposta a procedura arbitrale qualora la persona lo richieda. Tali questioni irrisolte non saranno tuttavia sottoposte a procedura arbitrale qualora una decisione su di esse sia già stata pronunciata da un organo giurisdizionale o amministrativo di uno dei due Stati. Salvo accettazione da parte di una persona direttamente interessata dell'accordo reciproco che attua la decisione arbitrale, tale decisione sarà vincolante per entrambi gli Stati contraenti e sarà attuata non ostante le limitazioni di ordine interno. Le autorità competenti degli Stati contraenti regoleranno con accordo reciproco le modalità di applicazione del presente paragrafo».

amministrativo di uno dei due Stati. Tale limite riflette l'esigenza di coordinare l'arbitrato convenzionale con gli ordinamenti interni e di evitare duplicazioni o conflitti tra giudicati. La decisione arbitrale è vincolante per entrambi gli Stati contraenti e deve essere attuata anche in presenza di eventuali limitazioni del diritto interno, salvo il caso in cui la persona direttamente interessata non accetti l'accordo reciproco che la recepisce. Le autorità competenti devono inoltre disciplinare, tramite accordo reciproco, le modalità di applicazione della procedura arbitrale, garantendo uniformità e certezza operativa.

Preso atto del quadro normativo delineato dal paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE, occorre ora soffermarsi sulle diverse configurazioni che l'arbitrato può assumere nel contesto della fiscalità internazionale. Tale istituto, infatti, non si presenta come un modello unitario, ma può articolarsi in varie forme a seconda delle caratteristiche che lo connotano sotto il profilo procedurale e sostanziale²⁰.

Una prima distinzione fondamentale riguarda la natura volontaria o obbligatoria dell'arbitrato. In ipotesi di arbitrato volontario, la controversia può essere deferita a un collegio arbitrale esclusivamente previo consenso di tutte le parti coinvolte, vale a dire sia del contribuente sia delle autorità fiscali interessate. Diversamente, nell'arbitrato obbligatorio, la volontà del contribuente di sottoporre la controversia a decisione arbitrale è sufficiente a determinare l'attivazione della procedura, senza che le autorità fiscali possano opporsi a tale scelta.

In tale prospettiva, l'articolo 25, paragrafo 5, del Modello di Convenzione OCSE prevede espressamente una forma di arbitrato obbligatorio, subordinando il deferimento della controversia al solo impulso del contribuente e non al consenso delle amministrazioni finanziarie coinvolte.

Un'ulteriore classificazione delle procedure arbitrali può essere operata con riferimento alle modalità attraverso cui il collegio arbitrale perviene alla decisione finale. In particolare, qualora agli arbitri sia attribuito il potere di decidere autonomamente la controversia, sulla base della valutazione dei fatti e delle circostanze del caso concreto, si

²⁰ Avery Jones, J. F., *Types of Arbitration Procedure* in "Intertax", 47, n. 8/9, (2019), pp. 674–677.

è in presenza del cosiddetto “*independent opinion approach*”. Al contrario, quando le autorità competenti degli Stati interessati presentano ciascuna una proposta risolutiva e il collegio arbitrale è chiamato a scegliere esclusivamente tra le opzioni formulate, senza possibilità di soluzioni intermedie, si parla di “*last best offer approach*”, noto anche come “*baseball arbitration*”²¹. L’articolo 25, paragrafo 5, del Modello OCSE non individua espressamente quale delle due modalità debba essere adottata. Sebbene l’OCSE sembri orientata a privilegiare l’approccio fondato sull’opinione indipendente degli arbitri, la stessa organizzazione riconosce alle parti, più precisamente alle amministrazioni fiscali, la facoltà di scegliere, caso per caso, il modello ritenuto più appropriato.

La decisione dell’OCSE di introdurre l’arbitrato come strumento di risoluzione delle controversie ha trovato progressivamente maggiore accoglienza all’interno dei trattati contro le doppie imposizioni. Nel 2014, erano 158 i trattati che includevano una clausola arbitrale²². Tuttavia, se confrontiamo tale dato con il totale delle convenzioni fiscali internazionali, le quali ammontano a circa 3.000, il ricorso all’arbitrato risulta ancora circoscritto.

Inoltre, analizzando la diffusione tra gli Stati, emerge che le convenzioni che prevedono clausole arbitrali sono prevalentemente stipulate tra un numero limitato di Paesi, quali Austria, Belgio, Canada, Germania, Hong Kong, Giappone, Italia, Kazakistan, Lussemburgo, Messico, Paesi Bassi, Svizzera, Regno Unito e Stati Uniti²³. Solo 17 convenzioni su 158 non coinvolgono almeno uno di questi Stati, evidenziando come la scelta di includere l’arbitrato rifletta prevalentemente la politica di un numero ristretto di Paesi più che una diffusione generalizzata dello strumento.

Infine, nonostante l’inserimento nel Modello OCSE, la maggioranza dei trattati riguarda accordi tra uno Stato membro dell’OCSE e uno Stato non membro, mentre solo 63 trattati sono stati conclusi tra due Stati membri OCSE.

Alla luce di questi dati, risulta evidente che l’articolo 25, paragrafo 5, non ha ancora raggiunto pienamente l’obiettivo di colmare la principale lacuna della procedura

²¹ *Ibidem*.

²² Pit, H. M., *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation* in “*Intertax*”, 42, n. 6-7, (2014), p. 466.

²³ *Ibidem*.

amichevole: l'assenza di un obbligo concreto per le autorità fiscali di risolvere le controversie fiscali internazionali. Sebbene la clausola arbitrale costituisca uno strumento vincolante per la chiusura delle dispute, la sua applicazione concreta resta frammentaria e limitata, dimostrando come l'introduzione di tale paragrafo nell'art. 25 del Modello OCSE non sia stata sufficiente a garantire né una diffusione uniforme, né un'effettiva risoluzione delle controversie tra Stati.

Inoltre, il paragrafo 5 non elimina la possibilità che le autorità fiscali blocchino, a loro discrezione e talvolta in modo arbitrario, la risoluzione delle controversie (c.d. *blocking method*). La procedura arbitrale prevista non costituisce un meccanismo autonomo, ma una prosecuzione della *Mutual Agreement Procedure*; di conseguenza, solo i casi previamente accettati dalle autorità competenti possono essere deferiti all'arbitrato. Se le autorità fiscali continuano a rifiutare l'avvio della procedura amichevole, le richieste dei contribuenti vengono sistematicamente respinte, bloccando l'attivazione dell'arbitrato e riducendo il numero di casi effettivamente sottoposti a negoziazione. L'effetto non è dunque il rafforzamento della procedura, bensì il suo indebolimento²⁴.

Pertanto, l'inserimento del paragrafo 5 all'articolo 25 non ha consentito di superare la principali criticità della procedura amichevole, né ha eliminato il rischio che le amministrazioni finanziarie possano ostacolare, in via discrezionale, l'accesso alla risoluzione della controversia.

Più recentemente, l'OCSE è intervenuta per porre rimedio alle rilevanti criticità che caratterizzavano i meccanismi di risoluzione delle controversie previsti dall'articolo 25 del Modello di Convenzione, attraverso l'adozione dell'Azione 14 del Piano BEPS, significativamente intitolata "*Making dispute resolution mechanisms more effective*"²⁵. L'iniziativa prende le mosse dalla constatazione che, nonostante la centralità della *Mutual Agreement Procedure* nel sistema convenzionale, un numero significativo di controversie

²⁴ Farah, E., *Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem*, in "Florida Tax Review", 9, n. 8 (2009), pp. 734-735: "*The link between MAP and arbitration and the fact that arbitration operates only as an extension to the MAP weaken the proposal*", since "*if the competent authority (say for policy reasons) isn't willing to solve the case, it could prevent the arbitration from starting by just refusing to initiate the MAP*".

²⁵ OECD, *Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14, 2015, Final Report*.

fiscali continuava a rimanere irrisolto o a protrarsi per periodi eccessivamente lunghi, con conseguente compromissione dell'effettiva eliminazione della doppia imposizione²⁶.

L'Azione 14 non introduce nuovi strumenti di risoluzione delle controversie, ma si concentra sul rafforzamento dell'attuazione pratica della procedura amichevole, individuando una serie di standard minimi cui gli Stati aderenti al progetto BEPS sono chiamati a conformarsi. In particolare, l'OCSE individua tre obiettivi fondamentali: garantire un accesso effettivo e non discriminatorio alla procedura amichevole; assicurare una gestione più tempestiva ed efficiente dei casi e garantire la concreta attuazione degli accordi raggiunti tra le autorità competenti, anche in presenza di eventuali limitazioni derivanti dal diritto interno.

Un profilo di particolare rilievo è rappresentato dall'introduzione di un meccanismo di *peer review*, che valuta il rispetto degli standard minimi attraverso un sistema di controllo tra pari basato sui dati del nuovo *Statistics Reporting Framework (SRF)*. Rispetto alla versione del 2007, la quale si limitava a una misurazione cumulativa del "tempo di ciclo medio" trattando la procedura come una produzione congiunta e indistinta tra Stati, il nuovo *SRF* si configura oggi come il pilastro tecnico del monitoraggio. Esso struttura la procedura amichevole in fasi distinte mediante specifiche "pietre miliari" (*milestones*), per isolare e misurare la performance di ciascuna autorità competente. Questo approccio, fondato su trasparenza e pubblicità dei risultati, incentiva prassi amministrative coerenti con gli obiettivi dell'Azione 14, in particolare la risoluzione dei casi entro una media di 24 mesi, mitigando asimmetrie informative e rafforzando l'affidabilità della procedura amichevole nelle controversie fiscali internazionali²⁷.

Pur non imponendo l'introduzione dell'arbitrato obbligatorio, l'Azione 14 riconosce il ruolo potenzialmente complementare dell'arbitrato quale strumento idoneo a garantire la chiusura delle controversie nei casi in cui la procedura amichevole non conduca a una

²⁶ Stando alle statistiche OCSE 2006-2014, il tempo medio per chiudere un caso *MAP* oscillava intorno a 24-30 mesi.

²⁷ Cai, Q., Zhang, P., *A Theoretical Reflection on the OECD's New Statistics Reporting Framework for the Mutual Agreement Procedure: Isolating, Measuring, and Monitoring*, in "Journal of International Economic Law", 21, (2018), pp. 867-884.

soluzione condivisa²⁸. In tal senso, l’iniziativa si inserisce in un più ampio processo di evoluzione del sistema convenzionale, volto a bilanciare il rispetto della sovranità fiscale degli Stati con l’esigenza di assicurare ai contribuenti una tutela effettiva contro la doppia imposizione.

Con il Rapporto finale pubblicato nel 2015²⁹, i Paesi membri dell’OCSE e gli Stati non appartenenti all’Organizzazione, ma partecipanti all’iniziativa BEPS OCSE/G20 (i c.d. *BEPS Members*), hanno riconosciuto la necessità di rivedere il proprio approccio alla risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Essi hanno elaborato un insieme coordinato di misure volte a rafforzare l’effettività dei rimedi convenzionali e a migliorare la gestione delle controversie derivanti dall’applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni.

Un elemento di particolare rilievo del Rapporto finale risiede, tuttavia, nell’assenza di un consenso unanime tra gli Stati, in merito all’introduzione generalizzata di una procedura arbitrale vincolante e obbligatoria nei trattati fiscali. Di conseguenza, l’Azione 14 non ha perseguito l’obiettivo di imporre agli Stati un obbligo giuridicamente cogente di definire le controversie fiscali internazionali attraverso il ricorso all’articolo 25 del Modello OCSE, concentrandosi piuttosto sull’eliminazione o sull’attenuazione di alcune debolezze strutturali della procedura amichevole che ne avevano compromesso l’efficacia applicativa.

In tale prospettiva, al fine di evitare che l’accesso alla *Mutual Agreement Procedure* potesse essere ostacolato, sin dalla fase iniziale, da un rifiuto unilaterale di una delle autorità fiscali coinvolte, l’elemento 3.1 dell’Azione 14 prevede che tutte le autorità competenti degli Stati interessati dalla controversia siano informate della richiesta presentata dal contribuente e che la decisione sull’ammissibilità della procedura sia assunta congiuntamente. Tale previsione è volta a prevenire blocchi discrezionali della procedura e a favorire una maggiore trasparenza e cooperazione tra le amministrazioni fiscali.

²⁸ Dourado A. P. & Pistone P., *Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties* in “Intertax”, 42, n. 3, (2014), p. 160: “We would also like to highlight that in the context of addressing BEPS, arbitration will become the most effective solution for the problems taxpayers will face”.

²⁹ OECD, *Action 14, Final Report*, 2015, cit.

Il Rapporto finale formula, inoltre, una serie di raccomandazioni operative (*best practices*) finalizzate a rafforzare l'effettività della procedura amichevole, incoraggiando un approccio maggiormente strutturato, trasparente e cooperativo da parte delle autorità competenti. Tali indicazioni si collocano in una prospettiva più ampia, che mira a ridurre la complessità derivante dalla frammentazione degli standard e delle prassi nazionali e a favorire un clima di collaborazione tra Stati nella gestione delle controversie fiscali internazionali. L'OCSE muove, infatti, dalla consapevolezza che sistemi di risoluzione delle controversie basati su logiche conflittuali, sul ricorso al contenzioso giurisdizionale e su modelli fortemente avversariali, rischiano di compromettere i rapporti tra i contribuenti e gli Stati, incidendo negativamente sulla certezza del diritto e sull'attrattiva degli investimenti transfrontalieri.

Tuttavia, tali raccomandazioni, pur rappresentando un progresso rilevante sul piano della *soft law*, non hanno natura vincolante e lasciano ampi margini di discrezionalità alle amministrazioni fiscali nazionali. Di conseguenza, la loro concreta efficacia dipende in misura significativa dall'impegno e dalla prassi dei singoli Stati, con il risultato di una applicazione non uniforme degli standard e di un impatto disomogeneo sia sulla tutela effettiva dei contribuenti, sia sulla prevedibilità e tempestività degli esiti delle controversie fiscali internazionali. In questo contesto, l'obiettivo di garantire meccanismi di risoluzione delle controversie certi, affidabili ed efficienti risulta ancora subordinato alla capacità degli ordinamenti interni di recepire e attuare in modo coerente le indicazioni elaborate in sede OCSE³⁰.

In questa prospettiva di progressivo rafforzamento, l'OCSE ha da ultimo approvato la nuova edizione del *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP, 2026 Edition)³¹, destinata a sostituire il precedente manuale del 2007. Quest'ultimo forniva indicazioni operative per la gestione dei casi MAP prima dell'introduzione delle innovazioni derivanti dal progetto BEPS. Il nuovo manuale mira a fornire alle autorità

³⁰ Arora, H., *An Evaluation of the Measures in Action 14 of the Action Plan of the OECD/G20 BEPS Initiative Intended to Make Dispute Resolution More Effective*, in "Bulletin for International Taxation", 71, n. 5, (2017): "the participating countries will have to make an ongoing and active effort so as to be able to realize a harmonious coherence in their domestic rules to avoid treaty-related disputes in a joint effort to improve mechanisms to counter base erosion and profit shifting".

³¹ OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, 2026, che sostituisce la precedente edizione del 2007.

competenti e, indirettamente, ai contribuenti, indicazioni operative e linee guida aggiornate per la gestione dei casi MAP, alla luce dell'esperienza maturata negli ultimi anni e delle innovazioni introdotte nell'ambito del progetto BEPS, in particolare con riferimento all'Azione 14. Il documento mira a promuovere una maggiore efficienza, trasparenza e uniformità nelle prassi amministrative relative alla procedura amichevole, incoraggiando gli Stati a garantire un accesso effettivo alla MAP, una gestione più tempestiva dei casi e una più efficace cooperazione tra le autorità fiscali coinvolte. Pur non avendo natura vincolante e limitandosi a formulare *best practices* di carattere aspirazionale, il manuale rappresenta un importante strumento di *soft law* volto a favorire l'armonizzazione delle pratiche applicative e a rafforzare il ruolo della MAP quale meccanismo centrale di risoluzione delle controversie fiscali internazionali.

1.1.2. Il *Multilateral instrument*

Il rafforzamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali ha trovato concreta attuazione con la Convenzione multilaterale per l'attuazione delle misure relative ai trattati fiscali per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (*Multilateral instrument o MLI*)³², sottoscritta da settanta Stati³³, tra cui l'Italia.

Il *Multilateral instrument* rappresenta uno degli sviluppi più innovativi e significativi del diritto tributario internazionale degli ultimi decenni, ideato per armonizzare l'applicazione delle misure del progetto BEPS, senza dover rinegoziare singolarmente ciascun trattato bilaterale. Formalmente adottato il 24 novembre 2016 dall'*Ad Hoc Group*³⁴, organismo composto da oltre cento giurisdizioni, e firmato il 7 giugno 2017, il *Multilateral instrument* costituisce il risultato dell'Azione 15 del progetto BEPS³⁵, volta a contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento artificiale degli utili attraverso strumenti multilaterali coordinati e vincolanti.

³² Convenzione multilaterale per l'attuazione delle misure relative alle convenzioni fiscali volte a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, cit. nota 3.

³³ Il presente dato si riferisce alla cerimonia iniziale di firma del 7 giugno 2017; ad oggi risultano firmatarie 104 giurisdizioni.

³⁴ L'*Ad Hoc Group* è l'organismo costituito dall'OCSE per negoziare e sviluppare il *Multilateral instrument*, composto da rappresentanti di oltre 100 giurisdizioni, membri OCSE e non OCSE, con competenze in materia di trattati fiscali internazionali

³⁵ OECD, *Developing a Multilateral instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, 2015, Final Report*.

Dal punto di vista giuridico, la Convenzione multilaterale si configura come un “accordo di implementazione” che si sovrappone ai trattati bilaterali esistenti, creando un ulteriore strato di norme vincolanti, pur senza modificare direttamente il testo dei trattati stessi. Le disposizioni di tale Convenzione si applicano esclusivamente quando entrambi gli Stati contraenti di un trattato preesistente ratificano lo strumento multilaterale; in caso contrario, il trattato continua ad applicarsi senza variazioni. Questo approccio consente di preservare la natura bilaterale dei trattati, pur promuovendo un’armonizzazione multilaterale dei principi fiscali internazionali³⁶.

La principale innovazione di questo strumento consiste nella sua modalità di attuazione. Esso prevede tre diverse tipologie di strumenti giuridici, i quali permettono di aggiornare rapidamente un’ampia rete di trattati bilaterali e, al contempo, offrono agli Stati un elevato grado di flessibilità.³⁷

Il primo di tali strumenti è costituito dalle clausole di compatibilità. Tali clausole, volte a prevenire conflitti tra le nuove disposizioni multilaterali e i trattati bilaterali già esistenti, verranno analizzate più nel dettaglio nel prosieguo della trattazione.

Il secondo strumento è rappresentato dalle opzioni, ossia discipline alternative che ciascuno Stato parte può scegliere, adattando l’applicazione delle disposizioni alle proprie specifiche esigenze. In tale contesto, la Convenzione multilaterale prevede, da un lato, clausole di *opt-out*, che consentono agli Stati di escludere l’applicazione di determinate disposizioni, e, dall’altro, clausole di *opt-in*, attraverso le quali uno Stato può decidere di aderire volontariamente a regolamentazioni previste dalla Convenzione stessa, ma la cui applicazione non è obbligatoria.

Infine, il terzo strumento è costituito dalle riserve, che permettono agli Stati di adattare ulteriormente l’applicazione delle norme multilaterali alle proprie specificità. Le riserve sono ammesse solo se espressamente previste dal *Multilateral instrument*³⁸ e, in linea generale, non richiedono l’accettazione dello Stato partner, tranne in casi particolari³⁹.

³⁶ Bosman A., *General Aspects of the Multilateral instrument*, in “Intertax”, 45, n. 10 (2017), pp. 642–659.

³⁷ Bravo N., *The Multilateral Tax instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in “World Tax Journal”, 8, n. 3, (2016), pp. 291 ss.

³⁸ Ciascuna delle disposizioni sostanziali del MLI include un elenco esaustivo delle riserve consentite, tutte le altre riserve sono vietate.

³⁹ Le riserve che riguardano la regolamentazione della procedura arbitrale, godono di un regime particolare di cui si dirà *infra*.

Attraverso le riserve, ciascuno Stato può modulare l'effettiva disciplina applicata alle proprie convenzioni bilaterali, bilanciando la partecipazione alla rete multilaterale con la tutela dei propri interessi nazionali⁴⁰.

Tali strumenti permettono agli Stati di scegliere quali disposizioni applicare tra quelle che, come vedremo, non costituiscono standard minimi, garantendo un equilibrio tra armonizzazione globale e salvaguardia della sovranità fiscale nazionale⁴¹. Tuttavia, essi contribuiscono anche a rendere complesso e poco coerente il quadro generale⁴², introducendo possibili disparità nell'applicazione delle norme e producendo un sistema caratterizzato da una certa variabilità nella disciplina effettivamente operativa tra gli Stati contraenti.

Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1 della Convenzione multilaterale, essa si applica esclusivamente alle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra due Stati che siano entrambi Parte della Convenzione multilaterale, e designate da ciascuno di essi come "Convenzioni fiscali coperte" (*Covered Tax Agreements*, di seguito "CTA"). La Convenzione multilaterale non modifica direttamente il testo dei CTA esistenti, ma si applica parallelamente ad essi. Ne consegue che le disposizioni dei trattati fiscali che rientrano nell'ambito di applicazione della Convenzione, (ossia quelle identificate come CTA da entrambe le Parti contraenti), devono essere interpretate alla luce delle norme multilaterali.

Le disposizioni del *Multilateral instrument* si articolano in tre categorie principali, progettate per offrire vari gradi di cogenza agli Stati aderenti. La prima categoria

⁴⁰ Per una visione critica delle riserve cfr. Bravo, N., *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, cit. pp. 293-296, "Thus, reservations can jeopardize the implementation of consistent provisions across the treaty network. The failure by states to ratify some of the provisions of the multilateral instrument may even result in new inconsistencies between tax treaties and, as such, provide opportunities to multinational enterprises to design and implement aggressive tax planning schemes".

⁴¹ Cfr. Dorigo, S., *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell'incertezza?* in "Rivista di Diritto Tributario", 3-4 (2018), p. 565 dove l'autore criticamente definisce "tale congerie di strumenti (...) un compromesso che costituisce il prezzo che la comunità internazionale ha dovuto sopportare per poter giungere alla conclusione del Multilateral instrument".

⁴² Cfr. Dorigo, S., *op. cit.* p. 569: "Esse (le opzioni) si inseriscono in un contesto più politico che genuinamente giuridico, contribuendo tuttavia in modo assai più rilevante a rendere complesso e scarsamente uniforme l'assetto derivante dall'implementazione dell'accordo BEPS", "Esse (le riserve), nel mentre garantiscono una ampia partecipazione alla convenzione BEPS, allo stesso tempo, e quasi paradossalmente, ne indeboliscono gli effetti".

comprende le cosiddette disposizioni di “*minimum standard*”, volte a implementare l’Azione 7⁴³ (articoli 6 e 7) e l’Azione 14 (articolo 16) del progetto BEPS. Data la loro natura obbligatoria per il rispetto degli impegni internazionali, la possibilità di formulare riserve è estremamente circoscritta e ammessa, quasi esclusivamente, qualora il trattato bilaterale di riferimento già soddisfi i requisiti minimi richiesti. La seconda categoria comprende tutte le disposizioni del *Multilateral instrument* che si applicano solo qualora gli Stati non formulino una riserva alla loro applicazione. Infatti, la Convenzione multilaterale permette alle giurisdizioni di escludere l’applicazione di determinati articoli, o di singole parti di essi⁴⁴, sia con riferimento a tutti i *CTA*, sia limitatamente a un sottoinsieme di essi. La terza categoria include le disposizioni “opzionali” o “alternative”. Questa categoria comprende norme che richiedono una scelta esplicita e positiva da parte degli Stati per essere attivate, presentandosi sia come disposizioni alternative tra loro, sia come integrazioni opzionali (*add-ons*) a una regola principale. Il principio generale che governa queste clausole è quello della simmetria: esse trovano applicazione solo se entrambe le parti contraenti effettuano la medesima scelta.

Il rapporto tra la Convenzione multilaterale e i trattati fiscali bilaterali preesistenti è disciplinato, in via generale, dai principi di diritto internazionale dei trattati, in particolare dal criterio della *lex posterior derogat legi priori*, codificato all’articolo 30, paragrafo 3, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati⁴⁵. In base a tale principio, le disposizioni di un trattato anteriore continuano ad applicarsi solo nella misura in cui risultino compatibili con quelle del trattato successivo. Questo criterio governa, in linea di principio, l’interazione tra il *Multilateral instrument* e i *Covered Tax Agreements*, ma risulta integrato e specificato dalle peculiari tecniche normative adottate dalla Convenzione multilaterale⁴⁶.

⁴³ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7*, 2015, *Final Report*.

⁴⁴ Clausole *opt-in* e *opt-out* di cui vedi *supra*.

⁴⁵ Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969, entrata in vigore il 27 gennaio 1980, *United Nations Treaty Series*, 1155, p. 331, art. 30, par. 3.

⁴⁶ Blum, D.W., *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI*, in “Bulletin for International Taxation”, 72, n. 3, (2018), pp. 131-140.

Al fine di garantire certezza giuridica, trasparenza e uniformità applicativa, la Convenzione introduce specifiche clausole di compatibilità, volte a regolare espressamente il coordinamento tra le proprie disposizioni e quelle dei trattati bilaterali coperti. Tali clausole individuano le norme convenzionali interessate attraverso formulazioni descrittive generali, scelta resa necessaria dall'eterogeneità dei trattati fiscali esistenti e dall'impossibilità di fare riferimento a singole disposizioni numerate. In linea di principio, ciascuna norma sostanziale del *Multilateral instrument* è accompagnata da una propria clausola di compatibilità, che ne definisce il rapporto con il diritto convenzionale previgente.

Le clausole di compatibilità operano secondo diverse modalità, determinando se e in che misura le disposizioni della Convenzione multilaterale sostituiscano, modifichino o integrino quelle dei trattati bilaterali. In alcuni casi, le norme multilaterali si applicano “al posto di” disposizioni esistenti, qualora queste siano presenti nel trattato coperto; in altri, esse incidono sull'applicazione di norme già vigenti senza sostituirle formalmente. Ulteriori clausole prevedono l'intervento del *Multilateral instrument* soltanto “in assenza di” una disposizione convenzionale corrispondente, mentre la tecnica maggiormente utilizzata consiste nell'applicazione della norma multilaterale sia in sostituzione, sia in integrazione del trattato, assicurandone l'efficacia in ogni caso⁴⁷.

Attraverso questo articolato sistema di coordinamento, il *Multilateral instrument* realizza un delicato equilibrio tra l'esigenza di garantire l'effettività e la prevalenza delle misure BEPS e la necessità di adattarsi alla pluralità delle soluzioni adottate nei trattati fiscali bilaterali. Le clausole di compatibilità rappresentano, pertanto, uno degli elementi strutturali più innovativi della Convenzione multilaterale, consentendo un aggiornamento coerente e flessibile della rete convenzionale internazionale senza compromettere la certezza del diritto, né la natura bilaterale dei trattati esistenti.

L'effettiva operatività di queste modifiche dipende, inoltre, dalle notifiche che le Parti contraenti inviano all'OCSE, indicando le disposizioni dei *CTA* che si intendono sostituire o modificare. In particolare, si distinguono tre scenari: se la disposizione della

⁴⁷ Bosman A., *General Aspects of the Multilateral instrument*, cit., pp. 648-649.

Convenzione multilaterale si applica in sostituzione o in modifica di una disposizione dei *CTA*, essa entra in vigore solo se tutte le Parti notificano al Depositario (vale a dire l'OCSE) la disposizione interessata; se si applica in assenza di una disposizione equivalente, occorre la notifica dell'assenza della stessa; se si applica in sostituzione o in assenza, la disposizione è efficace indipendentemente dalla notifica⁴⁸.

Complessivamente, dunque, le interazioni tra la Convenzione Multilaterale e i *Covered Tax Agreements* esistenti risultano estremamente complesse, richiedendo un'analisi caso per caso. In particolare, per valutare l'applicabilità delle disposizioni del *Multilateral instrument* a una specifica convenzione fiscale è necessario considerare se essa sia stata designata come *CTA* da entrambe le Parti, quali riserve e opzioni sono state esercitate e se esistono disallineamenti nelle notifiche relative alle disposizioni della *CTA* soggette a sostituzione o modifica⁴⁹.

Un profilo centrale del *Multilateral instrument* riguarda il rafforzamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali. In tale prospettiva, la Convenzione multilaterale introduce un sistema articolato che si fonda su due strumenti principali: da un lato, il potenziamento della procedura amichevole, disciplinato dall'articolo 16 del MLI; dall'altro, l'introduzione, nella Parte VI, di una procedura arbitrale obbligatoria di nuova concezione, che opera come estensione della procedura amichevole, ma la cui applicazione resta facoltativa per gli Stati contraenti.

L'articolo 16 del *Multilateral instrument* è espressamente finalizzato ad assicurare l'attuazione uniforme dei *minimum standard* dell'Azione 14 all'interno dei trattati fiscali rientranti nel suo ambito di applicazione. La disciplina multilaterale ricalca in larga misura l'impianto della procedura amichevole prevista dall'articolo 25 del Modello OCSE, intervenendo, tuttavia, in modo mirato sulle disposizioni convenzionali esistenti,

⁴⁸ *Ibidem*, p. 655.

⁴⁹ Cfr. Piantavigna, P., *Gli effetti della Convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", anno LXXVIII, fasc. 3, I, (2019), p. 250: "Ne consegue che, al fine di individuare la disciplina applicabile al caso di specie, l'interprete è chiamato a ricostruire le scelte dei singoli Stati firmatari del trattato in questione, consentite dal complesso meccanismo di aggiornamento delle clausole pattizie esistenti per opera della Convenzione".

al fine di colmare le lacune e superare le difformità applicative che, nella prassi, hanno spesso compromesso l'effettività del meccanismo.

Il coordinamento tra la procedura amichevole prevista dalla Convenzione multilaterale e quella disciplinata nei *Covered Tax Agreements* è regolato dall'articolo 16, paragrafo 4 del MLI. Tale articolo, attraverso l'impiego delle clausole di compatibilità, individua i casi in cui le disposizioni multilaterali si applicano in sostituzione o in integrazione delle norme convenzionali preesistenti. In particolare, viene garantita al contribuente la possibilità di adire l'autorità competente di ciascuno degli Stati contraenti, indipendentemente dai rimedi previsti dal diritto interno, superando eventuali limitazioni contenute nei trattati bilaterali. Inoltre, viene assicurata l'osservanza di un termine minimo uniforme per l'attivazione della procedura, fissato in tre anni dalla prima notificazione dell'atto impositivo contestato, con l'obiettivo di rafforzare la tutela del contribuente e favorire l'accesso effettivo alla procedura amichevole.

Ulteriore profilo di rilievo è rappresentato dall'obbligo per le autorità competenti di cooperare in buona fede, al fine di pervenire a una soluzione concordata dei casi di imposizione non conforme alla convenzione, nonché dall'impegno a dare esecuzione agli accordi raggiunti, indipendentemente dai termini di decadenza previsti dagli ordinamenti interni. In tal modo, l'articolo 16 della Convenzione multilaterale non introduce un nuovo strumento di risoluzione delle controversie, ma consolida e rafforza la procedura amichevole esistente, elevandone il livello di effettività e uniformità all'interno della rete convenzionale internazionale.

Accanto al rafforzamento della *Mutual Agreement Procedure*, la Parte VI della Convenzione multilaterale introduce una procedura arbitrale obbligatoria, concepita quale naturale estensione della procedura amichevole. Diversamente da quest'ultima, tuttavia, l'arbitrato non è stato elevato a *minimum standard* dell'Azione 14, con la conseguenza che ciascuno Stato contraente conserva piena discrezionalità nell'applicarlo o meno ai propri *Covered Tax Agreements*, subordinandone l'operatività alla coincidente opzione di entrambe le Parti. Nonostante l'assenza di un consenso generalizzato, il

Rapporto finale sull’Azione 14 evidenzia come ventisei⁵⁰ Stati abbiano comunque assunto l’impegno di sviluppare e applicare procedure arbitrali obbligatorie e vincolanti, inserendole nei trattati fiscali bilaterali stipulati reciprocamente.

La procedura arbitrale mantiene la natura essenzialmente *state-to-state* della *Mutual Agreement Procedure*⁵¹, prevedendo che le autorità competenti stabiliscano le regole procedurali e nominino i membri del collegio arbitrale⁵². Un miglioramento sostanziale rispetto alla procedura arbitrale prevista dall’articolo 25 paragrafo 5 del Modello OCSE riguarda la nomina dei membri del collegio: qualora una o entrambe le autorità competenti non provvedano alla nomina entro i termini previsti dal paragrafo 2 dell’art. 19 del *Multilateral*, essa è effettuata dal funzionario più alto del *Centre for Tax Policy and Administration (CTPA)* dell’OCSE, garantendo così che il procedimento non possa essere bloccato dall’inerzia delle autorità stesse.

Inoltre, ai sensi dell’art. 22 paragrafo 4, le autorità competenti possono raggiungere, in qualsiasi momento prima della decisione, una soluzione concordata che interrompa l’arbitrato. Si noti come la struttura della procedura arbitrale così delineata è tale da lasciare al contribuente, al collegio arbitrale o a terzi un coinvolgimento minimo, facendo sì che il controllo rimanga principalmente nelle mani delle autorità competenti⁵³.

Infine, la decisione viene trasmessa alle autorità competenti senza essere pubblicata⁵⁴ e senza assumere valore di precedente giuridico. Ciò conferma come il procedimento sia strutturato principalmente per tutelare il ruolo degli Stati, riducendo al minimo il

⁵⁰ Questo dato si riferisce al 2015 (data di pubblicazione del Rapporto finale). Ad oggi sono circa 30 le giurisdizioni che hanno scelto di applicare la Parte VI del MLI, si tratta principalmente di paesi economicamente sviluppati, prevalentemente occidentali, che hanno volontariamente adottato l’arbitrato vincolante nel quadro del progetto BEPS (tra questi non figurano gli Stati Uniti, che non hanno nemmeno firmato il MLI).

⁵¹ Bravo, N., *Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), p. 695.

⁵² Art. 19, par. 10, e art. 20 MLI.

⁵³ Si veda Groen, G., *The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention (2016)*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 11, (2017), p. 610: “It is apparent from these rules that the arbitration procedure is designed in a way that as little control as possible is transferred to the taxpayer, the arbitration panel or any other third party”.

⁵⁴ Govind, S. P., Turcan, L., *The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 3/4 (2017), p. 3, gli autori criticamente affermano: “Unpublished opinions remove an opportunity to realize greater uniformity with regard to tax positions at a global level, even if each opinion does not have precedential value”.

coinvolgimento diretto del contribuente e mantenendo l'ampia discrezionalità delle autorità nella gestione dell'intero processo.

Sebbene ispirata all'arbitrato previsto dall'articolo 25, paragrafo 5, del Modello OCSE, la procedura arbitrale del *Multilateral instrument* si caratterizza per un livello di dettaglio significativamente più elevato, in quanto consente agli Stati di avvalersi di un ampio ventaglio di opzioni e riserve. Questi meccanismi permettono di adattare la procedura alle specifiche politiche fiscali interne, evitando che alcune controversie, considerate particolarmente sensibili, siano automaticamente soggette a una risoluzione esterna.

Tra le riserve più comuni vi è la facoltà di prevedere una "diversa risoluzione del caso" da parte delle autorità competenti rispetto alla decisione arbitrale, vale a dire l'esclusione delle controversie relative all'interpretazione o all'applicazione di norme anti-abuso interne, considerate casi strettamente nazionali che potrebbero sollevare questioni costituzionali circa la prevalenza della normativa interna sui trattati fiscali. Alcune giurisdizioni estendono tale esclusione anche alle norme anti-abuso basate sui trattati, sebbene, secondo alcuni autori, queste ultime dovrebbero invece rimanere soggette all'arbitrato, in quanto parte integrante del trattato e richiedenti interpretazione coerente tra gli Stati contraenti.

Altre riserve riguardano invece la definizione dell'ambito dei casi sottoposti all'arbitrato vincolante obbligatorio⁵⁵. L'art. 28 paragrafo 2 del *Multilateral instrument* prevede che le Parti e i firmatari possono formulare una o più riserve relative ai tipi di controversie idonee ad essere risolte tramite arbitrato, senza che venga imposto un elenco esaustivo di possibilità. Tali riserve devono essere accettate dalle altre Parti che hanno aderito alla procedura, ma le Parti che non intendano accettarle, possono sollevare un'obiezione (questo ne impedisce l'applicazione tra la Parte che formula la riserva e la Parte che solleva l'obiezione). Tale flessibilità consente di escludere determinate categorie di controversie e di adattare la procedura alle esigenze interne degli Stati, preservando al contempo l'effettiva operatività dell'arbitrato⁵⁶. L'approccio *opt-in* adottato dal MLI

⁵⁵ Groen, G., *op. cit.* p. 612.

⁵⁶ Bravo, N., *Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument*, in "Intertax", 47, n. 8/9, (2019), p. 702; cfr anche Piantavigna P., *Gli effetti della Convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, in

consente agli Stati, che inizialmente nutrivano riserve politiche o preoccupazioni di politica interna riguardo la risoluzione tramite arbitrato di determinate categorie di controversie, di aderire volontariamente alla procedura in un momento successivo, senza subire penalizzazioni per la mancata partecipazione al momento della negoziazione iniziale⁵⁷.

Un'ulteriore riserva prevista dal *Multilateral instrument* riguarda la scelta tra il modello dell'arbitrato dell'ultima offerta (*baseball arbitration*), previsto quale regola di default, e l'arbitrato con opinione indipendente.

La *baseball arbitration* si distingue per l'elevato grado di efficienza procedurale e per il significativo contenimento dei costi rispetto ai modelli arbitrali tradizionali. Ciò è dovuto, in primo luogo, alla presenza di tempistiche particolarmente rigide, che limitano la durata del procedimento e riducono i costi amministrativi e professionali connessi alla sua gestione. In secondo luogo, il collegio arbitrale non è chiamato a svolgere un'analisi approfondita del merito della controversia, né a redigere una decisione motivata che esponga le ragioni della scelta di una proposta rispetto all'altra, elementi che normalmente incidono in modo rilevante sui tempi e sui costi dell'arbitrato internazionale. Tali caratteristiche rendono la *baseball arbitration* uno strumento particolarmente attrattivo per gli Stati, e in particolare per i Paesi in via di sviluppo⁵⁸, in quanto consente di superare alcune delle principali criticità associate all'arbitrato internazionale, quali l'elevata onerosità economica, la durata eccessiva dei procedimenti e le preoccupazioni legate all'impatto sulla sovranità fiscale⁵⁹.

Tuttavia, la *baseball arbitration* presenta anche alcuni svantaggi, tra cui la rigidità del meccanismo decisionale, che può condurre all'adozione di una soluzione subottimale qualora nessuna delle proposte avanzate dalle parti risulti pienamente soddisfacente,

“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”, anno LXXVIII, fasc. 3, I, (2019), p. 255: “L’asimmetria derivante dal variabile combinarsi di riserve e opzioni effettuabili da ciascuno degli Stati contraenti di un trattato può portare non solo a situazioni di inapplicabilità della Convenzione, ma anche a situazioni di applicabilità differenziata della misura convenzionale (addirittura con riferimento alle misure di *minimum standard*), in ragione dell’ambito applicativo nazionale della riserva/opzione effettuata dagli Stati”.

⁵⁷ All’inizio delle negoziazioni era evidente che soltanto un numero limitato di membri del Gruppo *ad hoc* avrebbe accettato tali disposizioni.

⁵⁸ Questo spiega perché il Modello di Convenzione ONU raccomanda l’adozione della *baseball arbitration*.

⁵⁹ Bravo, N., *Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument*, cit., p. 699.

nonché la limitata trasparenza derivante dall'assenza di una decisione motivata, con possibili effetti negativi in termini di prevedibilità e sviluppo coerente dell'interpretazione dei trattati.

Proprio la coesistenza, nell'ambito della Parte VI della Convenzione di due distinti modelli decisionali arbitrati ha suscitato rilievi critici in dottrina⁶⁰. In particolare, la previsione come opzione predefinita per la procedura arbitrale dell'arbitrato “*last-best offer*”, anziché dell'approccio basato su un'opinione indipendente, è stato oggetto di osservazioni negative⁶¹. Infatti, mentre l'approccio indipendente consente all'arbitro di prendere una decisione autonoma e motivata, l'approccio previsto di default dal *Multilateral instrument* prevede semplicemente che l'arbitro decida a favore di una delle due proposte che gli vengono presentate, senza nemmeno poter addurre una motivazione o una spiegazione a tale scelta. Tale divieto di motivazione previsto nel primo modello, mutuato dal contesto originario della prassi sportiva statunitense e volto, come abbiamo visto, a favorire la celerità del procedimento, è stato ritenuto una soluzione poco soddisfacente nel contesto fiscale internazionale, in quanto sacrifica le esigenze di trasparenza e limita l'utilità sistemica delle decisioni arbitrali per casi futuri.

Tuttavia, qualora una Parte contraente non intenda adottare come regola predefinita l'approccio del “*final offer*”, previsto dal paragrafo 1 dell'art. 23, potrà esercitare la riserva per non applicarlo ai propri *Covered Tax Agreements*. L'articolo 23, paragrafo 2, infatti, consente a uno Stato di riservarsi la facoltà di non adottare tale approccio come modalità ordinaria per i propri *CTA*. In presenza di tale riserva, il meccanismo arbitrale applicabile in via generale, diventa quello a parere indipendente. Il *Multilateral instrument* riconosce, dunque, agli Stati la possibilità di non utilizzare il *last-best offer* come regola standard e di preferire una diversa forma di arbitrato.

Quando entrambi gli Stati contraenti di un *CTA* manifestano la medesima preferenza, l'esito è lineare: l'arbitrato sarà strutturato secondo il modello scelto congiuntamente. Le difficoltà emergono, invece, quando le preferenze dei due Stati non coincidono. In base all'articolo 23, paragrafo 2, qualora uno degli Stati non accetti l'arbitrato dell'ultima

⁶⁰ Avery Jones, J. F., *Types of Arbitration Procedure* in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), pp. 674–677.

⁶¹ *Ibidem*.

offerta, l'arbitrato a parere indipendente opera come soluzione predefinita. Questo risultato, però, è sbilanciato, poiché impone all'altro Stato una forma di arbitrato diversa da quella da esso prescelta.

Per evitare tale squilibrio, l'articolo 23, paragrafo 3, consente allo Stato che preferisce il *last-best offer* di formulare una contro-riserva, che esclude l'applicazione automatica dell'arbitrato a parere indipendente come regola di default. Di conseguenza, l'arbitrato potrà essere applicato soltanto se i due Stati raggiungono un accordo bilaterale sul tipo di approccio da utilizzare. In mancanza di tale accordo, la Parte VI dell'MLI non trova applicazione nel rapporto tra i due Stati⁶².

Sebbene questo meccanismo possa apparire poco efficiente sul piano pratico, esso rappresenta la soluzione più coerente. L'imposizione di una regola predefinita finirebbe inevitabilmente per penalizzare uno dei due Stati, aumentando il rischio di una rinuncia complessiva all'arbitrato. È quindi preferibile lasciare alle Parti la possibilità di concordare bilateralmente il tipo di arbitrato applicabile, piuttosto che compromettere l'operatività stessa della procedura arbitrale.

In definitiva, la disciplina arbitrale del *Multilateral instrument* si presenta come un sistema fortemente flessibile, ma al contempo frammentato: da un lato, capace di adattarsi alle peculiarità degli ordinamenti nazionali attraverso l'articolato regime di opzioni e riserve; dall'altro, questa stessa flessibilità comporta limitazioni significative per il contribuente, che non ha accesso diretto al procedimento e non può impugnare il rifiuto delle autorità di avviare la fase internazionale della procedura amichevole, al punto che chiamarlo arbitrato "obbligatorio" è fuorviante nella prospettiva del contribuente⁶³. La possibilità di adattare l'arbitrato alle esigenze nazionali, sebbene comprensibile per la tutela della sovranità fiscale, sembra forse troppo ampia, al punto da mettere in discussione l'effettiva efficacia e rapidità dell'arbitrato come strumento di risoluzione vincolante delle controversie.

⁶² Pit, H. M., *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, in "Bulletin for International Taxation", 71, n. 10, (2017), p. 578.

⁶³ Groen, G., *The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention (2016)*, cit., p. 613.

L'analisi del *Multilateral instrument* mette in luce come l'ambizione dell'Azione 15 del progetto BEPS di rafforzare il multilateralismo in ambito tributario si sia scontrata con la persistente centralità della sovranità fiscale degli Stati. Pur rappresentando un passo significativo sul piano formale, la Convenzione multilaterale si traduce, sul piano sostanziale, in un sistema caratterizzato da ampi margini di discrezionalità, da un'elevata frammentazione delle regole e da una conseguente incertezza applicativa. In tale contesto, assume particolare rilievo l'esperienza dell'Unione Europea, che ha cercato di superare tali limiti attraverso un progressivo rafforzamento e una maggiore istituzionalizzazione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali.

1.2 L'evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali a livello europeo: dalla Convenzione arbitrale alla Direttiva (UE) 2017/1852

1.2.1. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE

La Convenzione arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990⁶⁴ rappresenta uno strumento intermedio all'interno del complesso sistema multilivello di risoluzione delle controversie fiscali tra gli Stati membri dell'Unione Europea. Essa si colloca tra le tradizionali procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni e i più recenti meccanismi arbitrali introdotti a livello unionale. Tale Convenzione è stata concepita con l'obiettivo principale di eliminare la doppia imposizione giuridica derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento tra imprese associate, appartenenti a gruppi multinazionali operanti all'interno dell'Unione. Tali fenomeni si verificano quando un aggiustamento in aumento degli utili effettuato da uno Stato membro, sulla base del principio di libera concorrenza, non trova un corrispondente riconoscimento fiscale nello Stato di residenza dell'impresa associata, dando luogo a un conflitto interpretativo tra le amministrazioni fiscali coinvolte.

⁶⁴ Convenzione 90/436/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, vedi nota 5.

Le origini della Convenzione arbitrale risalgono al programma d'azione della Commissione europea in materia fiscale del 1975⁶⁵, nel quale veniva riconosciuta, per la prima volta, la necessità di intervenire sul fenomeno della doppia imposizione derivante da rettifiche degli utili tra imprese associate operanti in più Stati membri. In tale contesto, il 29 novembre 1976 la Commissione presentò una proposta di direttiva volta a introdurre una procedura arbitrale obbligatoria e vincolante nei casi di rettifica dei prezzi di trasferimento, destinata ad attivarsi qualora le autorità competenti degli Stati interessati non fossero riuscite a eliminare la doppia imposizione entro un termine di due anni. Tuttavia, l'iniziativa della Commissione incontrò una forte opposizione da parte degli Stati membri, i quali non riuscirono a raggiungere l'unanimità necessaria per la sua adozione⁶⁶.

Nonostante tali resistenze, riconducibili a ragioni di sovranità, gli Stati membri riconoscevano l'esistenza del problema e il suo impatto negativo sul funzionamento del mercato comune, ma divergevano con la Commissione sulla forma giuridica dello strumento da adottare⁶⁷. Su impulso di alcuni Stati, in particolare dei Paesi Bassi, prevalse, infine, l'opzione di una Convenzione multilaterale fondata sull'allora articolo 220 del Trattato CEE⁶⁸, che consentiva agli Stati membri di negoziare tra loro strumenti volti all'eliminazione della doppia imposizione, senza integrare tali disposizioni nel diritto comunitario e senza attribuire competenza interpretativa alla Corte di giustizia. Il

⁶⁵ Commissione delle Comunità europee, *Programma d'azione in materia fiscale*, COM(75) 392 final, Bruxelles, 23 luglio 1975.

⁶⁶ Pit, H.M., *Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention 90/436*, in "European Taxation", (2016), pp. 507-523.

⁶⁷ Marckham, M., *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration*, in "Intertax", 33, n. 2 (2005), p. 70: "The fact that a Convention rather than a Directive was originally chosen as a vehicle for the regulation of arbitration within the Community has been seen as excluding the ECJ's jurisdiction, and also excluding the European Committee's ability to initiate an infringement procedure against a Member State's failure to comply with its obligations under the Convention. It further indicates the reluctance of Member States to give up their sovereignty in this field at the outset"; Hinnekens, L. *Different Interpretations of the European Tax Arbitration Convention*, in "EC Tax Review", 7, n. 4 (1998), p. 248.

⁶⁸ L'art. 220 del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea (Trattato CEE), successivamente rinumerato come art. 293 del Trattato che istituisce la Comunità Europea (Trattato CE) nelle versioni consolidate del Trattato di Maastricht, prevedeva l'impegno degli Stati membri ad avviare negoziati volti, a garantire la tutela delle persone e dei diritti dei cittadini, ad eliminare la doppia imposizione fiscale, a favorire il reciproco riconoscimento delle società e a semplificare le formalità relative al riconoscimento ed all'esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali (v. EUR-Lex, CELEX 11997E293).

Consiglio giunse infine a un accordo il 23 luglio 1990⁶⁹, ma la convenzione entrò formalmente in vigore il 1° gennaio 1995 per un periodo iniziale di cinque anni, dopo un complesso processo di ratifica⁷⁰.

Dal punto di vista della disciplina positiva, la Convenzione arbitrale introduce un meccanismo procedurale vincolante, che impone agli Stati membri di giungere a una soluzione entro un termine complessivo di trentasei mesi. Il procedimento si articola in una sequenza strutturata di fasi. In primo luogo, il contribuente può presentare un reclamo all'autorità competente di uno degli Stati contraenti, entro tre anni dall'atto impositivo contestato. Segue una fase preliminare di esame da parte dell'autorità competente, finalizzata a verificare la fondatezza della richiesta (vale a dire se le misure adottate, o prospettate, possano comportare una tassazione non conforme ai principi convenzionali) e la possibilità di risolvere unilateralmente la controversia.

Qualora tale soluzione non sia praticabile, e la richiesta venga ritenuta fondata, la questione viene deferita alla procedura amichevole tra le autorità fiscali interessate, che dispongono di un periodo di due anni per raggiungere un accordo volto ad eliminare la doppia imposizione.

In assenza di un'intesa entro tale termine, la Convenzione prevede l'attivazione di una vera e propria fase arbitrale. In questa fase, gli Stati contraenti sono obbligati a istituire una commissione consultiva indipendente (*advisory commission*), incaricata di formulare un parere tecnico entro sei mesi. Nella fase conclusiva, le autorità competenti hanno un ulteriore margine temporale per adottare una decisione definitiva, potendo anche discostarsi dal parere espresso dalla commissione arbitrale⁷¹. Tuttavia, qualora non venga raggiunto alcun accordo, l'opinione della commissione assume carattere vincolante, garantendo così l'effettiva eliminazione della doppia imposizione. L'elemento innovativo

⁶⁹ Si tratta della prima normativa comunitaria in materia di imposizione diretta, (fatta eccezione per la direttiva del 1979 relativa esclusivamente all'assistenza reciproca tra le autorità fiscali); in questo senso, l'accordo è stato definito una «decisione storica» in Henckaerts, J. M. *International Arbitration and Taxation. - The EC Arbitration Convention for Transfer Pricing Disputes*, in "Journal of International Arbitration", 10, n.3, (1993), p. 111.

⁷⁰ Un protocollo successivo che ne estendeva l'applicazione è stato concluso nel 1999, ma è entrato effettivamente in vigore tra i quindici Stati membri dell'epoca solo nel 2004, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2000. Una volta completati tutti i necessari processi di ratifica, l'attuale Convenzione arbitrale dell'UE è entrata in vigore per tutte le relazioni bilaterali tra i ventisette Stati membri dell'epoca soltanto nel 2010.

⁷¹ Art. 12 par. 1 della Convenzione arbitrale dell'UE.

della Convenzione arbitrale consiste proprio nella previsione che il parere della commissione, una volta divenuto definitivo, diventa vincolante, e deve essere recepito attraverso una decisione finale entro un ulteriore termine di sei mesi. Tale assetto istituzionale introduce, quindi, un principio di “obbligo di risultato” in capo agli Stati membri, segnando un significativo passo avanti rispetto alla logica puramente cooperativa delle tradizionali procedure amichevoli⁷².

Nonostante questi progressi formali, la Convenzione arbitrale ha incontrato, nel tempo, rilevanti criticità sia in dottrina sia nella prassi applicativa, che ne hanno limitato significativamente l’effettiva funzionalità. Tra le principali problematiche si segnalano l’ambito oggettivo eccessivamente ristretto, concentrato quasi esclusivamente sulle controversie relative al *transfer pricing* e a fattispecie assimilabili, e le difficoltà di accesso alla procedura da parte dei contribuenti⁷³, spesso scoraggiati dai tempi eccessivamente lunghi e dalla complessità burocratica. Particolarmente rilevante è il fatto che la fase arbitrale, pur prevista dalla Convenzione, sia stata in realtà utilizzata molto raramente. A ciò si aggiungono difficoltà di coordinamento con i contenziosi nazionali, il rischio di giudicati interni confliggenti con gli esiti della procedura arbitrale e l’assenza di strumenti sanzionatori effettivi nel caso di inadempimento degli obblighi assunti dagli Stati membri.

Nel corso degli anni successivi all’entrata in vigore della Convenzione arbitrale, la Commissione europea ha più volte valutato la necessità di rafforzarne l’efficacia, al fine di garantire un’eliminazione effettiva della doppia imposizione nel mercato interno. Già a metà degli anni Novanta era emersa l’ipotesi di un intervento normativo a livello unionale, qualora la Convenzione non fosse risultata adeguata o fosse venuto meno il consenso degli Stati membri alla sua prosecuzione. Tali preoccupazioni hanno trovato conferma nello studio sulla tassazione delle imprese nel mercato interno, pubblicato dalla Commissione nel 2001, nel quale venivano evidenziate diverse criticità applicative della

⁷² Kofler, G., *Tax Disputes and the EU Arbitration Convention*, in A. Rust, S. Tokichi (a cura di), *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, 1, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 205-236.

⁷³ Cfr. Govind, S. P., Turcan, L., *The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 3/4 (2017), gli autori affermano che, analogamente a quanto avviene per la procedura amichevole del Modello OCSE, uno dei principali limiti della Convenzione arbitrale (90/436) riguarda l’insufficiente accesso dei contribuenti alle sue procedure.

Convenzione, in grado di compromettere la certezza giuridica e di ostacolare il corretto funzionamento del mercato interno.

In tale contesto, la Commissione ha osservato come le incertezze interpretative e procedurali potessero condurre al mantenimento di situazioni di doppia imposizione, con effetti distorsivi sotto il profilo dell'efficienza e della trasparenza del sistema fiscale europeo. Da ciò è scaturita la proposta di trasformare la Convenzione in uno strumento di diritto derivato dell'Unione, quale una direttiva, che avrebbe consentito un'applicazione più uniforme delle regole e un'interpretazione centralizzata, eventualmente affidata alla Corte di giustizia dell'Unione Europea. Tuttavia, tale orientamento ha incontrato resistenze in dottrina e tra gli Stati membri e non ha trovato immediata attuazione⁷⁴.

Parallelamente, la Commissione ha adottato un approccio più pragmatico, promuovendo il miglioramento del funzionamento della Convenzione attraverso strumenti non legislativi. In questa prospettiva si inserisce l'istituzione, nel 2002, del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (*EU Joint Transfer Pricing Forum*), incaricato di assistere la Commissione nell'analisi delle problematiche connesse alla fiscalità dei gruppi multinazionali. A partire dal 2006, l'EU JTPF pubblica annualmente informazioni statistiche relative all'applicazione della Convenzione, tra cui, il conteggio complessivo dei casi pendenti, le controversie che rimangono aperte per oltre due anni nella procedura amichevole e i casi sottoposti all'arbitrato.

L'analisi delle statistiche disponibili sul funzionamento della Convenzione arbitrale dell'UE evidenzia un progressivo scostamento tra gli obiettivi perseguiti dal legislatore e i risultati ottenuti nella prassi applicativa. Sebbene il ricorso alla Convenzione da parte dei contribuenti sia aumentato in modo significativo nel tempo, tale circostanza non costituisce di per sé un indicatore della sua effettiva efficacia. Al contrario, l'incremento costante delle controversie pendenti suggerisce l'esistenza di difficoltà strutturali nella gestione di tali procedure.

⁷⁴ Saranno necessari ancora sedici anni prima che la direttiva venga effettivamente adottata.

I dati evidenziano come una parte significativa delle controversie non venga risolta entro i termini previsti, in particolare nella fase della procedura amichevole, la quale dovrebbe concludersi entro due anni. Numerosi casi restano pendenti oltre tale scadenza, senza essere automaticamente deferiti alla procedura arbitrale nonostante ciò sia previsto dalla Convenzione (e spesso in assenza di motivazioni oggettive). Un'analisi dei dati del 2014 mostra che, su un totale di 1.280 casi pendenti, 520 avevano superato il termine biennale della procedura amichevole. Di questi, solo 286 casi, risultano giustificati⁷⁵, mentre, per i restanti 234 casi non emergono ragioni valide per il mancato ricorso all'arbitrato⁷⁶. Si segnala una mancata osservanza delle disposizioni procedurali da parte degli Stati membri, nonostante gli impegni giuridici e politici assunti a livello europeo.

Tale disfunzione appare riconducibile, in larga misura, a una debolezza intrinseca dell'architettura istituzionale della Convenzione. In particolare, l'assenza di un meccanismo di attivazione automatica dell'arbitrato e di un soggetto incaricato di vigilare sul rispetto degli obblighi procedurali consente agli Stati membri di discostarsi dai termini stabiliti senza incorrere in conseguenze immediate⁷⁷. A ciò si aggiunge la formulazione talvolta vaga di alcune disposizioni, che lascia ampi margini interpretativi alle autorità nazionali e favorisce l'emergere di prassi divergenti.

Alla luce di tali elementi, risulta difficile sostenere che la mera previsione dell'arbitrato costituisca un incentivo sufficiente a garantire una risoluzione tempestiva delle controversie. Se inizialmente la Convenzione poteva apparire uno strumento efficace per promuovere la cooperazione tra amministrazioni fiscali, l'evoluzione dei dati dimostra

⁷⁵ Cfr. Pit, H.M., *Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention 90/436*, cit. Le motivazioni addotte per il superamento del termine biennale includono: l'assenza di un accertamento fiscale definitivo, la pendenza parallela di procedimenti dinanzi ai giudici nazionali, la rinuncia al termine biennale con il consenso del contribuente, il raggiungimento di un accordo in attesa dello scambio delle lettere finali e i casi da trasmettere all'arbitrato.

⁷⁶ Kofler, G., *Tax Disputes and the EU Arbitration Convention*, in A. Rust, S. Tokichi (a cura di), *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, cit.

⁷⁷ Cfr. Pit, H.M., *Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention 90/436*, in "European Taxation", (2016), pp. 507-523, in cui l'autore sostiene che la soluzione per rendere efficace la convenzione non sia la sua trasformazione in un atto di diritto dell'Unione, bensì, l'introduzione un meccanismo di default volto a garantire il rispetto delle procedure e delle garanzie della Convenzione, in particolare per quanto riguarda i termini temporali previsti.

che essa non è stata più in grado di assicurare, in modo sistematico, l'eliminazione della doppia imposizione entro i termini promessi.

Proprio a fronte di tali criticità, la Commissione europea ha presentato, il 17 giugno 2015, un Piano d'azione⁷⁸ volto a promuovere l'introduzione di un sistema di composizione delle liti a livello dell'Unione, caratterizzato da un maggiore grado di vincolatività ed efficienza. Pur sottolineando che un simile meccanismo non avrebbe sostituito la Convenzione arbitrale, la Commissione ha evidenziato la necessità di affiancarle uno strumento più efficace, capace di garantire una tutela effettiva contro la doppia imposizione e di rafforzare il funzionamento del mercato interno.

È in attuazione di tale indirizzo politico e normativo che si colloca la Direttiva (UE) 2017/1852, la quale può essere considerata una risposta evolutiva e sistematica alle insufficienze emerse nell'applicazione della Convenzione del 1990. Pur riprendendone l'impostazione di base (reclamo del contribuente, procedura amichevole ed eventuale arbitrato), la Direttiva ha, come vedremo, un ambito oggettivo e soggettivo di applicazione più ampio, prevede maggiori obblighi in capo alle autorità competenti e introduce termini più stringenti e vincolanti.

In questa prospettiva, la Convenzione arbitrale del 1990 conserva un rilievo prevalentemente storico e metodologico, fungendo da modello e punto di partenza per lo sviluppo di strumenti europei più moderni e coerenti con le esigenze di certezza fiscale, parità di trattamento dei contribuenti e coordinamento delle politiche tributarie nel mercato unico.

1.2.2 La Direttiva (UE) 2017/1852

La Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017⁷⁹ è stata adottata per rafforzare la tutela dei contribuenti e migliorare il funzionamento del mercato interno, intervenendo sulle controversie fiscali transfrontaliere. Essa si applica a qualsiasi

⁷⁸ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio, Un sistema di imposizione delle società equo ed efficiente nell'Unione europea: cinque aree di intervento fondamentali, COM(2015) 302 final, 17 giugno 2015.

⁷⁹ Direttiva (UE) 2017/1852 del 10 ottobre 2017, vedi nota 7.

controversia tra Stati membri, derivante dall'interpretazione e dall'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione.

La Direttiva supera i limiti degli strumenti precedenti. In particolare, riconosce ai contribuenti il diritto di attivare una procedura amichevole tra le autorità fiscali interessate e, in caso di mancato accordo entro termini prestabiliti, impone il ricorso a una procedura arbitrale o ai meccanismi alternativi di risoluzione delle controversie. Elementi centrali sono l'introduzione di scadenze vincolanti, l'obbligatorietà dell'esito e un rafforzamento della trasparenza procedurale.

L'obiettivo è garantire certezza del diritto, prevedibilità del carico fiscale e parità di trattamento per i contribuenti operanti in ambito transfrontaliero, riducendo il rischio di doppia imposizione e di contenziosi prolungati. Tale Direttiva si inserisce così nella più ampia strategia dell'Unione Europea volta a rimuovere gli ostacoli fiscali alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali.

Tuttavia, come osservato da Pistone⁸⁰, essa non comporta un trasferimento integrale di competenze fiscali all'Unione, né introduce una gerarchia vincolante tra i diversi strumenti di risoluzione delle controversie fiscali analizzati in tale capitolo, rendendo necessario analizzarne il coordinamento e l'interazione reciproca.

1.3 Dalla cooperazione pattizia ai meccanismi vincolanti: un confronto tra strumenti OCSE e strumenti UE

Sotto il profilo della base giuridica, è possibile distinguere tra strumenti fondati sul diritto internazionale pubblico e strumenti riconducibili all'ordinamento dell'Unione Europea.

⁸⁰ Douma, S., Marres, O., Vermeulen, H., Weber, D., Terra, W. (a cura di), *European Tax Law, Student Edition*, 8^a ed., Wolters Kluwer, Deventer 2022, art. 21, Pistone, P., *The settlement of cross-border tax disputes in the European Union*, p. 594: “Although the EU Tax Arbitration Directive is secondary law of the European Union, it does not imply a complete shift of powers from EU Member States to the European Union, or establish an actual legal hierarchy among the four legal instruments that operate in this field within their respective scope. It neither prevents the application of the EU Tax Arbitration Convention, which is an expression of the *acquis* of the Union, nor of the other tax and non-tax instruments for settling cross-border tax disputes”.

L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE e le disposizioni del *Multilateral instrument* adottato nell'ambito del progetto BEPS trovano la propria fonte nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e operano all'interno di un quadro pattizio di natura bilaterale o multilaterale. Tali meccanismi si fondano sulla cooperazione tra Stati sovrani e mirano a favorire il raggiungimento di una soluzione concordata tra le autorità competenti, senza tuttavia prevedere, nel modello originario, un obbligo di risultato giuridicamente vincolante.

La Convenzione Arbitrale 90/436/CEE si colloca in una posizione intermedia. Pur configurandosi come un trattato internazionale, essa è stata adottata in ambito europeo sulla base dell'articolo 220 del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea⁸¹, e introduce un meccanismo di arbitrato obbligatorio per le controversie in materia di prezzi di trasferimento tra imprese associate. Tuttavia, la sua collocazione al di fuori del diritto derivato dell'Unione e l'assenza di effetto diretto, ne hanno limitato l'efficacia e la capacità di garantire una tutela uniforme ai contribuenti.

Un significativo cambio di paradigma si registra con l'adozione della Direttiva (UE) 2017/1852, fondata sull'art. 115 TFUE⁸². In quanto atto di diritto dell'Unione Europea, la Direttiva impone obblighi vincolanti agli Stati membri e riconosce diritti procedurali direttamente azionabili dai contribuenti. Essa rafforza in modo sostanziale l'effettività dei meccanismi di risoluzione delle controversie, prevedendo termini procedurali più stringenti e la possibilità di giungere, in caso di mancato accordo tra le autorità competenti, a una decisione vincolante.

Accanto alla diversa base giuridica, i meccanismi in esame presentano differenze rilevanti anche sotto il profilo della portata e dell'ambito di applicazione. Con riferimento all'ambito personale, la Direttiva 2017/1852 adotta una nozione ampia di "persona

⁸¹ Vedi nota 65.

⁸² L'art. 115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), già art. 94 TCE, attribuisce al Consiglio il potere di adottare, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. La disposizione opera "fatto salvo l'art. 114 TFUE", che prevede invece una procedura più flessibile per l'adozione di misure volte all'armonizzazione necessaria per il mercato interno (v. EUR-Lex, CELEX 12016E115, G.U. C 202 del 7.6.2016, p. 95).

interessata”, applicandosi a tutti i contribuenti residenti in uno Stato membro che subiscano una doppia imposizione. La Convenzione Arbitrale, invece, limita il proprio ambito alle imprese associate coinvolte in controversie sui prezzi di trasferimento, mentre gli strumenti di matrice OCSE consentono la presentazione di reclami secondo le modalità previste dalle singole convenzioni.

Quanto all’ambito sostanziale, la Convenzione Arbitrale dell’UE si caratterizza per una portata settoriale, essendo circoscritta alle controversie in materia di transfer pricing. L’art. 25 del Modello OCSE, il *Multilateral instrument* e la Direttiva UE presentano invece un ambito più ampio, riferito, in via generale, all’interpretazione e all’applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Sotto il profilo territoriale, la Direttiva trova applicazione uniforme in tutti gli Stati membri dell’Unione Europea, mentre la Convenzione Arbitrale si applica esclusivamente agli Stati contraenti, salvo le eccezioni indicate dall’articolo 16, ossia i territori d’oltremare francesi, le Isole Far Oer e la Groenlandia. Gli strumenti OCSE e il *Multilateral instrument* operano invece in un contesto internazionale più ampio, ma la loro efficacia dipende dall’adesione degli Stati e dalle riserve formulate, determinando un livello di tutela non uniforme.

Nel loro insieme, tali elementi delineano un’evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Nel corso degli anni si è passati da strumenti fondati sulla cooperazione volontaria tra le autorità competenti, a meccanismi caratterizzati da un maggiore grado di vincolatività e da un’attenzione crescente alla tutela dei diritti del contribuente.

Sulla base di quanto precede, l’analisi che segue esaminerà il funzionamento di tale Direttiva, il suo recepimento nell’ordinamento italiano e l’evoluzione in tema di tutela del contribuente, al fine di valutarne l’effettiva capacità di prevenire e risolvere i casi di doppia imposizione all’interno del contesto della fiscalità europea.

CAPITOLO 2

COOPERAZIONE FISCALE: UN'ANALISI DELLA NORMATIVA EUROPEA

Dopo aver analizzato i principali meccanismi di risoluzione fiscale a livello internazionale, il presente capitolo si sofferma sul contesto europeo, esaminando gli strumenti messi in campo dall'Unione Europea per affrontare la doppia imposizione e favorire il corretto funzionamento del mercato interno. In tale prospettiva, particolare rilievo assume il rafforzamento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri e, in specie, lo scambio di informazioni fiscali, quale presupposto essenziale per l'effettiva applicazione delle regole impositive e per la prevenzione dei conflitti fiscali transfrontalieri.

L'eliminazione della doppia imposizione costituisce da sempre un obiettivo funzionale al corretto funzionamento del mercato interno, in quanto la duplicazione degli oneri fiscali rappresenta uno dei principali fattori idonei a disincentivare l'esercizio delle attività transfrontaliere. Sebbene l'Unione Europea abbia acquisito, sin dalle origini, competenze significative in materia di imposizione indiretta (si pensi, in particolare, al regime armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto) la tassazione diretta è rimasta, salvo limitati profili, di competenza esclusiva degli Stati membri. Ne deriva che l'eliminazione della doppia imposizione, tanto giuridica quanto economica, non è oggetto di una disciplina uniforme a livello sovranazionale, pur costituendo un traguardo auspicato in un ordinamento che mira alla piena integrazione dei mercati.

Come illustrato nel primo capitolo, nel corso del tempo non sono mancati interventi europei volti a favorire forme di coordinamento nella materia, sia attraverso strumenti settoriali, sia mediante l'elaborazione di principi giurisprudenziali. Tuttavia, l'assenza di un titolo di competenza esplicito in materia di imposizione diretta continua a rappresentare un limite all'armonizzazione. In questa prospettiva, il presente capitolo si propone di analizzare l'evoluzione del quadro normativo e giurisprudenziale europeo, prendendo avvio da un nodo concettuale rilevante: l'abrogazione dell'art. 293 del Trattato che istituisce la Comunità Europea.

2.1 Il problema della doppia imposizione nel contesto del mercato interno

Nel contesto della realizzazione del mercato comune, la doppia imposizione rappresenta uno degli ostacoli strutturali più significativi al pieno ed effettivo funzionamento delle libertà fondamentali¹. La sovrapposizione delle potestà impositive degli Stati membri in situazioni transfrontaliere intra-comunitarie è, infatti, idonea a disincentivare la mobilità dei fattori produttivi, a generare distorsioni concorrenziali e a compromettere la neutralità fiscale del mercato interno². Pur in assenza di una competenza generale dell'Unione in materia di imposizione diretta, il problema della doppia imposizione è stato sin dall'origine riconosciuto come rilevante per il processo di integrazione, nonostante la sua gestione non sia stata affidata a un disegno organico di armonizzazione legislativa, ma si sia sviluppata in modo frammentario attraverso strumenti eterogenei.

Tradizionalmente, l'eliminazione della doppia imposizione è stata perseguita dagli Stati membri mediante una fitta rete di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, prevalentemente modellate sul Modello di Convenzione OCSE. Tuttavia, come ampiamente rilevato in dottrina, tale approccio intergovernativo presenta dei limiti strutturali evidenti: esso non garantisce una soluzione coerente nelle situazioni triangolari o multilaterali, è esposto a divergenze interpretative tra gli Stati contraenti e si caratterizza per dei meccanismi di risoluzione delle controversie spesso lenti e incerti. Inoltre, le convenzioni bilaterali risultano frequentemente inadeguate a tenere conto delle specificità del mercato interno e delle esigenze derivanti dalle libertà fondamentali dell'ordinamento comunitario.

Accanto a questo approccio, si sono sviluppati tentativi di intervento a livello comunitario attraverso strumenti di diritto derivato, fondati sulle competenze di armonizzazione

¹ Con tale espressione si intendono le quattro libertà di circolazione garantite dal diritto primario dell'Unione Europea: libera circolazione delle merci (artt. 34 ss. TFUE), dei lavoratori (art. 45 TFUE), dei servizi (artt. 56 ss. TFUE) e dei capitali (art. 63 TFUE).

² Corte di giustizia, 26 ottobre 2004, causa C-376/03, *D. c. Inspecteur van de Belastingdienst*, in Racc., 2005, I-5821, spec. punto 85, conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer, secondo il quale: *“the fact that a taxable event might be taxed twice is the most serious obstacle there can be to people and their capital crossing internal borders”*.

previste dagli articoli 100 e 235 del Trattato che istituisce la Comunità Economica³, laddove le divergenze tra le legislazioni fiscali nazionali incidessero direttamente sul funzionamento del mercato comune⁴. In tale ambito si collocano alcune direttive settoriali, quali la direttiva “*Parent-Subsidiary*”⁵ e la direttiva sull’assistenza amministrativa⁶, che, sebbene di portata limitata, hanno sottratto agli Stati membri porzioni circoscritte della competenza in materia di eliminazione della doppia imposizione per specifiche fattispecie. Tuttavia, l’adozione di strumenti di armonizzazione più ampi ha incontrato significative resistenze politiche, contribuendo al mantenimento di un quadro normativo frammentato.

Fin dall’origine dell’integrazione europea, accanto agli strumenti normativi propri dell’Unione, è stata prevista la possibilità per gli Stati membri di concludere tra loro trattati internazionali collegati ai Trattati istitutivi. Questi accordi, comunemente definiti accordi complementari o convenzioni sussidiarie (*complementary agreements or subsidiary conventions*), sono stipulati esclusivamente dagli Stati membri dell’Unione, senza il coinvolgimento di soggetti terzi, e si collocano in una posizione peculiare all’interno del sistema giuridico europeo⁷. Infatti, essi appaiono, in parte, in contrasto con l’idea dell’Unione Europea come ordinamento giuridico autonomo, dotato di strumenti

³ Gli articoli 100 e 235 del TCE (oggi rispettivamente articoli 115 e 352 TFUE) costituivano le basi giuridiche che consentivano al Consiglio di adottare misure di armonizzazione e interventi necessari al funzionamento del mercato comune. In particolare, l’art. 100 CE permetteva l’adozione di direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che incidessero direttamente sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato comune, mentre l’art. 235 CE configurava una clausola di flessibilità, consentendo all’Unione di intervenire, all’unanimità, qualora un’azione risultasse necessaria per conseguire gli obiettivi del Trattato in assenza di una base giuridica specifica. Tali disposizioni sono state frequentemente richiamate in ambito fiscale, nonostante la competenza primaria degli Stati membri in materia di imposizione diretta.

⁴ De Graaf, A., *Avoidance of international double taxation: community or joint policy?*, in “EC Tax Review”, n. 4, (1998), pp. 258-276.

⁵ Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, relativa al regime fiscale comune applicabile alle società madri e alle loro filiali di Stati membri diversi, come modificata dalla Direttiva 2003/123/CE del 22 dicembre 2003, GUUE L 7, 13.1.2004, p. 1.

⁶ Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, concernente l’assistenza amministrativa tra gli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sull’energia elettrica, come modificata dalla Direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979 e dalla Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, GUUE L 336, 27.12.1977, p. 15.

⁷ De Witte, B., *International Law as a Tool for the European Union*, in “European Constitutional Law Review”, n. 5, (2009), pp. 265–283.

normativi propri, di procedure decisionali indipendenti e di un sistema di controllo giurisdizionale unitario.

Il richiamo a tali accordi internazionali complementari evidenzia la volontà degli Stati membri di mantenere uno spazio di manovra al di fuori dell'ordinamento giuridico dell'Unione, riservandosi la possibilità di ricorrere, quando necessario, agli strumenti tradizionali del diritto internazionale per disciplinare specifici aspetti funzionali al processo di integrazione europea⁸.

In questo contesto si inseriva l'articolo 293 del TCE (già articolo 220 del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea), il quale incoraggiava gli Stati membri a concludere convenzioni tra loro in determinati settori considerati essenziali per il funzionamento del mercato comune. Tali ambiti comprendevano, in particolare, l'eliminazione della doppia imposizione all'interno dell'Unione, il riconoscimento reciproco delle società e delle imprese, la conservazione della personalità giuridica in caso di trasferimento transfrontaliero della sede di una società, nonché la semplificazione delle procedure relative al riconoscimento e all'esecuzione delle decisioni giudiziarie e dei lodi arbitrali.

All'epoca della firma del Trattato di Roma, nel 1957, si riteneva che l'adozione di accordi internazionali fosse lo strumento più adeguato a garantire un'armonizzazione normativa in tali settori, anche perché il ruolo e le caratteristiche dei regolamenti e delle direttive non erano ancora pienamente definiti. Nella pratica, tuttavia, solo un numero limitato di convenzioni è stato effettivamente concluso su questa base giuridica⁹.

Con l'evoluzione del processo di integrazione europea, i Trattati hanno continuato a prevedere, in alcune fasi, il ricorso a convenzioni concluse direttamente tra gli Stati membri. Tale scelta rifletteva l'esigenza di mantenere un controllo prevalentemente intergovernativo su determinati settori, preferendo strumenti di cooperazione di diritto

⁸ De Witte, B., *International Law as a Tool for the European Union*, in "European Constitutional Law Review", cit., p. 267.

⁹ Si tratta della Convenzione del 27 febbraio 1968 sul reciproco riconoscimento delle società e delle persone giuridiche; della Convenzione del 27 settembre 1968 sulla competenza giurisdizionale e sull'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale (c.d. Convenzione di Bruxelles) e della Convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

internazionale rispetto agli atti più incisivi dell'ordinamento dell'Unione. Tuttavia, l'esperienza ha mostrato come questi accordi paralleli abbiano incontrato notevoli difficoltà operative, soprattutto a causa delle procedure di ratifica parlamentare richieste a livello nazionale, che ne rallentavano l'entrata in vigore e rendevano particolarmente complessi i successivi interventi di modifica¹⁰.

Questi limiti hanno progressivamente messo in discussione l'efficacia delle convenzioni interstatali come strumenti funzionali all'integrazione europea, favorendo un ripensamento del loro ruolo all'interno del sistema dei Trattati. In tale contesto, il Trattato di Lisbona ha segnato una svolta significativa, eliminando il riferimento espresso a tali convenzioni come categoria ordinaria di strumenti giuridici dell'Unione. In particolare, è stato abrogato l'articolo 293 del Trattato che istituisce la Comunità Europea.

L'eliminazione di tale articolo non vieta agli Stati membri di stipulare accordi internazionali tra loro in ambiti connessi agli obiettivi dell'Unione Europea, ma indica che tali accordi non rientrano più nel quadro formale degli strumenti del diritto dell'UE. In assenza di una base giuridica espressa nei Trattati, gli Stati restano in linea di principio liberi di disciplinare, mediante accordi internazionali, materie di loro competenza, purché funzionali alle finalità comuni e nel rispetto dell'obbligo di leale cooperazione e del diritto dell'Unione vigente. Ne consegue che tali accordi non possono porsi in contrasto con i Trattati, in quanto, il diritto dell'Unione prevale sulle ordinarie regole del diritto internazionale in materia di successione dei trattati.

2.1.1 L'abrogazione dell'art. 293 TCE: dal “vuoto” normativo alla nuova apertura

L'articolo 293 TCE non è stato riprodotto nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) a seguito delle modifiche introdotte dal Trattato di Lisbona.

¹⁰ Gli strumenti convenzionali conclusi sulla base di tale disposizione, come la Convenzione arbitrale del 1990 in materia di rettifica degli utili di imprese associate, presentano ulteriori profili critici. Essi non fanno parte del diritto comunitario: richiedono la ratifica nazionale, non vincolano automaticamente i nuovi Stati membri e non sono soggetti al pieno controllo giurisdizionale della Corte di giustizia. In particolare, la scelta di ricorrere alla Convenzione arbitrale mediante uno strumento intergovernativo, nonostante l'esistenza di una proposta della Commissione per una direttiva fondata sull'art. 100 CE, ha sollevato dubbi circa la compatibilità di tale soluzione con il sistema delle competenze del Trattato e con il principio di leale cooperazione, evidenziando il rischio di elusione delle procedure e delle garanzie proprie del metodo comunitario.

Tale articolo prevedeva che gli Stati membri si impegnassero, “per quanto necessario”, in negoziati reciproci al fine di assicurare, *inter alia*, l’abolizione della doppia imposizione all’interno della Comunità. Come abbiamo appena visto, tale disposizione non attribuiva competenze all’Unione Europea, ma si limitava a imporre agli Stati membri un obbligo di negoziazione, la cui portata giuridica è stata oggetto di un ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Come vedremo, la Corte di giustizia ha chiarito in vari casi che tale articolo non conferiva diritti azionabili dai singoli contribuenti e non imponeva un obbligo immediato di risultato in termini di eliminazione della doppia imposizione. Sebbene la disposizione non attribuisse una competenza normativa all’Unione, ha costituito il primo e, per lungo tempo, unico, riferimento esplicito alla doppia imposizione nel diritto primario. In questo senso essa rappresentava un punto di raccordo tra livelli normativi differenti: il diritto dell’Unione, l’autonomia fiscale nazionale e la rete dei trattati contro le doppie imposizioni.

Tuttavia, le ragioni politiche e sistematiche della sua soppressione non sono state esplicitate dal legislatore europeo, generando un ampio dibattito dottrinale circa la portata giuridica di tale scelta.

La domanda principale che i vari autori si sono posti riguarda le conseguenze della sua abrogazione. Infatti, non è chiaro se ciò abbia comportato un ampliamento del ruolo dell’Unione Europea nell’eliminazione della doppia imposizione quale ostacolo al mercato interno, o se, invece, abbia avuto l’effetto di creare un vuoto normativo. Restano aperte due questioni fondamentali: la prima riguarda se, a seguito dell’abrogazione, permanga in capo agli Stati membri un obbligo di attivarsi per l’eliminazione della doppia imposizione, obbligo che potrebbe discendere direttamente dai Trattati fondativi dell’Unione europea¹¹; la seconda concerne la possibilità che le libertà fondamentali riconosciute dall’ordinamento unionale possano offrire ai cittadini un rimedio giuridico contro tale fenomeno.

¹¹ Cfr. Kofler, G., Mason, R., *Double Taxation: A European ‘Switch in Time?’*, in “Columbia Journal of European Law”, 14, n. 1, (2007), p. 66: “*The question of whether the EC Treaty provides direct relief of double taxation has been called one of today’s trickiest issues concerning the scope of the prohibition of national tax practices based on the fundamental freedoms*”.

Con riferimento alla prima questione, Kemmeren e Reimer, affermano che la lotta alla doppia imposizione rientra nell'obiettivo della realizzazione del mercato comune, che implica uno sforzo attivo da parte degli Stati membri volto all'eliminazione di eventuali ostacoli alla piena integrazione del mercato. Dunque, anche dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, tale obbligo permane, ma trova il suo fondamento sulla regola generale di migliorare il mercato interno e non più sull'art. 293 TCE.

Una prima linea interpretativa rappresentata, tra gli altri, da Kemmeren¹² attribuisce all'abrogazione dell'art. 293 TCE un potenziale ampliamento del ruolo dell'Unione Europea nell'eliminazione della doppia imposizione. Secondo questa lettura, l'abrogazione avrebbe rimosso una disposizione meramente programmatica, che la Corte di giustizia aveva costantemente interpretato come priva di effetto diretto. Infatti, nella sentenza *Gilly*¹³, la Corte ha affermato che tale disposizione non attribuisce ai singoli un diritto assoluto all'eliminazione della doppia imposizione invocabile dinanzi ai giudici nazionali, in quanto priva dei requisiti di precisione e incondizionalità, ma si limita a fissare un obiettivo per gli Stati membri, i quali restano competenti a definire, mediante negoziati bilaterali, i criteri di ripartizione della potestà impositiva¹⁴.

Kemmeren osserva che con l'abrogazione di tale articolo verrebbe meno la barriera interpretativa che impediva di attribuire rilevanza giuridica agli obiettivi del Trattato in materia di doppia imposizione. Dunque, dal momento che la restrizione imposta dall'art. 293 TCE sulla mancanza di effetto diretto è venuta meno, l'obiettivo dell'UE di eliminare la doppia imposizione può essere adesso conseguito in modo più ampio: i cittadini possono invocare la protezione direttamente sulla base del trattato¹⁵.

¹² Kemmeren, E. C. C. M., *After repeal of Art. 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in "EC Tax Review", 17, n. 4, (2008), pp. 156-158.

¹³ CGUE, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*, in GUUE 1998, I-2793.

¹⁴ Van den Hurk, H., *The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)*, in "EC Tax Review", n. 4, (1999), p. 213.

¹⁵ Cfr. Kemmeren, E. C. C. M., *After repeal of Art. 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in "EC Tax Review", p. 158: "Since the restriction on direct effect is taken away by repealing article 293 EC Treaty, it can be firmly argued that it is consistent with the aim of realizing an internal market and the ECJ's case law ... that abolition of double taxation can be applied more widely under the TEU and TFEU than under the EC Treaty" e Nieminen, M., *Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon*, in "Bulletin for International

Un'impostazione differente è sostenuta da Hofmann¹⁶, secondo il quale la soppressione dell'art. 293 TCE non ha prodotto effetti significativi nella ripartizione delle competenze tra l'Unione Europea e gli Stati membri. Dal momento che la Corte di Giustizia aveva già escluso che la disposizione potesse fungere da parametro di controllo giurisdizionale, poiché si limitava a prevedere un obbligo di negoziazione privo di contenuti vincolanti¹⁷, l'abrogazione comporterebbe il riconoscimento implicito dell'inadeguatezza degli strumenti del diritto internazionale pubblico, quali i trattati bilaterali, a sostenere le esigenze di un mercato unico complesso e in continua espansione. Hofmann sottolinea, inoltre, che gli Stati membri, conservando un ampio margine di autonomia nell'ambito della tassazione diretta, possono continuare a stipulare convenzioni contro le doppie imposizioni, purché rispettino gli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione.

Gli autori concordano, pur da prospettive diverse, sul fatto che l'abrogazione dell'articolo 293 TCE non impedisca agli Stati membri di concludere nuovi accordi fiscali bilaterali, anzi, tale obbligo di negoziazione permane, ma si fonda su una diversa base giuridica. La sfida principale riguarda piuttosto la compatibilità di tali trattati con il diritto primario dell'Unione, in particolare con le libertà fondamentali. Infatti, la prevalenza del diritto dell'UE impone agli Stati membri di esercitare le proprie competenze residue nel rispetto delle libertà fondamentali del mercato interno.

Peraltro, secondo Hinnekens, è anche possibile che la Commissione abbia voluto eliminare tale disposizione, al fine di creare maggiore spazio per sviluppare e rafforzare la normativa europea nell'ambito della politica fiscale¹⁸.

Taxation”, 64, n. 6, (2010), p. 331: “*juridical double taxation by definition cannot exist within a single market area*”.

¹⁶ Hofmann, H., Rust, A., (eds.), *Double Taxation within the European Union, Chapter 5: Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law*, Kluwer Law International BV, 2011, pp. 75–86.

¹⁷ Cfr. Reimer, E., *The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis*, in A. Rust (a cura di), *Double Taxation within the European Union*, Kluwer Law International BV, 2011, p. 88: “*The wording of Article 293 EC made clear that the duty of the Member States was confined to negotiating activities, and that the Member States were not obliged to reach a success and to enter into a treaty eventually*”.

¹⁸ Hinnekens, L., *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in “*Intertax*”, 37, n. 11, (2009), pp. 602–609.

Anche secondo Nieminen¹⁹, l'abrogazione dell'articolo 293 TCE non ha prodotto conseguenze sostanziali sul piano degli obblighi gravanti sugli Stati membri. Nel porsi la questione se questi ultimi siano rimasti, in qualche misura, vincolati all'obbligo di adoperarsi per eliminazione della doppia imposizione, l'autore ritiene che tale obbligo possa oggi essere ricondotto direttamente all'effetto combinato del principio di leale cooperazione²⁰ e dell'obiettivo della realizzazione del mercato unico. In questa prospettiva, gli Stati membri sono tenuti a adottare tutte le misure necessarie per adempiere agli obblighi derivanti dai Trattati e dal diritto derivato, nonché a facilitare il conseguimento degli obiettivi dell'Unione Europea. Parallelamente, essi devono astenersi da qualsiasi comportamento idoneo a compromettere la realizzazione di tali obiettivi. Ne consegue che il principio di leale cooperazione comporta per gli Stati membri obblighi sia positivi sia negativi. In particolare, l'impegno chiaro a promuovere gli obiettivi dell'Unione suggerisce che tale principio imponga agli Stati membri di porre rimedio alla doppia imposizione, considerata un ostacolo al funzionamento del mercato interno. Sotto questo profilo, può dunque sostenersi che l'obbligo di intervento originariamente previsto dall'articolo 293 TCE continui a sussistere, sebbene oggi sia fondato su basi giuridiche diverse.

Per quanto riguarda la seconda questione, la giurisprudenza consolidata²¹, inaugurata con *Kerckhaert-Morres*²² e ribadita più di recente in *Levy & Sebbag*²³, afferma che le libertà fondamentali non offrono un rimedio contro la doppia imposizione derivante dalla mera coesistenza di sistemi fiscali non armonizzati. Infatti, in questi casi, il pregiudizio per il contribuente non è riconducibile all'azione di un singolo ordinamento, ma deriva dall'applicazione concorrente delle potestà impositive di due Stati membri. In altre parole, la Corte di giustizia non considera la doppia imposizione come una violazione

¹⁹ Nieminen, M., *Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon*, in "Bulletin for International Taxation", 64, n. 6 (2010), pp. 330-335.

²⁰ Articolo 4, paragrafo 3, TUE.

²¹ Daxkobler, K., Huisman, E., *Levy & Sebbag: The ECJ Has Once Again Been Asked To Deliver Its Opinion on Juridical Double Taxation*, in "European Taxation", 53, n. 8 (2013), pp. 400-405.

²² Corte di giustizia UE, 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres c. Stato belga*, in GUUE 2006, I-10967.

²³ Corte di giustizia UE, 17 dicembre 2012, causa C-540/11, *Levy e Sebbag c. Stato belga*, in GUUE 2013, I-4349; tale caso è stato trattato come un *acte clair* (un caso chiaro) proprio perché la Corte si è limitata a richiamare i principi già stabiliti nelle precedenti sentenze.

delle libertà fondamentali quando questa deriva dall'esercizio parallelo o concorrente della sovranità fiscale da parte di due Stati²⁴.

Tale orientamento deriva dalla constatazione che il diritto dell'Unione non stabilisce criteri generali per la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati membri. Secondo la Corte di giustizia, questo dipende ancora una volta dal fatto che il diritto dell'UE non contiene regole generali che stabiliscono se sia lo Stato della fonte o quello di residenza a detenere il diritto primario di tassare determinati redditi o patrimoni. Costringere uno degli Stati membri a eliminare la doppia imposizione comporterebbe un'ingerenza diretta nella distribuzione dei poteri fiscali tra gli Stati membri e nelle entrate fiscali che essi possono percepire. La Corte ha correttamente ritenuto che tali scelte spettino ai legislatori, evitando di definire essa stessa i criteri di riparto.

Dunque, in assenza di armonizzazione, gli Stati non sono tenuti a adattare il proprio sistema fiscale a quello di un altro Stato per eliminare la doppia imposizione.

Le libertà fondamentali, pertanto, non possono risolvere la doppia imposizione, in quanto la Corte non dispone dei criteri necessari per stabilire quale Stato debba rinunciare alla propria potestà impositiva. Poiché la via giudiziale è limitata, la soluzione deve essere di natura politica: spetta al legislatore dell'UE, in particolare alla Commissione, adottare misure volte ad armonizzare o coordinare i sistemi fiscali, dal momento che la doppia imposizione rimane un evidente ostacolo al mercato interno²⁵.

Questo ragionamento è richiamato anche da Daxkobler e Huisman²⁶, secondo i quali la Corte si trova strutturalmente impossibilitata a risolvere i casi di doppia imposizione in

²⁴ La Corte distingue tra discriminazioni, e "quasi-restrizioni". Le prime sono imputabili a uno Stato, le seconde sono disparità che derivano dall'interazione di due sistemi fiscali indipendenti. L'Avvocato Generale Geelhoed, nel caso *Kerckhaert*, ha argomentato proprio che tali svantaggi sono una conseguenza inevitabile della coesistenza di più sistemi fiscali e non costituiscono una restrizione vietata dal Trattato.

²⁵ La Commissione, in tal senso, ha compiuto passi significativi negli ultimi anni. Si veda, da ultimo, la proposta COM(2023) 309 final della Commissione del 28 giugno 2023, *Faster and Safer Tax Excess Relief (FASTER)*, approvata dal Consiglio fiscale il 17 dicembre 2024 ed applicabile dal 1° gennaio 2026, volta a semplificare i rimborsi di ritenute alla fonte in eccesso rispetto ai trattati bilaterali attraverso certificati digitali di residenza e due meccanismi alternativi (relief at source o quick refund); nonché la proposta *Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT, COM(2023) 537 final*, 12 settembre 2023), per una base imponibile comune delle multinazionali UE riducendo rischi di doppia imposizione.

²⁶ Daxkobler, K., Huisman, E., *Levy & Sebbag: The ECJ Has Once Again Been Asked To Deliver Its Opinion on Juridical Double Taxation*, in "European Taxation", cit., p. 405.

assenza di tali criteri. Secondo tali autori, l'abrogazione dell'art. 293 TCE, proprio perché priva di contenuti precettivi, non avrebbe inciso in alcun modo su questo assetto, che lascia irrisolta questa problematica.

Una questione interpretativa emersa con riferimento all'art. 293 TCE riguardava l'individuazione del momento in cui sorgeva l'obbligo degli Stati membri di negoziare, in particolare in relazione al significato dell'espressione "quando necessario". Nel nuovo contesto del Trattato di Lisbona, una problematica analoga si pone rispetto all'obbligo degli Stati membri di agire in forza del principio di leale cooperazione, rendendo necessario chiarire quando tale obbligo possa dirsi effettivamente attivato.

L'art. 115 TFUE attribuisce al Consiglio il potere di adottare direttive funzionali al corretto funzionamento del mercato interno, ambito nel quale rientra anche l'eliminazione della doppia imposizione, in quanto ostacolo alla piena integrazione economica. Tuttavia, tale competenza deve essere letta alla luce del principio di sussidiarietà sancito dall'art. 5, par. 3, TUE, che limita l'intervento dell'Unione ai casi in cui gli obiettivi perseguiti non possano essere adeguatamente realizzati dagli Stati membri.

Pertanto, in dottrina si è discusso se la competenza primaria in materia di abolizione della doppia imposizione spetti all'Unione europea o agli Stati membri. Una parte rilevante del dibattito si è concentrata sulla valutazione di quale livello di governo sia maggiormente in grado di affrontare in modo efficace il problema. In tale prospettiva, appare preferibile ritenere che delle soluzioni adottate a livello dell'Unione, attraverso misure di armonizzazione o di coordinamento, siano più idonee rispetto a degli interventi unilaterali o bilaterali degli Stati membri, spesso caratterizzati da una portata limitata²⁷.

Di conseguenza, l'Unione Europea deve essere considerata l'attore principale nell'eliminazione della doppia imposizione, invece, l'obbligo di intervenire degli Stati membri assume carattere sussidiario e si configura solo nel caso in cui l'Unione non abbia adottato, né stia per adottare, misure adeguate. Resta, tuttavia, incerto il momento preciso in cui tale obbligo secondario si attivi, poiché il principio di leale cooperazione non

²⁷ Nieminen, M., *Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon*, in "Bulletin for International Taxation", cit., 332.

fornisce criteri temporali chiari, né chiarisce quali iniziative dell'Unione siano sufficienti ad escludere l'intervento degli Stati membri. In assenza di indicazioni normative puntuali, si può concludere che gli Stati membri dispongano, nella pratica, di un ampio margine di discrezionalità nel valutare quando sia necessario intervenire per rimuovere eventuali situazioni di doppia imposizione²⁸.

Alla luce delle posizioni dottrinali esaminate, l'abrogazione dell'articolo 293 TCE appare avere avuto un impatto più simbolico che sostanziale. L'unico aspetto certamente positivo della sua abrogazione risiede nell'eliminazione dell'incertezza giuridica che tale articolo aveva progressivamente generato nel corso degli anni. La disposizione aveva, infatti, dato luogo a letture non uniformi e a significative difficoltà ermeneutiche, come emerso nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

La sua rimozione ha, pertanto, contribuito a chiarire il quadro normativo, restituendo maggiore coerenza sistematica all'assetto della disciplina, pur lasciando aperta la possibilità che ne derivasse un ampliamento del margine di intervento del diritto comunitario. Resta intatto, invece, il problema sistemico di fondo: l'assenza di criteri unionali di riparto della potestà impositiva, che impedisce alla Corte di Giustizia di fornire un rimedio effettivo contro la doppia imposizione. Questa constatazione rafforza l'esigenza di una maggiore armonizzazione sul piano sostanziale. Tuttavia, come constatato da Reimer²⁹, è molto difficile che avvenga un'armonizzazione in tal senso, in quanto le direttive europee in tema di imposte dirette richiedono l'unanimità.

Proprio per questo motivo, sarebbe necessaria un'armonizzazione almeno sul piano dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali, per permettere una risoluzione efficace delle controversie in materia di doppia imposizione. Ciò rappresenta il filo conduttore e l'obiettivo principale della presente trattazione, che verrà trattato nel terzo capitolo.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Reimer, E., *The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis*, in A. Rust (a cura di), *Double Taxation within the European Union*, Kluwer Law International BV, 2011, cit., 90.

Infatti, la tesi non si propone di affrontare in senso stretto il tema dell'armonizzazione della tassazione diretta nell'Unione Europea³⁰, ma intende, piuttosto, mettere in luce come l'assenza di un quadro armonizzato generi una molteplicità di controversie fiscali transfrontaliere. Tale frammentazione normativa rende necessario lo sviluppo di meccanismi sovranazionali efficaci di risoluzione delle controversie, capaci di garantire una gestione rapida, coerente e sistematica dei conflitti derivanti dall'interazione tra ordinamenti tributari eterogenei.

2.2 Cooperazione amministrativa in materia fiscale: il fondamentale ruolo dello scambio di informazioni

In base al principio della tassazione su base mondiale (*worldwide taxation principle*), ciascuno Stato esercita il proprio potere impositivo sui redditi dei residenti indipendentemente dal luogo in cui vengono prodotti. Tuttavia, tale criterio si confronta con il principio della territorialità formale, in forza del quale l'esercizio dei poteri amministrativi e ispettivi delle autorità fiscali è limitato al territorio nazionale. Ne consegue che gli Stati non dispongono del potere di effettuare accertamenti fiscali al di fuori dei propri confini, né possono imporre agli altri Stati l'obbligo di trasmettere informazioni rilevanti ai fini impositivi. Da questa impostazione deriva un'evidente tensione tra l'ampiezza della pretesa impositiva, fondata sul criterio della tassazione mondiale, e i limiti territoriali entro i quali essa può essere concretamente esercitata.

Questa criticità risulta ulteriormente accentuata nel contesto economico contemporaneo, caratterizzato da una crescente mobilità dei contribuenti, dall'elevata volatilità dei capitali e dalla progressiva internazionalizzazione delle operazioni economiche e finanziarie. Infatti, la globalizzazione dei mercati e degli strumenti finanziari ha ampliato le possibilità di dislocazione dei redditi e delle basi imponibili, rendendo sempre più

³⁰ In tale ambito permane una competenza quasi esclusivamente nazionale e un'integrazione ancora minimale.

complesso per le singole amministrazioni fiscali procedere a un corretto accertamento delle imposte in assenza di informazioni provenienti da altri ordinamenti³¹.

L'esigenza di tutelare le entrate erariali, messe a rischio dalla crescente attenzione dei contribuenti alle opportunità di sfruttamento delle differenze tra i vari sistemi fiscali nazionali, ha favorito un progressivo rafforzamento delle forme di collaborazione tra Stati.

Negli anni si è assistito a uno sviluppo della cooperazione amministrativa tributaria in ambito internazionale e, in particolare, comunitario, intesa come l'insieme delle attività amministrative svolte, di regola su base reciproca, dalle autorità fiscali di diversi Stati, al fine di consentire a ciascuno di perseguire i propri obiettivi impositivi. Essa consiste principalmente nello scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali, strumento essenziale per garantire l'effettiva applicazione delle norme in materia di controllo, accertamento e riscossione dei tributi, attraverso l'acquisizione di dati ed elementi idonei a costituire un solido impianto probatorio³².

L'intensificazione dello scambio di informazioni si configura, in tal senso, come uno strumento imprescindibile per promuovere la *tax compliance* e contrastare fenomeni di elusione ed evasione fiscale in un contesto economico globalizzato³³.

In questo quadro, l'articolo 26 del Modello di Convenzione dell'OCSE riveste un ruolo centrale nel diritto tributario internazionale, disciplinando i meccanismi dello scambio di informazioni tra gli Stati e fissando uno standard condiviso a livello internazionale. Sin dalla sua introduzione nel 1963, tale disposizione ha costituito il fondamento giuridico delle diverse modalità di cooperazione amministrativa in ambito informativo, rappresentando un riferimento essenziale per la conclusione delle convenzioni contro le

³¹ Cfr. Tanzi, V., Zee, H., *Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange*, in "Intertax", 28, n. 2, (2000), p. 63: "In a world of globally integrated financial markets and high capital mobility, the effective taxation of cross-border flows of income from capital has become increasingly problematic".

³² Cfr. Seer, R., Gabert, I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in "Bulletin for International Taxation", 65 (2011), p. 97, gli autori sostengono: "In order to overcome the conflict between material universality and formal territoriality, it is necessary to expand the scope of the exchange of information with regard to tax matters".

³³ Lo scambio di informazioni ricopre oggi un ruolo fondamentale nella cooperazione internazionale a tal punto che l'OCSE e la Commissione Europea includono tra le caratteristiche dei paradisi fiscali l'assenza di un effettivo scambio di informazioni.

doppie imposizioni. Infatti, lo scambio di informazioni rappresenta uno strumento indispensabile per garantire l'effettiva applicazione di tali convenzioni³⁴.

2.2.1 Cenni sulla disciplina a livello internazionale

L'articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE costituisce il fondamento giuridico dello scambio di informazioni in ambito fiscale tra Stati contraenti. Esso prevede due distinte tipologie di scambio di informazioni: da un lato, la c.d. *minor information clause*, funzionale all'attuazione e alla corretta applicazione delle disposizioni convenzionali; dall'altro, la *major information clause*, che opera indipendentemente dalle finalità del trattato e consente agli Stati contraenti di scambiare informazioni rilevanti ai fini dell'amministrazione e dell'applicazione delle rispettive legislazioni tributarie interne³⁵.

In base a tale disposizione, le autorità competenti sono tenute a fornire, su richiesta, tutte le informazioni che siano "prevedibilmente rilevanti" (*foreseeably relevant*) per una procedura di accertamento o riscossione dello Stato richiedente. Il requisito della *foreseeable relevance*, che ha sostituito il precedente criterio della necessità, rappresenta il presupposto centrale dello scambio e mira a bilanciare l'effettività della cooperazione amministrativa con l'esigenza di prevenire richieste indiscriminate o meramente esplorative (*fishing expeditions*), pur non richiedendo che l'utilità dell'informazione sia dimostrata in modo definitivo al momento della richiesta. In tale quadro si collocano anche le c.d. *group requests*, mediante le quali uno Stato richiedente può domandare informazioni relative a una pluralità indeterminata di contribuenti appartenenti a un gruppo definito in via astratta, purché la richiesta sia adeguatamente circostanziata e fondata su elementi fattuali sufficienti a soddisfare il requisito della rilevanza prevedibile. Questo tipo di richieste risultano particolarmente efficaci nel contrasto all'evasione fiscale realizzata attraverso strutture finanziarie offshore³⁶.

³⁴ Reimer, E., Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5^a ed., Wolters Kluwer, 2022.

³⁵ Seer, R., Kargitta, S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, capitolo 23; Seer, R., *Overview of Legislation Practices regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, Studio per il Parlamento Europeo, Policy Department A, Bruxelles, 2015.

³⁶ Le strutture finanziarie offshore designano entità societarie, trust o conti correnti costituiti in giurisdizioni a bassa fiscalità (c.d. *tax havens* o paradisi fiscali), caratterizzate da elevati standard di riservatezza bancaria, assenza di substance requirements e regimi di tassazione privilegiati, strumentalmente utilizzate

Lo scambio di informazioni previsto dall'articolo 26 non è limitato né dal campo soggettivo, né da quello oggettivo della convenzione: le informazioni richieste possono riguardare soggetti non residenti negli Stati contraenti e imposte diverse da quelle espressamente contemplate dal Trattato. Sebbene il testo dell'articolo 26 faccia espresso riferimento allo scambio di informazioni su richiesta, il Commentario OCSE ammette che la disposizione possa costituire la base giuridica anche per forme di scambio spontaneo e automatico. Tuttavia, in assenza di una previsione convenzionale espressa, tali modalità restano affidate alla volontà delle parti e, nella prassi dei trattati bilaterali, hanno trovato applicazione in misura limitata.

In via generale, la corretta applicazione dell'articolo 26 del Modello OCSE impone allo Stato destinatario della richiesta di attenersi ai criteri interpretativi stabiliti dalla convenzione, prescindendo dalle disposizioni del proprio ordinamento interno. Nella prassi, tuttavia, tale autonomia ha avuto per lungo tempo un'efficacia limitata, come dimostrato dai lavori di *peer review* condotti dal *Global Forum*³⁷. In particolare, le restrizioni previste dalle normative nazionali in materia di accesso alle informazioni hanno spesso inciso negativamente sull'operatività della disposizione, determinandone in alcuni casi l'esclusione dalle convenzioni bilaterali e, in altri, la sua mancata attuazione.

L'evoluzione dello standard internazionale in materia di trasparenza fiscale, accelerata dalla pressione esercitata dall'OCSE nei confronti degli Stati qualificati come “paradisi

per occultare redditi, patrimoni o flussi transfrontalieri non dichiarati nelle giurisdizioni di residenza fiscale. Le *group requests* ex art. 26 Modello OCSE si rivelano particolarmente efficaci nel contrastarle, consentendo accertamenti sistematici su categorie omogenee di contribuenti senza necessità di identificazione nominativa *ex ante*.

³⁷ Il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* è un organismo multilaterale istituito in ambito OCSE, al quale partecipano attualmente oltre 170 giurisdizioni, con il compito di promuovere e monitorare l'effettiva attuazione degli standard internazionali in materia di trasparenza fiscale e scambio di informazioni a fini tributari. In particolare, il *Global Forum* conduce periodicamente *peer review* volte a valutare il grado di conformità degli ordinamenti nazionali agli standard sullo scambio di informazioni, individuando eventuali criticità normative o operative e formulando raccomandazioni volte a rafforzare l'effettività della cooperazione amministrativa internazionale.

fiscali”³⁸, ha condotto alla diffusione dei *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, una tipologia di accordi conclusi anche in assenza di una convenzione fiscale bilaterale³⁹.

Tale modello autonomo di accordo per lo scambio di informazioni in materia fiscale, adottato dall’OCSE nel 2002, riproduce, sotto il profilo funzionale, il meccanismo già previsto dall’articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE, ma si caratterizza per alcune rilevanti innovazioni. In particolare, oltre a configurarsi come un accordo bilaterale destinato soprattutto ai rapporti tra gli Stati membri dell’OCSE e le giurisdizioni a fiscalità privilegiata, il *Tax Information Exchange Agreement* sanciva il superamento del segreto bancario⁴⁰ quale motivo legittimo per rifiutare la comunicazione di informazioni di natura tributaria⁴¹.

Le disposizioni dei TIEAs sono state successivamente elevate a standard internazionale, noto come *OECD Standard on Exchange of Information*, in base al quale gli Stati aderenti sono tenuti a garantire un effettivo scambio di informazioni su richiesta in tutte le materie fiscali, senza poter opporre né l’assenza di un interesse fiscale interno, né il segreto bancario a fini tributari. In coerenza con tale evoluzione, nel 2005 l’articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE è stato modificato al fine di allinearsi pienamente alle previsioni dei *Tax Information Exchange Agreements*, segnando, sul piano normativo, il definitivo superamento del segreto bancario nel contesto della cooperazione fiscale internazionale.

³⁸ L’OCSE non usa una definizione “codificata” unica di paradiso fiscale, ma nel rapporto “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” del 1998, indica dei criteri per individuare le giurisdizioni che svolgono un ruolo di *tax havens* o che offrono regimi di concorrenza fiscale dannosa.

La Commissione Europea ha definito i paradisi fiscali come quelle «giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un’imposta minima sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro Paese di residenza».

³⁹ Seer, R. *Overview of Legislation Practices regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, Studio per il Parlamento europeo, Policy Department A, Bruxelles, 2015, pp. 12-13.

⁴⁰ Cfr. Anamourlis, T., Nethercott, L., *An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy*, in “*Bulletin for International Taxation*”, 63, (2009), p. 616, nel quale gli autori definiscono il segreto bancario: “... a legal principle under which a bank is allowed to protect personal information regarding its customers through the use of numbered bank accounts or otherwise”.

⁴¹ Stewart, M., *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*, in “*World Tax Journal*”, 4, (2012), pp. 161-163.

Tuttavia, l'attuazione pratica del modello dei TIEAs ha incontrato inizialmente notevoli difficoltà. Nei primi anni successivi alla sua adozione, il numero di accordi conclusi risultava estremamente limitato, circostanza che ne riduceva l'effettiva incisività. Una svolta significativa si è registrata nel 2009, quando l'OCSE ha reso pubblica una classificazione degli Stati in base al loro livello di conformità allo standard sullo scambio di informazioni. In particolare, l'OCSE ha pubblicato una lista di giurisdizioni "non cooperative" (più comunemente nota come "lista nera"), tenute a uniformarsi agli standard nel minor tempo possibile⁴². Nonostante le critiche suscitate da tale iniziativa, la strategia di pressione reputazionale si è dimostrata efficace, determinando un rapido e consistente aumento del numero di *Tax Information Exchange Agreements* conclusi negli anni immediatamente successivi⁴³.

Osservando la disciplina dello scambio di informazioni attuata tramite l'art. 26 del Modello OCSE e quella prevista dagli strumenti normativi dell'UE, che analizzeremo di seguito, non emergono, nel corso degli anni, particolari differenze né sul piano fattuali, né su quello giuridico, i due sistemi hanno sostanzialmente proceduto di pari passo. Lo stesso commentario OCSE all'art. 26⁴⁴ è fonte di interpretazione di alcune categorie giuridiche, come il segreto commerciale, professionale e industriale, categorie presenti anche nella fonte normativa europea dello scambio di informazioni, la cui applicazione prende le mosse dall'interpretazione fornita dal predetto commentario.

I principi che regolano lo scambio di informazioni non sono codificati esplicitamente. Nonostante ciò, nella pratica sono riconosciuti tre principi fondamentali che guidano la cooperazione tra autorità fiscali: il principio di reciprocità, di equivalenza e di sussidiarietà. In base al principio di reciprocità, lo scambio di informazioni fiscali è consentito soltanto in presenza di situazioni analoghe su basi qualitative equivalenti tra gli Stati coinvolti, senza essere subordinato a criteri meramente quantitativi. Lo Stato

⁴² Pankiv, M., *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, in Günther, O. C., Tuchler, N. (a cura di), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna, Linde Verlag, 2013.

⁴³ Seer, R., Kargitta, S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), *in Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, capitolo 23.

⁴⁴ Secondo il paragrafo 9 del Commentario al Modello OCSE sono previste tre modalità di scambio delle informazioni: su richiesta; spontaneo e automatico. Tali modalità verranno analizzate nel dettaglio con riferimento alla normativa europea.

richiesto non è obbligato a compiere azioni contrarie alle normative o alle prassi dello Stato richiedente, evitando così obblighi asimmetrici nello scambio bilaterale. Il principio di equivalenza sancisce, invece, che le autorità destinatarie delle richieste devono gestire i casi transfrontalieri con lo stesso rigore applicato ai procedimenti interni. Ciò implica il rispetto delle proprie leggi nazionali, ma anche l'impiego di risorse investigative comparabili a quelle usate per i controlli domestici. Infine, il principio di sussidiarietà implica che l'autorità richiedente ha il dovere preliminare di sfruttare tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio prima di attivare la cooperazione estera. Tale approccio garantisce proporzionalità, limitando l'intervento dello Stato estero a situazioni in cui le informazioni non sono ottenibili localmente, nel rispetto della giurisdizione sul contribuente residente⁴⁵.

2.2.2 Dalla doppia imposizione alla cooperazione amministrativa: l'evoluzione del modello europeo

Il problema della doppia imposizione nel contesto del mercato interno mette in luce, in maniera particolarmente evidente, i limiti strutturali di un sistema fiscale europeo ancora fondato su ordinamenti nazionali autonomi e su una sostanziale assenza di armonizzazione delle imposte dirette. In un simile contesto, la coesistenza di criteri impositivi differenti e la frammentazione delle competenze fiscali tra gli Stati membri non solo generano conflitti di imposizione, ma rendono altresì complessa la prevenzione e la risoluzione delle controversie fiscali di natura transfrontaliera.

A fronte di tali criticità, l'Unione Europea ha progressivamente riconosciuto come l'effettività dell'imposizione e la tutela del corretto funzionamento del mercato interno non possano essere perseguite esclusivamente attraverso strumenti di coordinamento sostanziale o mediante meccanismi convenzionali di eliminazione della doppia imposizione. In assenza di un patrimonio informativo condiviso e affidabile, infatti, anche le soluzioni giuridiche più avanzate rischiano di rimanere inefficaci o di essere applicate in modo disomogeneo.

⁴⁵ Come vedremo analizzando la disciplina europea, nell'art. 17 della Direttiva 2011/16/UE vengono codificati i principi di sussidiarietà e reciprocità dello scambio di informazioni.

In questo scenario, la cooperazione amministrativa in materia fiscale assume un ruolo centrale, configurandosi come risposta funzionale alle asimmetrie informative derivanti dalla mobilità transfrontaliera dei redditi e dei contribuenti. In particolare, lo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali emerge come strumento imprescindibile per consentire agli Stati membri di esercitare in modo effettivo le proprie potestà impositive, pur nel rispetto del principio di sovranità fiscale e dei limiti territoriali dell'azione amministrativa. Proprio lo sviluppo di meccanismi strutturati di cooperazione informativa rappresenta, dunque, il presupposto operativo attraverso cui l'Unione tenta di mitigare gli effetti distorsivi della doppia imposizione e di porre le basi per una più coerente integrazione fiscale.

In tale prospettiva, gli Stati membri dell'Unione Europea, al fine di tutelare l'equilibrio del mercato interno e di rafforzare l'efficacia del contrasto alla frode fiscale, hanno progressivamente adottato misure di cooperazione amministrativa in ambito tributario a livello comunitario. Dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il dibattito sulla "questione amministrativa" nell'Unione Europea ha subito una svolta decisiva. La cooperazione amministrativa è diventata lo strumento principale per il perfezionamento e l'attuazione delle politiche sovranazionali, compresa quella fiscale⁴⁶.

Il punto di partenza di questa profonda trasformazione del sistema amministrativo-finanziario europeo è da ricondurre ad alcune novità introdotte dal menzionato Trattato. In particolare, l'art. 6 del TFUE ha previsto una nuova competenza dell'Unione per quanto riguarda il sostegno, il coordinamento e il completamento dell'azione degli Stati nel settore della cooperazione amministrativa⁴⁷. Inoltre, l'art. 197 par. 1 del TFUE ha sancito il nuovo principio secondo cui l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da

⁴⁶ Saponaro, F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive*, in "Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)", 11, n. 1, (2019), pp. 1–12.

⁴⁷ In base al principio di attribuzione di cui all'art. 5 TUE, l'Unione Europea può esercitare competenze solo nei limiti di quanto espressamente conferitole dai Trattati. In ambito fiscale, la competenza dell'Unione non assume carattere generale, ma si configura prevalentemente come competenza concorrente (sebbene non espressamente elencata all'art.2 TFUE) ai sensi dell'art. 4 TFUE, esercitabile in funzione del ravvicinamento o dell'armonizzazione delle discipline nazionali, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità. Fanno eccezione i settori riservati alla competenza esclusiva dell'Unione, tra cui rientra l'unione doganale (art. 3, par. 1, lett. a), TFUE), nei quali è precluso qualsiasi intervento normativo degli Stati membri. Al di fuori di tali ambiti, gli Stati conservano la propria competenza fiscale nella misura in cui l'Unione non abbia esercitato la propria o abbia deciso di cessarne l'esercizio.

parte degli Stati membri, essendo essenziale per il buon funzionamento della stessa, deve essere considerato una “questione di interesse comune”. Tale principio, interpretato alla luce della nuova competenza dell’UE ex art. 6 TFUE, sancisce il definitivo superamento del principio dell’autonomia amministrativa degli Stati membri⁴⁸.

L’articolo 197, paragrafo 2, del TFUE chiarisce, inoltre, che l’Unione può intervenire a supporto degli Stati membri nel rafforzamento della loro capacità amministrativa necessaria per garantire l’effettiva attuazione del diritto dell’Unione. A tal fine, il Trattato include, a titolo esemplificativo, misure quali la promozione dello scambio di informazioni e di funzionari pubblici, nonché il sostegno a iniziative di formazione. Tali interventi possono essere adottati attraverso atti normativi del Consiglio e del Parlamento europeo.

Nonostante il principio della cooperazione fiscale non venga esplicitamente codificato nel Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea, il processo di integrazione europea in materia tributaria ha evidenziato come, a partire dall’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il ruolo delle istituzioni sovranazionali nelle questioni attinenti all’attuazione amministrativa dell’imposizione si sia progressivamente rafforzato. Tale evoluzione si è realizzata soprattutto attraverso la promozione di strumenti di cooperazione tra gli Stati membri, definiti e coordinati a livello unionale, con l’obiettivo di rendere l’azione di contrasto alla frode fiscale più omogenea ed efficace⁴⁹.

Occorre adesso esaminare il quadro evolutivo della cooperazione amministrativa tributaria nell’Unione Europea.

Nel contesto dell’integrazione europea, la crescente interconnessione dei mercati e la libertà di circolazione di capitali, persone e servizi hanno evidenziato l’inadeguatezza di strumenti di controllo fiscale fondati esclusivamente su meccanismi di cooperazione bilaterale. In particolare, il persistente vincolo della territorialità formale dell’azione amministrativa degli Stati membri ha inciso negativamente sulla capacità di intercettare

⁴⁸ *Ibidem*, p. 7.

⁴⁹ *Ibidem* p. 16: “La cooperazione amministrativa in materia fiscale è lo strumento che più di altri permette il contemperamento tra il mantenimento delle diversità e dei particolarismi nazionali e l’esigenza di pervenire ad una azione coordinatamente unitaria ed incisiva, attraverso la regolazione europea, in grado di risolvere problemi di rilevanza comune o generale”.

fenomeni impositivi transfrontalieri, generando asimmetrie informative suscettibili di tradursi non solo in una perdita di gettito, ma anche in distorsioni concorrenziali all'interno del mercato interno.

A differenza dei modelli di cooperazione internazionale di matrice convenzionale, fondati su obblighi prevalentemente bilaterali, l'Unione Europea ha progressivamente costruito un sistema di cooperazione amministrativa inserito in un quadro normativo sovranazionale, caratterizzato da regole uniformi e da un elevato grado di integrazione tra le amministrazioni fiscali nazionali.

Il percorso normativo verso una maggiore trasparenza ha avuto inizio con la risoluzione del Comitato dei Ministri del 10 febbraio 1975, che sollecitava interventi coordinati contro l'evasione e l'elusione fiscale internazionale. Questo impulso ha portato alla storica Direttiva del 1977 sull'assistenza reciproca⁵⁰, primo vero pilastro della cooperazione comunitaria in materia di imposte dirette. Tuttavia, l'accelerazione della globalizzazione economica ha reso necessaria un'evoluzione del quadro giuridico, culminato nell'adozione della Direttiva 2011/16/UE (DAC) il 15 febbraio 2011⁵¹. Questo provvedimento, recepito dagli Stati membri entro il 1° gennaio 2013, ha ridefinito gli standard minimi di cooperazione, introducendo regole e principi comuni volti a rafforzare l'interazione tra le amministrazioni finanziarie.

Le disposizioni della Direttiva 2011/16/UE hanno posto le basi per lo scambio di informazioni, ma nel tempo sono intervenute modifiche successive (DAC 2-8) che hanno ampliato e aggiornato l'ambito oggettivo e le modalità operative, in linea con l'evoluzione dei mercati e delle esigenze di trasparenza fiscale.

2.2.3 Tipologie di scambio di informazioni

Per tradurre in pratica questi obiettivi di coordinamento e trasparenza, il principale strumento utilizzato dall'Unione Europea si concretizza nello scambio di informazioni fiscali. Tale scambio costituisce il meccanismo operativo attraverso cui le autorità fiscali

⁵⁰ Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa all'assistenza amministrativa tra le autorità giudiziarie dei singoli Stati membri in materia fiscale.

⁵¹ Direttiva 2011/16/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità e che abroga la direttiva 77/799/CEE (DAC).

creano un patrimonio informativo adeguato e condiviso, ottenendo i dati necessari a garantire l'effettiva applicazione della normativa tributaria e la tutela del mercato interno.

Lo scambio di informazioni si realizza principalmente attraverso tre modalità distinte, ciascuna caratterizzata da criteri di funzionamento, finalità e portata differenti: lo scambio su richiesta, lo scambio spontaneo e lo scambio automatico di informazioni. Vediamo nel dettaglio le caratteristiche operative, il quadro normativo europeo di riferimento e le finalità di ciascuna di queste tre forme di cooperazione amministrativa.

2.2.3.1 Lo scambio di informazioni su richiesta

Lo scambio di informazioni su richiesta (*Exchange of Information upon Request* o *EOIR*) si realizza quando l'autorità competente di uno Stato richiede a un altro Stato informazioni puntuali riferite a un caso specifico. Tali informazioni sono generalmente funzionali allo svolgimento di attività di controllo, accertamento o indagine relative alla posizione fiscale di un determinato contribuente per specifici periodi d'imposta. L'autorità richiesta è tenuta a fornire i dati di cui è già in possesso o, qualora necessario, a reperirli mediante l'attivazione dei propri poteri istruttori, operando esclusivamente nel rispetto della normativa interna. In questo senso, lo scambio di informazioni su richiesta si configura come una forma di scambio "passivo", poiché lo Stato richiedente non esercita alcuna influenza sulle modalità con cui lo Stato richiesto acquisisce le informazioni.

Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della Direttiva 2011/16/UE, presupposto essenziale per la trasmissione delle informazioni è che esse risultino prevedibilmente rilevanti (*foreseeably relevant*) ai fini dell'applicazione del diritto tributario dello Stato richiedente. Tale criterio, valutato dall'autorità richiesta secondo una prospettiva *ex ante*, non richiede la dimostrazione dell'effettiva esistenza di una pretesa fiscale, ma si fonda sulla ragionevole possibilità che le informazioni possano risultare utili nel procedimento tributario. La clausola della rilevanza prevedibile svolge inoltre una funzione di garanzia, in quanto mira a evitare richieste generiche o indiscriminate prive di una concreta giustificazione, le cosiddette "*fishing expeditions*". Al contempo, si presume che lo Stato

richiedente abbia già esaurito i propri strumenti investigativi prima di ricorrere alla cooperazione internazionale, in ossequio al principio di sussidiarietà⁵².

La disciplina dello scambio di informazioni su richiesta è ulteriormente dettagliata dall'articolo 5 della Direttiva 2011/16/UE, che impone all'autorità richiesta di trattare le domande di cooperazione con lo stesso livello di diligenza riservato ai procedimenti fiscali interni. A tal fine, le richieste devono essere presentate mediante un modulo standardizzato, contenente informazioni essenziali quali l'identità del soggetto oggetto di indagine e la finalità fiscale perseguita, nonché, ove disponibili, ulteriori elementi utili a facilitare la raccolta dei dati. L'adozione di formati uniformi e l'utilizzo della *Common Communication Network (CCN)*⁵³ contribuiscono a rendere lo scambio di informazioni più rapido ed efficiente, superando anche potenziali ostacoli di natura linguistica, poiché le richieste possono essere redatte nella lingua concordata tra le autorità cooperanti. Le informazioni richieste devono, infine, essere trasmesse nel più breve tempo possibile e, comunque, entro il termine massimo di sei mesi dalla ricezione della richiesta, garantendo così l'effettività della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri.

2.2.3.2 Lo scambio spontaneo di informazioni

Lo scambio spontaneo di informazioni (*Spontaneous Exchange of Information* o *SEOI*) consiste nella trasmissione, da parte dell'autorità fiscale di uno Stato, di informazioni riferite a un singolo caso a un altro Stato, in assenza di una richiesta preventiva, qualora tali informazioni risultino prevedibilmente rilevanti per quest'ultimo. Come sottolineato dall'OCSE, questa forma di cooperazione si fonda sulla partecipazione attiva delle autorità fiscali nazionali e sulla loro capacità di individuare situazioni potenzialmente rilevanti per l'imposizione in un'altra giurisdizione. Lo scambio spontaneo assume particolare rilievo nei casi in cui la comunicazione delle informazioni possa prevenire una perdita di gettito fiscale o consentire l'emersione di elementi che difficilmente lo Stato

⁵² Gabert, I., *Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in "European Taxation", 51, n. 8, (2011), pp. 342–346.

⁵³ La *Common Communication Network* è una rete informatica dell'Unione Europea finalizzata a supportare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, che consente lo scambio elettronico sicuro di informazioni tra le autorità competenti, in particolare in materia fiscale.

destinatario sarebbe in grado di individuare autonomamente, configurandosi così come uno strumento efficace di contrasto all'evasione e alla frode fiscale.

La disciplina dello scambio spontaneo di informazioni è contenuta nell'articolo 9 della Direttiva 2011/16/UE, che individua specifiche circostanze in cui l'autorità competente di uno Stato membro è tenuta a trasmettere informazioni a un altro Stato membro, senza previa richiesta. Tali ipotesi ricorrono, in particolare, quando vi siano indizi di una possibile perdita di gettito fiscale in un altro Stato, quando un contribuente benefici di agevolazioni fiscali suscettibili di produrre effetti impositivi in un'altra giurisdizione, quando operazioni transfrontaliere siano strutturate in modo da generare risparmi d'imposta, ovvero quando si sospettino trasferimenti artificiali di utili all'interno di gruppi di imprese⁵⁴.

La portata dello scambio spontaneo risulta comunque ampliata dall'articolo 9, paragrafo 2, della Direttiva 2011/16/UE, il quale consente alle autorità competenti di comunicare spontaneamente qualsiasi informazione che possa rivelarsi utile per l'imposizione in un altro Stato membro. In tale quadro, la decisione circa la trasmissione delle informazioni spetta all'ufficio centrale di collegamento, che opera secondo il proprio prudente apprezzamento, sulla base di elementi concreti idonei a giustificare la presunzione di utilità delle informazioni trasmesse.

Al fine di garantire l'effettività dello strumento, l'articolo 10 della direttiva stabilisce, infine, un termine temporale per la comunicazione delle informazioni spontanee, prevedendo che esse siano trasmesse nel più breve tempo possibile e, in ogni caso, entro un mese dal momento in cui diventano disponibili. Tale previsione contribuisce ad accrescere la tempestività e l'efficienza dello scambio spontaneo di informazioni, rafforzandone il ruolo all'interno del sistema europeo di cooperazione amministrativa.

⁵⁴ Seer, R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in "EC Tax Review", 22, (2013), pp. 66-77; Seer, R., Gabert, I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in "Bulletin for International Taxation", 65, (2011), p. 94.

2.2.3.3 Lo scambio automatico di informazioni

Lo scambio automatico di informazioni si caratterizza per la trasmissione sistematica e periodica di dati relativi ai contribuenti tra diversi Stati, riguardanti specifiche categorie di reddito e capitale, senza necessità di una richiesta formale. A differenza dello scambio spontaneo, non si riferisce a singoli casi, ma a categorie predeterminate di informazioni che vengono comunicate automaticamente a intervalli regolari. In base all'articolo 3, paragrafo 9, della Direttiva UE sulla cooperazione amministrativa, lo scambio automatico viene definito come «la comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti».

Questa modalità costituisce uno strumento efficace di gestione del rischio transfrontaliero, in quanto permette agli Stati membri di confrontare i dati ricevuti con quelli dichiarati dai contribuenti. La forma più efficiente consiste nella ricezione delle informazioni in formato digitale, così da consentirne l'integrazione nei database fiscali nazionali, la rapida trasmissione agli uffici locali e il confronto automatizzato con i dati già disponibili.

Gli Stati membri devono garantire che le informazioni trasmesse tramite lo scambio automatico siano effettivamente rilevanti per il controllo fiscale e non semplici adempimenti formali. In tal senso, l'articolo 8, paragrafo 3, consente a un'autorità competente di segnalare all'autorità di un altro Stato la volontà di non ricevere informazioni su determinate categorie di reddito o capitale, oppure su importi inferiori a una soglia prestabilita. Tale meccanismo risulta funzionale a garantire un'effettiva analisi dei dati da parte dei sistemi nazionali di gestione del rischio, scongiurando l'accumulo di ingenti volumi di dati non elaborati⁵⁵.

Infine, l'articolo 8, paragrafo 6, stabilisce che lo scambio automatico debba avvenire regolarmente, almeno una volta l'anno, entro sei mesi dalla chiusura del periodo d'imposta in cui le informazioni sono state rese disponibili. La direttiva prevede, inoltre, strumenti di valutazione periodica da parte degli Stati membri e della Commissione

⁵⁵ Seer, R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, cit., p. 71; Seer, R., Kargitta, S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, capitolo 23, p. 506.

europea, con l'obiettivo di rafforzare e migliorare continuamente l'efficacia dello scambio automatico di informazioni nell'Unione Europea⁵⁶.

Le diverse modalità di scambio di informazioni fiscali che abbiamo analizzato svolgono funzioni complementari all'interno della cooperazione internazionale, senza che sia possibile stabilire una gerarchia tra di esse. Ciascun tipo di informazione risponde a esigenze specifiche: le richieste di informazioni e le comunicazioni spontanee sono più mirate e finalizzate alla riduzione di rischi concreti, mentre lo scambio automatico è volto alla gestione di rischi più astratti e ha una funzione prettamente preventiva⁵⁷.

Una differenza tra queste modalità risiede anche nel grado di iniziativa richiesto: mentre lo scambio su richiesta è promosso dallo Stato interessato, che interpella l'autorità estera per ottenere specifici dati; lo scambio spontaneo e quello automatico implicano un intervento proattivo dello Stato fornitore, che deve anticipare quali informazioni possano essere rilevanti per altri Stati membri. In questo senso, un approccio proattivo e coordinato consente di elevare lo scambio di informazioni a uno strumento più efficace, in cui lo Stato fornitore supporta attivamente lo Stato ricevente.

2.2.3.4 I limiti previsti dalla DAC e dalle successive modifiche

I limiti dello scambio di informazioni sono regolati principalmente dall'articolo 17 della Direttiva 2011/16/UE. Le informazioni non devono essere fornite se lo Stato richiedente non ha esaurito tutte le possibilità di indagine a sua disposizione⁵⁸, oppure se la trasmissione violerebbe la normativa nazionale dello Stato richiesto. È inoltre richiesto il rispetto della reciprocità, secondo cui le informazioni scambiate devono essere comparabili sotto il profilo giuridico e funzionale, pur non richiedendo una simmetria quantitativa o contenutistica. La Direttiva tutela anche i segreti commerciali, industriali e professionali, consentendo di rifiutare la comunicazione di informazioni sensibili per

⁵⁶ Gabert, I., *Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in "European Taxation", 51, n. 8, (2011), p. 343.

⁵⁷ Seer, R., Gabert, I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in "Bulletin for International Taxation", 65, (2011), p. 97.

⁵⁸ Il requisito dell'esaurimento delle *ordinary administrative measures*, previsto dall'articolo 17 della Direttiva 2011/16/UE, non implica l'obbligo per lo Stato richiedente di esperire tutte le misure astrattamente disponibili nel proprio ordinamento, bensì solo quelle ordinarie e proporzionate nel caso concreto. In particolare, lo Stato richiesto non può subordinare la cooperazione all'adozione di misure che comportino oneri amministrativi eccessivi o sproporzionati rispetto allo scopo della richiesta.

prevenire attività di spionaggio economico o industriale, con l'obbligo di informare lo Stato richiedente dei motivi del rifiuto⁵⁹.

È opportuno distinguere tra le ipotesi in cui il rifiuto dello scambio è giustificato dalla necessità di tutelare interessi economici legittimi, come in questo caso, e quelle in cui esso si tradurrebbe in una protezione ingiustificata dell'opacità finanziaria, come nel caso dei segreti bancari. La disciplina unionale e gli standard internazionali ammettono limiti allo scambio di informazioni quando la loro divulgazione comporterebbe la rivelazione di segreti commerciali, industriali o professionali, intesi come informazioni di rilevante valore economico la cui indebita diffusione potrebbe arrecare un pregiudizio significativo all'impresa interessata. Tali forme di tutela si fondano sulla libertà di iniziativa economica e sulla protezione degli investimenti e dell'innovazione, riconosciute anche a livello di diritti fondamentali⁶⁰. Diversa è, invece, la posizione del segreto bancario, che non trova un analogo fondamento giuridico nello scambio di informazioni fiscali, poiché non è funzionale alla tutela dell'attività imprenditoriale in sé, ma piuttosto alla sottrazione di redditi all'imposizione, con effetti distorsivi sulla concorrenza e sul corretto funzionamento del mercato interno⁶¹.

Per questo, il suo superamento assume nello scambio automatico una dimensione non solo normativa, ma anche sostanziale. Già la Direttiva 2011/16/UE (DAC 1) escludeva, all'articolo 18, paragrafo 2, che gli Stati membri potessero rifiutare lo scambio di informazioni per il solo fatto che i dati fossero detenuti da un istituto bancario o finanziario, recependo nello spazio unionale lo standard OCSE di piena accessibilità alle informazioni bancarie ai fini fiscali.

⁵⁹ Seer, R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in "EC Tax Review", 22, (2013), p. 72.

⁶⁰ Tali segreti rientrano nella libertà di condurre un'attività economica (articolo 16 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, CDFUE) e sono protetti come proprietà intellettuale ai sensi dell'articolo 17 CDFUE.

⁶¹ Seer, R., Kargitta, S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, capitolo 23, pp. 504-505.

Con l'adozione del *Common Reporting Standard (CRS)*⁶² da parte dell'OCSE e la sua trasposizione nell'ordinamento europeo tramite la Direttiva 2014/107/UE (DAC 2), lo scambio automatico di informazioni viene esteso in via generalizzata ai conti finanziari detenuti da non residenti. In tal modo, le informazioni bancarie non sono più oggetto soltanto di richieste puntuali, ma confluiscono in flussi periodici e standardizzati di dati trasmessi annualmente tra le amministrazioni fiscali, segnando di fatto la fine del tradizionale “*bank secrecy*” nei rapporti tra Stati aderenti al *Common Reporting Standard* e alla DAC⁶³.

Le successive modifiche della DAC (DAC 3 - 8 e, da ultimo, DAC 9⁶⁴) non reintroducono spazi di tutela del segreto bancario a fini fiscali, ma rafforzano il paradigma della trasparenza finanziaria. In particolare, esse ampliano progressivamente l'ambito oggettivo dello scambio automatico (ad esempio, al *country-by-country reporting*⁶⁵ e, più recentemente, alle cripto-attività⁶⁶) e garantiscono alle amministrazioni fiscali degli Stati

⁶² Il *Common Reporting Standard (CRS)* è lo standard globale elaborato dall'OCSE nel 2014 per lo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali tra le amministrazioni di oltre 100 giurisdizioni partecipanti. Esso impone agli intermediari finanziari (banche, assicurazioni, fondi, ecc.) obblighi di adeguata verifica e comunicazione relativi ai conti detenuti da soggetti non residenti, consentendo alle autorità fiscali di ricevere annualmente dati su saldi e redditi finanziari esteri dei propri residenti, con l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale internazionale e l'uso di strutture offshore. Il CRS è attuato sulla base di strumenti giuridici internazionali, in particolare della Convenzione multilaterale OCSE/Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, nonché, nell'ordinamento dell'Unione europea, della Direttiva 2014/107/UE (DAC 2), che recepisce lo standard CRS nel diritto dell'Unione.

⁶³ Somare, M., Wöhrer, V., *Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency*, in “Intertax”, 43, n. 12, (2015), pp. 804–815.

⁶⁴ Direttiva (UE) 2025/872 del Consiglio, del 14 aprile 2025, recante modifica della direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (c.d. DAC 9), in tema di scambio automatico di informazioni relative alla top-up tax ai fini dell'imposizione minima effettiva dei gruppi di grandi dimensioni, in GUUE L, 6 maggio 2025.

⁶⁵ Il *country-by-country reporting (CbCR)*, introdotto dall'Azione 13 BEPS e recepito dalla Direttiva (UE) 2016/881 (DAC 4), impone ai grandi gruppi multinazionali di trasmettere annualmente all'amministrazione fiscale della capogruppo un prospetto con i principali dati economico-fiscali ripartiti per giurisdizione. Tale report è poi oggetto di scambio automatico di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri, che lo utilizzano principalmente per l'analisi del rischio di pianificazione fiscale aggressiva (cfr. Seer, R., *The Limitation of Tax Transparency of Multinational Companies*, in C. Jimenez, C. Novoa e J. Fernandez (a cura di), *New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe*, ICDT, 2017, pp. 1131–1142).

⁶⁶ Le cripto-attività sono state incluse nell'ambito dello scambio automatico di informazioni con la Direttiva (UE) 2023/2226 del Consiglio, del 17 ottobre 2023 (c.d. DAC 8), che modifica la Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda la cooperazione amministrativa nel settore fiscale e introduce obblighi di comunicazione a carico dei fornitori di servizi su cripto-attività.

membri dell'Unione l'accesso anche alle informazioni raccolte per finalità antiriciclaggio⁶⁷.

Affinché tali strumenti dispieghino una reale efficacia, tuttavia, è necessario che le informazioni trasmesse, in particolare quelle oggetto di scambio automatico, non si esauriscano nell'adempimento di un obbligo meramente formale⁶⁸, ma siano effettivamente elaborate e integrate nei sistemi nazionali di controllo, nel rispetto dei principi di reciprocità, equivalenza e sussidiarietà. Solo in questo modo lo scambio di informazioni assume una reale efficacia nel contrasto alla doppia imposizione, all'evasione e alla frode fiscale, favorendo la cooperazione e la trasparenza all'interno dell'Unione.

In un contesto in cui l'Unione Europea non ha ancora realizzato un'armonizzazione sostanziale delle imposte dirette, lo scambio di informazioni assume, pertanto, una funzione che va oltre la dimensione operativa dell'accertamento. Esso rappresenta un elemento strutturale dell'integrazione amministrativa europea, indispensabile per garantire il corretto funzionamento del mercato interno. L'importanza dello scambio di informazioni emerge, dunque, non solo come strumento operativo di contrasto alla frode fiscale, ma come tassello necessario di un più ampio processo di integrazione, destinato a rafforzare la fiducia reciproca tra le autorità nazionali, quale presupposto essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno.

2.2.4 Cenni sulla Convenzione congiunta Consiglio d'Europa/OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale

Ancor prima dell'adozione dei TIEAs, il Consiglio congiunto del Consiglio d'Europa e dell'OCSE aveva adottato un approccio multilaterale alla cooperazione fiscale, sottoscrivendo il 25 gennaio 1988 la Convenzione sulla reciproca assistenza

⁶⁷ L'accesso delle amministrazioni fiscali alle informazioni raccolte ai fini della prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo è stato espressamente previsto dalla Direttiva (UE) 2016/2258 (cd. DAC 5), che modifica la Direttiva 2011/16/UE per garantire alle autorità fiscali l'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva e ai dati raccolti nell'ambito degli obblighi antiriciclaggio in applicazione della normativa antiriciclaggio dell'Unione (in particolare, Direttiva (UE) 2015/849 e successive modifiche).

⁶⁸ Cfr. Seer, R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in "EC Tax Review", cit., p. 71: "*Member States should take care that they use the automatic exchange to transmit relevant information to another Member State and not just to 'produce paper'*".

amministrativa in materia fiscale, nota come “Convenzione congiunta” (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* o *MAAC*)⁶⁹. La Convenzione, concepita per completare la rete di strumenti bilaterali e multilaterali sullo scambio internazionale di informazioni fiscali, prevedeva già strumenti avanzati per l’epoca, quali lo scambio di informazioni su richiesta, spontaneo e automatico, le verifiche simultanee⁷⁰, gli accertamenti fiscali all’estero e l’assistenza reciproca nella riscossione dei crediti tributari.

Nonostante l’ampiezza degli strumenti previsti, nei primi vent’anni dalla sua sottoscrizione, la Convenzione entrò in vigore solo per dieci Stati, mentre la maggior parte degli altri Paesi non l’aveva neppure ratificata. Tuttavia, la crescente attenzione internazionale ai fenomeni di evasione fiscale e di trasferimento artificioso dei profitti, rafforzata dall’OCSE e dal G20 a seguito della crisi finanziaria del 2007, ha portato a un incremento significativo dell’adesione. Nel 2010, un Protocollo di aggiornamento ha adeguato la Convenzione agli standard internazionali, eliminando il segreto bancario e l’eventuale requisito di un interesse fiscale interno come ostacoli allo scambio di informazioni, estendendo inoltre la possibilità di adesione agli Stati non membri dell’OCSE o del Consiglio d’Europa e armonizzando le regole con gli strumenti giuridici dell’Unione Europea⁷¹.

A partire da tale riforma, l’adesione alla Convenzione congiunta ha registrato una crescita costante. Alla data di giugno 2018, 107 Stati avevano sottoscritto e reso esecutiva la Convenzione, che si configura oggi come uno dei principali strumenti giuridici multilaterali per lo scambio di informazioni e la cooperazione amministrativa in materia tributaria.

⁶⁹ Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (“Convenzione congiunta”), aperta alla firma a Strasburgo il 25 gennaio 1988, come modificata dal Protocollo del 27 maggio 2010, in CETS n. 127 e n. 208.

⁷⁰ Cfr. Tanzi, V., Zee, H. H., *Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange*, in “Intertax”, 28, n. 2, (2000), p. 60, definite dagli autori: “*simultaneous tax examinations by two or more Contracting Parties, each in its own territory, of taxpayers in whom they have a common interest*”.

⁷¹ Reimer, E., Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5^a ed., Wolters Kluwer, 2022; Stewart, M., *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*, in “World Tax Journal”, 4, (2012), pp. 163-164.

2.3 La Direttiva (UE) 2017/1852: analisi e recepimento

La persistenza di conflitti interpretativi e applicativi ha reso evidente la necessità di affiancare agli strumenti di cooperazione informativa dei meccanismi procedurali idonei ad assicurare una risoluzione tempestiva ed efficace delle controversie transfrontaliere. A ciò si aggiunge l'emersione dei limiti degli strumenti tradizionali di composizione delle controversie, caratterizzati da procedure spesso lente e frammentarie, dall'assenza di obblighi stringenti di risultato, dal ricorso a forme di arbitrato prive di effetti vincolanti e dalla frequente incapacità delle autorità competenti di pervenire a un accordo, dando luogo a un quadro di rimedi formalmente ampio, ma sostanzialmente inefficace. È in questa prospettiva che si colloca l'adozione della Direttiva (UE) 2017/1852, la quale segna un ulteriore passaggio nell'evoluzione del quadro europeo, introducendo un sistema armonizzato di risoluzione delle controversie fiscali volto a rafforzare la tutela dei contribuenti e la certezza del diritto nel mercato interno⁷².

L'adozione della Direttiva risponde proprio all'esigenza di superare le criticità emerse nel precedente sistema, fondato principalmente sui trattati bilaterali contro le doppie imposizioni e sulla Convenzione arbitrale dell'UE, strumenti che si sono rivelati caratterizzati da limiti applicativi e da un'eccessiva frammentazione procedurale⁷³. In tale prospettiva, la Direttiva mira ad introdurre un approccio coordinato a livello unionale, fondato su regole più chiare e su termini procedurali vincolanti. Gli obiettivi perseguiti dalla Direttiva possono essere ricondotti a due direttrici principali: da un lato, l'istituzione di un quadro di risoluzione delle controversie efficace ed efficiente, capace di ridurre i tempi di definizione, armonizzare le procedure e limitare gli oneri amministrativi, in particolare per le imprese di minori dimensioni⁷⁴; dall'altro, la creazione di un contesto fiscale equo, che assicuri il pieno rispetto del diritto a un equo processo. A tal fine, la

⁷² Cfr. CFE Fiscal Committee, *Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, in "European Taxation", 57, n. 8, (2017), p. 350: "Easily accessible, efficient and effective dispute resolution mechanisms are a crucial element to any corporate tax reform to bring about a fairer and more effective system of taxation within the internal market".

⁷³ *Ibidem*, p. 351: "the aforementioned existing procedures ... are no longer sufficient to deal with the complexity and risks associated with the current global tax environment".

⁷⁴ L'art. 17 della Direttiva prevede "disposizioni speciali per privati e imprese più piccole".

Direttiva prevede un sistema “a due livelli” composto inizialmente da una procedura amichevole tra le autorità competenti e, in caso di insuccesso, da una fase di risoluzione della controversia mediante il ricorso a un organo indipendente. In questa seconda fase, l’istituzione di una Commissione consultiva costituisce la soluzione ordinaria, ferma restando la possibilità per le autorità di optare per una Commissione alternativa per la risoluzione delle controversie, la quale adotta modelli di arbitrato idonei a condurre a una decisione vincolante. Attraverso tale assetto, il legislatore unionale intende rafforzare l’effettività della tutela del contribuente e contribuire alla costruzione di un sistema fiscale europeo più coerente, trasparente e sostenibile.

2.3.1 L’ambito di applicazione

La Direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell’Unione Europea è uno strumento di diritto derivato dell’Unione. Essa trova il proprio fondamento nell’articolo 115 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE), il quale, autorizza il Consiglio a emanare direttive per il ravvicinamento delle legislazioni nazionali, quando le differenze tra norme legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri abbiano un’incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno.

La proposta di Direttiva, presentata il 25 ottobre 2016⁷⁵, era basata sulla Convenzione arbitrale, ma ne ampliava l’ambito di applicazione e introduceva strumenti per affrontarne le principali criticità. La proposta è stata accolta con favore e la Direttiva è stata approvata dal Consiglio il 10 ottobre 2017, con l’obbligo per gli Stati membri di recepirla nel diritto nazionale entro il 30 giugno 2019. Essa si applica a tutti i reclami presentati a partire dal 1° luglio 2019, relativi a redditi o capitale percepiti in periodi d’imposta iniziati dal 1° gennaio 2018⁷⁶.

La nozione di “soggetto interessato”, di cui all’art. 2, par. 1, lett. d), della Direttiva, individua il soggetto legittimato ad attivare la procedura di risoluzione delle controversie e si riferisce a qualsiasi persona, fisica o giuridica, fiscalmente residente in uno Stato

⁷⁵ Proposta di Direttiva del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell’Unione europea, COM (2016) 686 final, 25 ottobre 2016.

⁷⁶ In singoli casi, le autorità competenti possono concordare una data di applicazione anteriore (articolo 23 DRD).

membro, la cui imposizione sia direttamente interessata da una questione controversa, idonea a generare doppia imposizione. La formulazione ampia adottata dal legislatore eurounitario che, a differenza della Convenzione arbitrale 90/436/CEE, non richiede che il soggetto svolga un'attività imprenditoriale o sia parte di un gruppo multinazionale, mira ad assicurare un'estensione soggettiva tendenzialmente generalizzata della tutela, aprendo l'accesso anche ad individui privati⁷⁷.

Tale definizione, in realtà, è solo in apparenza lineare, in quanto ha dato luogo a rilevanti incertezze interpretative. In particolare, parte della dottrina ha attribuito alla nozione in esame anche una funzione di delimitazione negativa dell'ambito oggettivo delle controversie ammissibili, ritenendo escluse, ad esempio, le controversie relative alle stabili organizzazioni⁷⁸, in quanto prive di soggettività giuridica. Una simile impostazione non appare condivisibile, poiché confonde il piano dell'ambito oggettivo di applicazione della Direttiva, delineato in via generale dall'art. 1, con il distinto profilo soggettivo della legittimazione all'attivazione della procedura, disciplinato dall'art. 2. In tale prospettiva, le controversie relative alle stabili organizzazioni rientrano nell'ambito della Direttiva, pur non potendo la stabile organizzazione, in quanto priva di soggettività, essere qualificata come "persona": la legittimazione all'attivazione della procedura spetta, coerentemente, alla casa madre, quale soggetto la cui imposizione risulta direttamente incisa⁷⁹.

Ne deriva, peraltro, una criticità sistematica. A differenza della Convenzione arbitrale 90/436/CEE, che include espressamente le stabili organizzazioni nel proprio ambito soggettivo, la Direttiva, pur dichiarando nel preambolo l'intento di ampliare l'ambito di

⁷⁷ Maisto G., *Oggetto e ambito della Direttiva*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, Pacini Giuridica, Pisa, 2021, p. 91 ss.

⁷⁸ Ai fini delle imposte sui redditi, per "stabile organizzazione" si intende, in via generale, una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la propria attività nel territorio dello Stato (art. 162, co. 1, TUIR). La nozione comprende tipicamente: una stabile organizzazione "materiale", basata su un luogo d'affari fisso (es. sede di direzione, succursale, ufficio, officina) e una stabile organizzazione "personale", quando un soggetto operi nello Stato per conto dell'impresa con un ruolo idoneo a vincolarla nei rapporti commerciali, secondo i criteri recepiti nel diritto interno e in larga parte allineati al Modello OCSE. In ambito convenzionale, la stabile organizzazione serve soprattutto a delimitare quando lo Stato in cui è situata può tassare gli utili d'impresa attribuibili a tale presenza economica (v. art. 5 Modello OCSE e relativo Commentario).

⁷⁹ Contrino, A., Maisto, G., Pistone, P., Ragucci, G., Trivellin, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, in "Rivista Telematica di Diritto Tributario", 11/2021.

applicazione dei meccanismi di risoluzione delle controversie, finisce per non consentire agevolmente, anche in ragione del vincolo territoriale di cui all'art. 1, l'attivazione della procedura con riguardo alle stabili organizzazioni di soggetti residenti in Stati terzi. Ciò determina una parziale frizione tra la *ratio* dichiarata e l'assetto normativo effettivo.

Ulteriori profili problematici emergono in relazione alla mancanza, nella Direttiva, di una definizione autonoma dei concetti di "persona" e di "residenza fiscale". Una soluzione interpretativa coerente con la *ratio* dell'istituto consiste nel rinviare alle nozioni convenzionali contenute nella convenzione contro le doppie imposizioni oggetto di controversia, segnatamente agli articoli 3 e 4 del Modello OCSE, così da assicurare un allineamento tra i soggetti legittimati ad attivare la procedura e l'ambito soggettivo di applicazione della convenzione stessa. Tale impostazione consente, altresì, di evitare aporie sistematiche, quali quelle che deriverebbero dal ricorso alle nozioni di residenza del diritto interno, che potrebbero costituire esse stesse oggetto della controversia.

Tale incertezza definitoria si riflette sul piano applicativo, soprattutto con riferimento alle entità ibride⁸⁰, quali le partnership. Qualora gli Stati coinvolti ne forniscano qualificazioni divergenti (ad esempio, come soggetti passivi autonomi in uno Stato e come enti trasparenti nell'altro), vi è il rischio di conflitti tra Autorità fiscali sull'ammissibilità dell'istanza di avvio della procedura. In tali ipotesi, il conflitto dovrebbe essere risolto attraverso i meccanismi procedurali previsti dalla Direttiva, in particolare mediante l'intervento della Commissione consultiva incaricata di pronunciarsi sui presupposti di ammissibilità del reclamo⁸¹.

Analoghe incertezze si riscontrano in materia di rettifiche sui prezzi di trasferimento tra consociate, ove l'interpretazione restrittiva del requisito dell' "imposizione direttamente interessata" potrebbe condurre ad escludere dalla legittimazione attiva l'impresa che non

⁸⁰ Per "entità ibride" si intendono strutture giuridiche che, in ragione della loro diversa qualificazione nei rispettivi ordinamenti, sono trattate come soggetti passivi autonomi in uno Stato e come entità fiscalmente trasparenti nell'altro, con conseguente disallineamento nell'imputazione del reddito e nella titolarità dei diritti convenzionali (tipicamente, partnership e altre forme associative disciplinate dall'Azione 2 BEPS, dall'art. 1, par. 2, del Modello OCSE 2017 e dall'art. 3, par. 1, MLI).

⁸¹ Orlandoni, O., Moramarco, G., *Law Implementing the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852)*, in "European Taxation", 60, n. 11, (2020), pp. 499-506.

abbia formalmente subito la rettifica, pur essendo incisa in via sostanziale dagli effetti complessivi della doppia imposizione a livello di gruppo⁸².

In una prospettiva funzionale, orientata alle finalità di effettiva eliminazione della doppia imposizione perseguite dalla Direttiva, appare preferibile un'interpretazione non meramente formalistica del requisito dell'interesse diretto, idonea a valorizzare anche l'interesse del soggetto non immediatamente destinatario della rettifica, ove l'assetto impositivo del gruppo nel suo complesso risulti pregiudicato.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione, ai sensi dell'art. 1 la Direttiva si applica alle “controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione⁸³ del reddito e, ove applicabile, del capitale”⁸⁴. L'ambito di applicazione, sicuramente più ampio rispetto a quello della Convenzione Arbitrale, limitata alle sole controversie in materia di *transfer pricing*, rimane comunque circoscritto.

La Direttiva, infatti, subordina l'attivazione del meccanismo di risoluzione all'esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni (o della Convenzione Arbitrale) tra gli Stati membri coinvolti, escludendo così le ipotesi in cui la doppia imposizione derivi dall'assenza di un vincolo convenzionale. Tuttavia, tale requisito non rappresenta un limite particolarmente incisivo, considerata la fitta rete di convenzioni bilaterali esistenti tra gli Stati membri. Al contempo, rispetto alla proposta originaria della Commissione, che restringeva l'ambito ai soli redditi d'impresa, il testo definitivo ha ampliato la portata materiale includendo tutte le categorie di reddito, anche di natura personale, rispondendo così alle esigenze di tutela dei contribuenti persone fisiche⁸⁵. Restano, invece, escluse dal

⁸² Contrino, A., Maisto, G., Pistone, P., Ragucci, G., Trivellin, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, cit., p. 14.

⁸³ Ai sensi dell'art. 2 c.1 lett. c), per «doppia imposizione» si intende l'applicazione da parte di due o più Stati membri delle imposte contemplate da un accordo o convenzione di cui all'articolo 1 sullo stesso reddito o capitale imponibile, qualora comporti un onere fiscale aggiuntivo, un aumento delle imposte dovute oppure l'annullamento o la riduzione delle perdite che potrebbero essere utilizzati per compensare gli utili imponibili.

⁸⁴ Ai sensi dell'art. 16, par. 7, gli Stati membri possono legittimamente rifiutare l'apertura della procedura di risoluzione delle controversie per questioni che non configurano una doppia imposizione ai sensi dell'art. 2.

⁸⁵ La proposta della Commissione, con la sua limitazione ai redditi d'impresa, aveva sollevato critiche da parte del Parlamento europeo, il quale ha sottolineato che l'impatto delle controversie in materia di tassazione dei redditi, quali pensioni e salari, sui singoli individui, può essere significativo.

perimetro applicativo le controversie relative a tributi diversi dalle imposte sui redditi, quali le imposte di successione e donazione o le ipotesi di doppia imposizione con riferimento ad altri tributi (ad esempio, imposte di immatricolazione dei veicoli, imposte sui consumi, ecc.). Rimane, pertanto, un ampio margine di espansione quanto all'estensione, in prospettiva futura, delle imposte coperte dal meccanismo europeo di risoluzione delle controversie⁸⁶.

2.3.2 Le fasi del procedimento

Il meccanismo di risoluzione delle controversie delineato dalla Direttiva (UE) 2017/1852 si articola in un percorso unitario suddiviso in tre fasi strettamente interconnesse: la presentazione del reclamo, la procedura amichevole e, in via eventuale, la fase arbitrale.

2.3.2.1 La presentazione del reclamo

Il procedimento è attivato su iniziativa del soggetto interessato, il quale deve presentare un reclamo a ciascuna delle autorità competenti degli Stati membri coinvolti, le quali sono chiamate a valutarne l'ammissibilità⁸⁷. Tale reclamo va presentato entro tre anni dalla prima notifica dell'azione che determina la questione controversa, indipendentemente dall'eventuale utilizzo di rimedi interni.

La Direttiva disciplina in modo dettagliato il contenuto minimo e le modalità di gestione del reclamo presentato dal soggetto interessato. Infatti, l'articolo 3 individua in maniera puntuale le informazioni e la documentazione che devono accompagnare il reclamo, al fine di consentire alle autorità competenti di valutare adeguatamente l'ammissibilità e la fondatezza della controversia. Ciascuna autorità competente è tenuta ad accusare ricezione del reclamo e ad informare tempestivamente le autorità degli altri Stati membri coinvolti, assicurando così un coordinamento immediato tra le amministrazioni interessate.

⁸⁶ Kofler, G., *EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*, in "EC Tax Review", 28, n. 6, (2019), pp. 266–269.

⁸⁷ La Direttiva impone la presentazione del reclamo a ciascuna delle autorità competenti in modo obbligatorio. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 17 della Direttiva, nel caso di persone fisiche e di imprese di minori dimensioni, il reclamo nell'ambito della procedura amichevole può essere presentato esclusivamente allo Stato di residenza del richiedente.

Inoltre, è prevista la possibilità per le autorità competenti di richiedere informazioni supplementari, nel rispetto di termini procedurali ben definiti, così da garantire un corretto bilanciamento tra esigenze istruttorie ed efficienza del procedimento. Le richieste di informazioni aggiuntive devono essere formulate entro tre mesi dal ricevimento del reclamo e il contribuente è tenuto a rispondere entro tre mesi dal ricevimento della richiesta. Eventuali ulteriori richieste di chiarimenti sono ammesse esclusivamente nella fase di consultazione, una volta che questa sia stata formalmente avviata. Infine, le autorità competenti sono tenute a comunicarsi reciprocamente le lingue che intendono utilizzare per le comunicazioni, al fine di assicurare un corretto svolgimento del procedimento e una cooperazione amministrativa efficace.

La decisione in merito all'accettazione o al rigetto del reclamo deve essere resa entro sei mesi dal ricevimento dello stesso o dal ricevimento delle eventuali informazioni aggiuntive. Se le autorità competenti non decidono entro sei mesi, il reclamo si considera accolto. Questa disposizione rafforza in modo significativo la tutela del contribuente, perché impedisce che l'inerzia dell'autorità competente si traduca in una sostanziale negazione di giustizia: anche in assenza di iniziativa dell'amministrazione, il contribuente conserva, infatti, la possibilità di attivare la procedura e di ottenere l'avvio del meccanismo di risoluzione della controversia, preservando così l'effettività della tutela e l'accesso a una decisione nel merito.

La fase preliminare può portare ad esiti differenti: la controversia può essere risolta unilateralmente da una delle autorità competenti, con conseguente chiusura del procedimento; il reclamo può essere accettato da tutte le autorità, determinando in questo modo l'avvio della procedura amichevole; ovvero può essere accolto soltanto da alcune di esse. In quest'ultimo caso, il contribuente può scegliere se impugnare il rigetto dinanzi al giudice nazionale oppure chiedere l'istituzione di una Commissione consultiva (*advisory commission*), incaricata di pronunciarsi sull'ammissibilità del reclamo, ai sensi dell'art. 6, par. 2. Qualora tale commissione si esprima favorevolmente, confermando la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 3, e almeno una delle autorità chieda l'avvio della procedura amichevole, essa ha inizio, e il termine di due anni inizia a decorrere dalla

notifica della decisione della commissione⁸⁸. In mancanza di una richiesta di avvio della procedura amichevole entro sessanta giorni, la controversia è immediatamente devoluta alla fase arbitrale, poiché, decorso tale termine, la Commissione consultiva è tenuta a formulare direttamente un parere nel merito ai sensi dell'art. 14⁸⁹.

2.3.2.2 La procedura amichevole

Una volta avviata la procedura amichevole, le autorità competenti sono tenute ad adoperarsi per risolvere la questione mediante accordo entro un termine ordinario di due anni, prorogabile di un ulteriore anno. Una volta che le autorità competenti degli Stati membri raggiungono un accordo sulla soluzione della questione controversa entro il termine previsto, ciascuna autorità competente notifica, senza indugio, l'accordo al soggetto interessato. La decisione assume carattere vincolante per le autorità e diventa applicabile dal contribuente, a condizione che questi accetti la decisione e rinunci, ove previsto, a qualsiasi altro mezzo di impugnazione. Qualora siano già in corso procedure relative ad altri mezzi di impugnazione, la decisione diventa vincolante e applicabile non appena il soggetto interessato dimostra alle autorità competenti di aver adottato le misure necessarie per concludere tali procedure. Tale dimostrazione deve essere fornita entro sessanta giorni dalla notifica della decisione.

Qualora, invece, la MAP si concluda senza esito, l'autorità competente di ciascuno degli Stati membri interessati informa il soggetto interessato indicando i motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo. Tuttavia, la Direttiva non stabilisce alcun termine entro il quale tale comunicazione debba essere effettuata. L'assenza di un termine espresso per la comunicazione dell'esito negativo della procedura amichevole incide potenzialmente sull'effettività della tutela riconosciuta al contribuente, poiché consente alle autorità competenti di procrastinare la conclusione della fase cooperativa, ritardando l'accesso ai meccanismi decisori successivi. Ciò assume particolare rilievo se si considera che l'accesso ai meccanismi successivi di risoluzione della controversia è subordinato all'esito negativo della procedura amichevole, pur non essendo formalmente condizionato

⁸⁸ Art. 4, par. 1.

⁸⁹ Ai sensi dell'art. 14 par. 2, la commissione fonda il proprio parere, in primo luogo, sulle disposizioni degli accordi e delle convenzioni fiscali applicabili alla controversia, nonché, in via complementare, sulle norme di diritto interno applicabili.

alla notifica di tale esito al soggetto interessato⁹⁰. Ferma restando tale criticità, il procedimento prosegue con l'attivazione delle fasi successive previste dalla Direttiva.

2.3.2.3 La fase arbitrale

Il contribuente può attivare la fase arbitrale, richiedendo l'istituzione di una Commissione consultiva ai sensi dell'art. 6, par. 1, lett b), chiamata a formulare un parere indipendente entro sei mesi dalla data in cui è stata istituita, termine prorogabile di ulteriori tre mesi⁹¹. Tuttavia, le autorità competenti possono concordare l'istituzione di una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie, in luogo della Commissione consultiva, qualora ritengano più opportuno adottare un altro metodo di risoluzione della questione. Se la Commissione consultiva non viene istituita entro 120 giorni dal ricevimento della richiesta, gli Stati membri devono prevedere che il soggetto interessato possa rivolgersi a un tribunale competente o a qualsiasi altro organo o persona designati dal diritto nazionale per assolvere tale funzione⁹², al fine di garantire l'istituzione della commissione⁹³.

La Direttiva disciplina in modo puntuale la struttura e le modalità operative di tale organo. In particolare, l'art. 8 stabilisce che la Commissione consultiva sia composta da un presidente, da almeno un rappresentante per ciascuna autorità competente degli Stati membri interessati e da una o più personalità indipendenti scelte dall'elenco di cui all'art. 9 della Direttiva. Le modalità di nomina sono rimesse, in prima battuta, all'accordo tra le autorità competenti degli Stati membri interessati, che definiscono le regole per la scelta delle personalità indipendenti e dei rispettivi sostituti. In mancanza di accordo, la Direttiva prevede un meccanismo di sorteggio.

Le personalità indipendenti devono essere competenti e in grado di operare con imparzialità e integrità. La Direttiva prevede, infatti, un articolato sistema di

⁹⁰ Govind, S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, in "EC Tax Review", 27, n. 6, (2018), p. 314.

⁹¹ Il parere viene adottato a maggioranza semplice dei propri membri, se non può essere raggiunta una maggioranza, il voto del presidente determina il parere definitivo.

⁹² Art. 7, par. 1 della Direttiva.

⁹³ Cfr. Pistone P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in S. Douma, O. Marres, H. Vermeulen, D. Weber, W. Terra (a cura di), *European Tax Law*, Student Edition, 8^a ed., Wolters Kluwer, Deventer 2022, cap. 21, p. 603: "*The EU Tax Arbitration Directive secures the effective functioning of the procedure by giving the affected persons the right to apply to a national court for the appointment of the advisory commission and its members*".

incompatibilità (pregresso impiego nelle amministrazioni fiscali coinvolte, legami partecipativi o professionali recenti con il contribuente interessato, esercizio di attività di consulenza fiscale, ovvero qualsiasi situazione idonea a compromettere l'obiettività), a presidio dell'indipendenza dei membri della Commissione consultiva e, in particolare, delle personalità indipendenti.

Le autorità competenti degli Stati interessati sono tenute a informare il contribuente circa le modalità operative dell'organo incaricato della decisione, il calendario entro cui verrà formulato il parere e i riferimenti alle norme interne o convenzionali rilevanti. Nell'ambito del procedimento, la commissione dispone del potere di acquisire elementi informativi sia dalle amministrazioni coinvolte sia dal contribuente, potendo altresì convocare quest'ultimo per un'audizione; resta, tuttavia, salva la facoltà delle autorità nazionali di opporre il segreto su informazioni qualificate come riservate. Il contribuente, a sua volta, può partecipare attivamente al procedimento mediante il deposito di documenti e mezzi di prova e, previa autorizzazione delle autorità competenti, prendere parte a un'udienza orale dinanzi alla commissione.

In ogni caso, entro sei mesi dalla data in cui sono state istituite, la Commissione consultiva o la Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie sono tenute a formulare il proprio parere e a trasmetterlo alle autorità competenti degli Stati membri coinvolti. Qualora la complessità della questione renda necessario un approfondimento ulteriore, il termine può essere eccezionalmente esteso di ulteriori tre mesi.

Entro sei mesi dalla notifica del parere espresso, le autorità competenti degli Stati membri interessati sono chiamate a concordare la soluzione della controversia. In tale fase, esse conservano la facoltà di adottare una decisione che si discosti dal parere formulato dalla Commissione. Qualora, però, non riescano a raggiungere un accordo, il parere stesso diviene vincolante.

Ciascuno Stato membro è tenuto a garantire che la propria autorità competente notifichi senza indugio al soggetto interessato la decisione finale di risoluzione della

controversia⁹⁴. La decisione finale è vincolante per gli Stati membri coinvolti, pur non costituendo un precedente. La sua attuazione è subordinata all'accettazione della decisione da parte del soggetto interessato e alla rinuncia, ove prevista, ai mezzi di impugnazione interni entro sessanta giorni dalla notifica.

Tale decisione deve essere attuata secondo il diritto nazionale degli Stati membri interessati, i quali sono tenuti ad adeguare la propria imposizione indipendentemente dai termini previsti dall'ordinamento interno. Qualora non venga attuata, il soggetto interessato può adire il giudice competente dello Stato membro inadempiente, affinché ne venga imposta l'esecuzione⁹⁵.

Le previsioni analizzate, che riconoscono al contribuente una serie articolata di diritti procedurali⁹⁶, rafforzano in modo significativo la tutela procedurale del contribuente e ne consolidano il ruolo all'interno del procedimento, introducendo un rimedio espresso avverso l'inerzia dell'amministrazione. Ciò rappresenta un cambio di paradigma rispetto ai tradizionali meccanismi convenzionali di risoluzione delle controversie fiscali, in cui il soggetto interessato, non essendo considerato una parte formale del procedimento, non godeva di tali diritti. Tuttavia, una parte della dottrina evidenzia che tali previsioni introducono un livello ulteriore di complessità procedurale e possono finire per rallentare l'operatività complessiva del sistema⁹⁷.

Qualora il contribuente presti il proprio consenso, le autorità competenti possono accordarsi per pubblicare integralmente la decisione finale. In mancanza di tale accordo da parte di una o di entrambe le parti o qualora il contribuente non presti il consenso, permane comunque l'obbligo per le autorità di procedere alla pubblicazione di una sintesi

⁹⁴ Qualora tale notifica non intervenga entro trenta giorni dall'adozione della decisione, la Direttiva prevede che il soggetto interessato possa proporre ricorso nello Stato membro di residenza, secondo le norme nazionali applicabili, al fine di ottenerne la comunicazione.

⁹⁵ Viene fatto salvo il caso in cui un giudice nazionale accerti una mancanza di indipendenza dei membri della Commissione consultiva, in applicazione dei criteri di cui all'articolo 8 della Direttiva e conformemente alle norme interne sui mezzi di impugnazione,

⁹⁶ Ad esempio il diritto di presentare il reclamo e di avviare il procedimento, di impugnare il rigetto, di chiedere l'istituzione della Commissione consultiva, di incidere sulle regole di funzionamento, di partecipare all'udienza e di ottenere l'esecuzione della decisione finale.

⁹⁷ Dourado, A. P., Post-BEPS International Tax Arbitration, in "Intertax", 47, n. 8/9, (2019), p. 672: *"Although these provisions are welcome, it is important to be aware that they bring complexity to and reduce the speed of the system"*.

della decisione⁹⁸, che deve essere previamente comunicata al contribuente. A quest'ultimo è riconosciuta la facoltà di opporsi alla pubblicazione della sintesi entro sessanta giorni dalla sua ricezione, qualora sussistano esigenze di riservatezza o motivi di ordine pubblico. La Direttiva prevede, inoltre, l'adozione di modelli standardizzati per la diffusione delle decisioni, sia nella versione integrale sia in forma riassuntiva.

La pubblicazione delle decisioni in forma di estratto è una novità importante della Direttiva, in quanto ciò contribuisce ad ampliare il patrimonio della giurisprudenza tributaria internazionale, offrendo elementi interpretativi utili, pur in assenza di un loro valore di precedente⁹⁹.

Abbiamo accennato che le autorità competenti degli Stati membri hanno la facoltà di concordare di istituire, in luogo della Commissione consultiva, una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie (*alternative dispute resolution commission*). Essa può assumere la forma di un organismo ad hoc o di un comitato di natura permanente (cd. *standing committee*).

Tale Commissione alternativa si distingue sul piano strutturale e funzionale da quella consultiva, poiché non è soggetta, se non in via residuale, alla disciplina procedurale ordinariamente prevista per quest'ultima, lasciando agli Stati un ampio margine nella determinazione delle regole di composizione e funzionamento. Restano tuttavia fermi alcuni presidi minimi, in particolare quelli relativi all'indipendenza e alla trasparenza dei componenti, nonché, salvo diversa intesa tra le autorità competenti, le disposizioni in materia di ripartizione dei costi, acquisizione delle prove, svolgimento delle audizioni e tutela della riservatezza. All'interno di tale cornice flessibile, la Commissione alternativa

⁹⁸ Ai sensi dell'art. 18 par. 3 della Direttiva: "Tale sintesi contiene una descrizione del problema e l'oggetto, la data, i periodi d'imposta in questione, la base giuridica, il settore industriale e una breve descrizione del risultato finale. È inclusa inoltre una descrizione del metodo arbitrale utilizzato".

⁹⁹ Cfr Govind, S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, in "EC Tax Review", 27, n. 6, (2018), p. 322: "The possibility of publication of decisions in abstract would open the door for international tax jurisprudence in general to be enriched by such decisions, even though they lack precedential value".

può avvalersi di strumenti decisori differenti, purché idonei a condurre a una soluzione vincolante della controversia¹⁰⁰.

Uno degli strumenti decisori di cui può avvalersi la commissione è la *baseball arbitration*¹⁰¹. Tale metodo arbitrale, pur presentando profili di maggiore snellezza procedurale e contenimento dei costi, risulta funzionale soprattutto alle controversie in cui l'oggetto del contendere si presta a una scelta alternativa tra valori numerici contrapposti, come accade tipicamente nelle rettifiche di *transfer pricing* o nei casi di attribuzione degli utili. L'estensione indiscriminata di tale modello a fattispecie caratterizzate da complesse questioni interpretative o sistematiche rischierebbe, invece, di comprimere le esigenze di prevedibilità delle decisioni e di adeguata motivazione, imposte dai principi interni di molti ordinamenti. In questa prospettiva, l'impostazione della Direttiva, che individua nel parere indipendente il meccanismo ordinario ma consente agli Stati membri di istituire, anche in via temporanea, organi alternativi abilitati a ricorrere alla *baseball arbitration*, appare idonea a favorire un approccio differenziato alla risoluzione delle controversie: le questioni a forte contenuto giuridico possono essere affrontate mediante strumenti decisori maggiormente argomentativi, mentre le controversie prevalentemente quantitative possono trovare soluzione attraverso modelli più rapidi¹⁰².

Nel complesso, la Direttiva (UE) 2017/1852 configura un sistema procedurale ambizioso, volto a superare le inefficienze dei tradizionali meccanismi convenzionali e a rafforzare la tutela del contribuente in ambito transfrontaliero. Tuttavia, la sua effettiva capacità di garantire una risoluzione tempestiva e sostanzialmente equa delle controversie dipenderà, in larga misura, dall'atteggiamento collaborativo delle amministrazioni nazionali e dalla concreta prassi applicativa che si andrà progressivamente consolidando.

¹⁰⁰ Govind, S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, cit., p. 319.

¹⁰¹ Ai sensi dell'art. 10, par. 2: "...qualsiasi altro tipo di procedura di risoluzione delle controversie, compresa la procedura arbitrale con «offerta finale» (altrimenti nota come arbitrato sulla «migliore ultima offerta»), può essere concordato dalle autorità competenti degli Stati membri interessati ai sensi del presente articolo e applicato dalla commissione per la risoluzione alternativa delle controversie”.

¹⁰² Kotha, A. P., *Baseball Arbitration Option under the EU Dispute Resolution Directive: How Well Does It Fare against the Objectives?*, in “World Tax Journal”, 13, n. 2, (2021), pp. 253-281.

2.3.3 Il Report del 2024

Il Considerando 11 e l'art. 21 della Direttiva 2017/1852 prevedevano che la Commissione presentasse una relazione sull'applicazione della Direttiva entro cinque anni dalla sua entrata in vigore e, se del caso, proponesse modifiche. Nel 2024, la Commissione ha effettivamente pubblicato il *Report from the Commission to the Council - Implementation report on the review of the DRM Directive*, che ne valuta lo stato di attuazione e i primi profili di efficacia¹⁰³. Alcuni autori hanno criticato questa previsione affermando che un periodo di cinque anni risultasse troppo limitato per condurre una valutazione attendibile dell'efficacia della Direttiva. Infatti, essa si applica a qualsiasi reclamo presentato a decorrere dal 1° luglio 2019 e relativo a questioni concernenti redditi o capitale percepiti in un periodo d'imposta iniziato a partire dal 1° gennaio 2018. Un altro fattore da considerare è proprio la durata delle procedure previste dalla Direttiva, le quali possono protrarsi per diversi anni¹⁰⁴.

Lo stesso Report ha affermato che “al momento sono disponibili poche evidenze sull'applicazione della Direttiva e non tutti gli Stati membri hanno acquisito sufficiente esperienza nell'applicazione delle sue norme”. Bisogna tener conto del fatto che i sistemi nazionali presentano significative differenze quanto alle modalità di adempimento degli obblighi dichiarativi, ai tempi di definizione degli accertamenti, ai termini di decadenza e alle politiche di controllo adottate dalle amministrazioni finanziarie, come la scelta del momento di avvio dei controlli o dei periodi d'imposta oggetto di verifica. Dunque, le controversie riconducibili all'ambito applicativo della Direttiva hanno iniziato a manifestarsi in concreto soltanto in tempi recenti.

Ne consegue che, al momento della verifica, il patrimonio di casi concreti ed esperienza applicativa non è stato molto ampio. Nonostante ciò, la fase di valutazione ha costituito un momento utile per individuare le criticità residue e introdurre correttivi volti ad assicurare un sistema di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea che sia effettivamente tempestivo, efficace ed efficiente.

¹⁰³ Commissione europea, *Report from the Commission to the Council. Implementation report on the review of the DRM Directive*, COM(2024) 494 final, Bruxelles, 28 ottobre 2024.

¹⁰⁴ Pit, H. M., *The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), p. 759.

Il Report prende in esame l'arco temporale compreso tra l'entrata in vigore della Direttiva e il 2024. In particolare, l'analisi è costruita sulla base degli esiti di una consultazione pubblica condotta tra il 12 marzo e il 10 maggio 2024 sui canali istituzionali dei servizi della Commissione competenti per la Fiscalità e l'Unione Doganale, nonché sui dati quantitativi trasmessi dagli Stati membri nell'ambito del sistema statistico previsto dalla Direttiva per gli anni d'imposta 2020–2023. A tali elementi si affianca una consultazione mirata rivolta alle amministrazioni nazionali, svoltasi nel medesimo periodo, volta ad integrare le evidenze empiriche con valutazioni qualitative sulle modalità di attuazione e sulle criticità operative emerse nella prassi applicativa.

Il Report analizza lo stato di applicazione della Direttiva attraverso tre aree principali: controlli di recepimento, statistiche e feedback preliminari.

Innanzitutto, tutti gli Stati membri hanno recepito correttamente la Direttiva. Sebbene ci sia stata una procedura di infrazione per errata trasposizione contro la Spagna, questa è stata risolta e chiusa nel maggio 2024.

Per quanto riguarda, invece, il profilo statistico, il Report si basa sullo “*Statistical Framework*”. Ogni anno gli Stati devono trasmettere dati sui reclami, sulle MAP, sulla fase arbitrale e sull'implementazione delle decisioni. Grazie a tali dati si osserva che i reclami vengono, in larga maggioranza, chiusi entro 6 mesi, in linea con l'art. 3 della Direttiva.

Inoltre, si osserva che, nonostante nel periodo 2020–2023 si registri un incremento sia delle istanze di reclamo sia delle procedure MAP attivate, tali numeri restano sensibilmente inferiori rispetto al volume delle controversie trattate nello stesso arco temporale ai sensi della Convenzione arbitrale. Tale scarto può essere spiegato da una pluralità di fattori, tra cui, in primo luogo, il limitato ambito temporale di applicazione della Direttiva. Parallelamente, si registra una diminuzione del ricorso alla Convenzione arbitrale, come dimostra la riduzione dei casi avviati nel 2023 rispetto all'anno precedente¹⁰⁵. Tuttavia, ciò potrebbe rappresentare solo un effetto temporaneo, saranno

¹⁰⁵ Il numero di casi presentati ai sensi della Convenzione arbitrale è passato da 854 nel 2022 a 649 nel 2023.

necessari i dati dei prossimi anni per confermare l'esistenza di una tendenza di lungo periodo.

Si rileva, inoltre, che i casi trattati attraverso la procedura amichevole vengono generalmente risolti entro 24 mesi, in linea con quanto previsto dalla Direttiva. Tuttavia, considerato il numero ancora limitato di controversie effettivamente concluse in questa fase, risulta prematuro trarre conclusioni definitive. Alla fine del 2023 risultavano solo tre decisioni MAP ancora da implementare, indice di una sostanziale esecuzione degli accordi raggiunti.

Per quanto riguarda la fase arbitrale, non è stato possibile valutarne l'andamento dal momento che nessun reclamo aveva ancora raggiunto tale fase.

Da questa analisi emerge, dunque, un giudizio tendenzialmente positivo. La Direttiva migliora l'efficienza e l'effettività della procedura grazie a termini procedurali chiari, maggiori rimedi per il contribuente e un ambito oggettivo più ampio. Inoltre, il Report segnala che sono già state avanzate proposte per migliorare specifici aspetti della Direttiva, in particolare al fine di chiarire l'interpretazione e l'applicazione di alcune norme o definizioni, favorendo un approccio più uniforme tra gli Stati membri. Tra le possibili linee di intervento figurano l'ampliamento del campo di applicazione della Direttiva, l'utilizzo del meccanismo di risoluzione delle controversie anche per questioni derivanti da altre direttive in materia di fiscalità diretta e indiretta, nonché l'ottimizzazione del quadro statistico, ad esempio attraverso l'indicazione del numero di reclami presentati e respinti per anno¹⁰⁶.

In ogni caso, tra qualche anno, con l'acquisizione di un numero maggiore di dati e con l'emergere di un maggior numero di casi concreti, sarà possibile fornire valutazioni e risultati più completi sull'effettivo funzionamento della Direttiva.

2.3.4 Il recepimento della Direttiva in Italia: il D. Lgs. 49/2020

In Italia, il recepimento della Direttiva (UE) 2017/1852 è stato delegato al Governo italiano ai sensi dell'articolo 8 della legge n. 117 del 4 ottobre 2019 ed è avvenuto, in

¹⁰⁶ Commissione europea, *Report from the Commission to the Council. Implementation report on the review of the DRM Directive*, COM(2024) 494 final, Bruxelles, 28 ottobre 2024, p 7.

definitiva, con il decreto legislativo n. 49/2020¹⁰⁷. Il Decreto è entrato in vigore il 25 giugno 2020 e si applica alle richieste presentate a partire dal 1° luglio 2019 relative a controversie concernenti periodi d'imposta iniziati a partire dal 1° gennaio 2018. In linea generale, il testo del Decreto risulta sostanzialmente conforme a quello della Direttiva.

Nel trasporre la Direttiva (UE) 2017/1852, il legislatore italiano ha scelto di ricomprendere nell'ambito di applicazione del D. Lgs. n. 49/2020 anche la Convenzione europea di arbitrato in materia di prezzi di trasferimento¹⁰⁸. Tale opzione normativa, adottata, peraltro, anche da altri ordinamenti europei, si giustifica alla luce dell'esigenza di assicurare un coordinamento organico tra due strumenti che, pur distinti sotto il profilo delle fonti, risultano in larga misura omogenei *ratione materiae*. Tuttavia, la trasposizione combinata non modifica la diversa natura giuridica delle norme coinvolte. Nella misura in cui il Decreto attua la Direttiva, esso costituisce esecuzione di un obbligo derivante dal diritto dell'Unione Europea e deve, pertanto, conformarsi ai principi del primato e dell'interpretazione uniforme, sotto il controllo della Corte di giustizia dell'Unione Europea. Diversamente, nel coordinarsi con la Convenzione europea di arbitrato, tra l'altro già recepita nell'ordinamento italiano con la L. n. 99/1993, il legislatore nazionale interviene su una fonte di diritto internazionale pattizio che, pur inserendosi nell'*acquis* eurounitario, non integra un obbligo di trasposizione del diritto derivato dell'Unione. Ne consegue che la scelta legislativa non può elidere le differenze strutturali tra i due strumenti, in particolare quanto all'ambito oggettivo di applicazione. La Convenzione è limitata alle controversie in materia di prezzi di trasferimento, invece, la Direttiva concerne esclusivamente le controversie derivanti dall'interpretazione e applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Tale distinzione rileva in modo significativo con riferimento al concetto di "questione controversa", poiché, a differenza della Direttiva, la Convenzione può ricomprendere, sia

¹⁰⁷ La Direttiva avrebbe dovuto essere recepita entro il 30 giugno 2019. Il ritardo dell'Italia ha determinato l'avvio, da parte della Commissione europea, della procedura di infrazione n. 2019/0217 ex art. 258 TFUE, successivamente archiviata a seguito dell'adozione del D. Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha dato attuazione alla Direttiva e ha così sanato l'inadempimento originario.

¹⁰⁸ Pistone P., *L'attuazione della Direttiva 2017/1852 relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale: profili di diritto europeo e comparato*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M., (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, Pacini Giuridica, Pisa, 2021, p. 43 ss.

pure nel perimetro dei prezzi di trasferimento, profili che investono direttamente il diritto interno degli Stati contraenti, inclusa, ad esempio, la rilevanza e l'interpretazione del principio di libera concorrenza (*arm's length principle*) nei singoli ordinamenti nazionali¹⁰⁹.

2.3.4.1 L'ambito di applicazione e questioni interpretative

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione soggettivo, la Direttiva definisce "soggetto interessato" qualsiasi persona, fisica o giuridica, residente in uno Stato membro ai fini fiscali. Tale definizione chiarisce che rientrano nell'ambito di applicazione soggettivo del meccanismo di risoluzione delle controversie le persone residenti ai sensi della normativa interna e che, pertanto, per l'ordinamento italiano, il requisito della residenza deve essere verificato alla luce degli artt. 2 e 73 TUIR, senza che sia richiesta la residenza pattizia, la quale potrebbe, peraltro, costituire essa stessa oggetto di contestazione.

Inoltre, parte della dottrina ha sostenuto un'interpretazione estensiva della nozione di "soggetto interessato". In particolare, Maisto ha sostenuto che essa deve comprendere non soltanto i soggetti passivi d'imposta direttamente incisi dall'applicazione della convenzione bilaterale, ma anche i sostituti d'imposta residenti, in quanto parimenti gravati dall'obbligazione tributaria e, pertanto, titolari di un autonomo diritto all'attivazione del meccanismo di risoluzione delle controversie¹¹⁰. In termini sostanzialmente convergenti si è espresso anche Trivellin, il quale ha dichiarato di concordare con un'interpretazione estensiva delle disposizioni della Direttiva tale da includere le fattispecie di sostituzione nell'oggetto e nell'ambito di applicazione della procedura, rilevando come gli effetti potenzialmente gravosi a carico del sostituto, specie in presenza di flussi transnazionali, renderebbero incongruo lasciare tali situazioni prive di copertura, ove una simile inclusione può ragionevolmente essere assicurata in via interpretativa¹¹¹.

¹⁰⁹ Contrino, A., Maisto, G., Pistone, P., Ragucci, G., Trivellin, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, in "Rivista Telematica di Diritto Tributario", 11/2021, pp. 3-4.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 9.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 23.

In ogni caso, le incertezze interpretative sulla nozione di “soggetto interessato” analizzate con riguardo alla Direttiva, si riflettono anche sul piano applicativo interno, in quanto il D. Lgs. 49/2020 ha recepito in modo sostanzialmente conforme la definizione eurounitaria, senza sciogliere i nodi relativi, in particolare, alle stabili organizzazioni, alle entità ibride e all’individuazione del soggetto direttamente inciso in caso di rettifiche sui prezzi di trasferimento.

Dal punto di vista oggettivo, il Decreto si pone sostanzialmente in linea con la Direttiva. L’articolo 1 del Decreto circoscrive l’ambito di applicazione della procedura alle controversie sorte tra l’Agenzia delle Entrate e le Autorità competenti degli altri Stati membri derivanti dall’interpretazione e dall’applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni di cui è parte l’Italia, nonché della Convenzione Arbitrale. La Relazione illustrativa che accompagna il Decreto¹¹² afferma che “restano invece escluse dal perimetro applicativo della Direttiva, e conseguentemente, del Decreto, le procedure tra Autorità competenti dirette a risolvere questioni di portata generale relative all’interpretazione ed applicazione dei suddetti Accordi e Convenzioni”. Nonostante non siano espressamente richiamate, deve ritenersi che siano escluse dall’ambito applicativo del Decreto le controversie relative all’interpretazione e applicazione delle direttive dell’Unione in materia di fiscalità diretta, quali in particolare la Direttiva Madre-figlia (2011/96/UE), la Direttiva Fusione (2009/133/CE) e la Direttiva Interessi e Royalties (2003/49/CE).

Un profilo interpretativo di particolare rilievo concerne il significato da attribuire al termine “Accordi”, contenuto nell’art. 1 del D. Lgs. n. 49/2020, il quale sembrerebbe includere fattispecie ulteriori rispetto ai Trattati. Secondo una prima interpretazione, tale termine potrebbe essere inteso in senso generico, ricomprendendo qualsiasi forma di accordo internazionale, a prescindere dalla specifica finalità di risolvere o evitare la doppia imposizione. Tuttavia, una simile lettura risulta difficilmente conciliabile con la *ratio* della Direttiva, funzionalmente orientata all’eliminazione della doppia

¹¹² Relazione illustrativa sullo schema di decreto legislativo recante «Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, relativa alla risoluzione delle controversie in materia fiscale transfrontaliere nell’ambito dell’Unione europea», Atto del Governo n. 143 (XVIII Legislatura), 12 marzo 2020.

imposizione¹¹³. In una prospettiva sistematicamente orientata, condivisa da parte della dottrina, il riferimento agli “Accordi” potrebbe, pertanto, essere inteso come riferito a tutti gli accordi conclusi sulla base dell’art. 25, par. 3, delle convenzioni contro le doppie imposizioni¹¹⁴, tra i quali rientrano anche gli accordi preventivi bilaterali in materia di prezzi di trasferimento (*advanced price agreements* o APA)¹¹⁵. Poiché, nell’ordinamento italiano, gli APA bilaterali sono conclusi sulla base del combinato disposto dell’art. 25, par. 3, delle convenzioni e dell’art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, ne deriva che le eventuali controversie interpretative o applicative concernenti tali accordi potrebbero, in linea di principio, essere attratte nell’ambito oggettivo del Decreto¹¹⁶.

Tale conclusione, tuttavia, non è universalmente condivisa. È stato osservato che sarebbe necessaria una nuova iniziativa normativa per includere esplicitamente gli APA nell’ambito di applicazione della Direttiva. Alla luce di ciò, sebbene, secondo alcuni autori, l’ambito oggettivo della Direttiva debba essere interpretato in senso ampio, tenendo conto dei benefici del meccanismo in termini di certezza del diritto e di eliminazione della doppia imposizione, per definire con precisione i confini del suo campo di applicazione e, di conseguenza, i riflessi sul Decreto, potrebbe rendersi necessario attendere un’eventuale pronuncia della Corte di giustizia dell’Unione Europea¹¹⁷.

¹¹³ Morra F., Severi M., *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 17 giugno 2020.

¹¹⁴ L’art. 25 par. 3 del Modello OCSE attribuisce alle autorità competenti degli Stati contraenti il potere di risolvere di comune accordo qualsiasi difficoltà o dubbio inerente all’interpretazione o all’applicazione della Convenzione, e consente loro anche di consultarsi per eliminare la doppia imposizione in casi non espressamente previsti dalla Convenzione.

¹¹⁵ Per *Advanced Pricing Agreements* si intendono gli accordi conclusi, in via anticipata, tra le autorità competenti di due Stati e il contribuente, volti a determinare per un periodo di tempo determinato i criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo, al fine di garantire il rispetto del principio di libera concorrenza e prevenire fenomeni di doppia imposizione internazionale.

¹¹⁶ Cfr. Trivellin M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l’attuazione della direttiva UE n. 2017/1852*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 10 settembre 2021, consultabile anche in Buccico C., Ducceschi S. Tramontano S. (a cura di), *L’evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti “primavere” di Napoli*, Milanofiori Assago – Padova, 2020, p. 71 ss, in cui l’autore afferma che: “l’ampia formulazione “accordi” permetterebbe di includervi non soltanto i Trattati ma anche, ad esempio, gli APA bilaterali, pur sempre conclusi sulla base dell’art. 25, par. 3, OECD Model”.

¹¹⁷ Orlandoni, O., Moramarco, G., *Law Implementing the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852)*, in “European Taxation”, 60, n. 11, (2020), pp. 500-501.

Tuttavia, resta incerto se, in simili ipotesi, possa effettivamente giungersi alla fase arbitrale, alla luce del potere attribuito all’Agenzia delle entrate dall’art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 49/2020 di rifiutare l’accesso alla procedura quando la questione controversa non comporti una doppia imposizione. Sul punto, Trivellin propone una lettura restrittiva della portata preclusiva di tale disposizione, ritenendo che essa non debba essere intesa come idonea a comprimere l’ambito applicativo generale delineato dall’art. 1 del Decreto. Secondo tale impostazione, in considerazione della collocazione sistematica della norma, l’art. 9, comma 8, assolverebbe a una funzione più circoscritta, consentendo di precludere l’avvio della fase arbitrale soltanto nei casi in cui, la questione sostanziale non comporti in concreto, una doppia imposizione.

In questa prospettiva, particolare rilievo assume anche la critica mossa da Morra e Severi alla Relazione illustrativa al Decreto, nella parte in cui essa sembra trasformare la facoltà riconosciuta alle autorità competenti dall’art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 49/2020 in un vero e proprio obbligo di negare l’accesso alla fase arbitrale in tutte le ipotesi in cui non si configuri una doppia imposizione in senso stretto¹¹⁸. Tale lettura, oltre a non trovare riscontro nel dato testuale del Decreto e della Direttiva, finirebbe per svuotare di contenuto l’ampliamento dell’ambito oggettivo operato dall’art. 1 e, come osservano gli autori, deve pertanto ritenersi frutto di un’imprecisione della Relazione illustrativa¹¹⁹.

2.3.4.2 La procedura di risoluzione delle controversie: svolgimento e principali criticità applicative

La struttura procedurale delineata dal Decreto ricalca quella prevista dalla Direttiva, tuttavia, alcuni profili applicativi del Decreto, possono incidere in senso restrittivo sull’effettiva operatività del meccanismo europeo.

Per quanto riguarda la fase introduttiva, il Decreto prevede che l’istanza deve essere presentata entro tre anni dalla notificazione dell’atto impositivo (o di un atto equivalente) ovvero dal verificarsi dell’evento che genera la controversia, e deve essere trasmessa

¹¹⁸ Per quanto riguarda l’art. 9, comma 8, la Relazione illustrativa afferma che l’Agenzia delle Entrate “rifiuta l’accesso alla procedura di risoluzione delle controversie [...] qualora la questione controversa non comporti una doppia imposizione”.

¹¹⁹ Morra F., Severi M., *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020*, cit., p. 4.

simultaneamente alle autorità competenti degli Stati coinvolti. Come chiarito dalla Relazione illustrativa al Decreto, tale momento può coincidere, ad esempio, con il rigetto di un'istanza di rimborso ovvero con l'emissione del processo verbale di constatazione che riassume gli esiti di una verifica fiscale.

L'istanza deve contenere un apparato informativo particolarmente articolato, relativo ai fatti del caso, alla struttura delle operazioni, agli atti che hanno originato la controversia, nonché alle ragioni della pretesa e agli eventuali procedimenti giurisdizionali pendenti o definiti. La gravosità degli oneri informativi e il controllo di completezza affidato all'Agenzia delle Entrate espongono il contribuente al rischio di un rigetto formale della domanda di accesso alla procedura, con la conseguente necessità di impugnare il diniego per ottenere tutela¹²⁰.

L'art. 3, comma 2, del Decreto amplia in modo significativo l'accesso alla procedura amichevole, consentendone l'attivazione anche in ipotesi che, nel sistema previgente, risultavano precluse, quali l'omessa impugnazione dell'atto impositivo o la definizione della pretesa mediante strumenti deflattivi precontenziosi¹²¹. La previsione segna un chiaro mutamento di impostazione rispetto alla prassi maturata sotto il regime delle MAP convenzionali e della Convenzione arbitrale UE, ove tali strumenti erano considerati idonei a determinare in via definitiva la posizione del contribuente, escludendo il ricorso ai meccanismi internazionali di risoluzione della controversia¹²². La possibilità prevista dal Decreto, di risolvere casi di doppia imposizione anche a seguito di procedure amministrative già definite con l'Amministrazione finanziaria italiana (come l'accertamento con adesione), che abbiano reso definitiva l'imposta, è di assoluto rilievo

¹²⁰ Ogni eventuale rifiuto opposto dalle autorità competenti alla partecipazione del contribuente alla procedura di risoluzione delle controversie non può essere configurato come una scelta discrezionale insindacabile, ma deve essere adeguatamente motivato e, soprattutto, assoggettabile a controllo giurisdizionale, pena la compromissione dell'effettività della tutela dei diritti riconosciuti dall'ordinamento dell'Unione europea (vedi Pistone in Contrino, A., Maisto, G., Pistone, P., Ragucci, G., Trivellin, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, in "Rivista Telematica di Diritto Tributario", 11/2021, p. 6).

¹²¹ Si fa riferimento agli istituti deflattivi di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (accertamento con adesione, adesione ai processi verbal di contestazione ecc).

¹²² Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 5 giugno 2012, n. 21/E, *Gestione delle controversie fiscali internazionali in sede di procedura amichevole (Mutual Agreement Procedure)*.

per i contribuenti italiani. Tale apertura supera un preclusivo ostacolo anacronistico che in passato ha impedito l'accesso alla MAP a molti soggetti¹²³.

In tale quadro di apertura, tuttavia, la scelta del legislatore nazionale, desumibile dalla Relazione illustrativa, di escludere la possibilità di accedere alla procedura amichevole nei casi di ravvedimento operoso¹²⁴, appare restrittiva e potenzialmente in contrasto con la *ratio* espansiva della Direttiva. Tale previsione, contraria alle finalità della Direttiva, introduce una limitazione non espressamente prevista dal testo normativo europeo e rischia di comprimere l'effettività del nuovo sistema di tutela contro le doppie imposizioni.

È stato osservato come questa disciplina rischi, paradossalmente, di rappresentare un arretramento rispetto agli standard già raggiunti in ambito OCSE. Il paragrafo 14 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, come modificato dell'Azione 14 del Progetto BEPS, ammette, infatti, espressamente la possibilità per il contribuente di attivare la MAP anche quando la doppia imposizione origina da una rettifica della propria dichiarazione, effettuata in buona fede (*c.d. bona fide taxpayer-initiated adjustment*). Ne deriverebbe, inoltre, una situazione distorsiva rispetto ad ordinamenti, come quello tedesco, che consentono l'apertura della MAP anche nei casi di rettifica volontaria della dichiarazione. Infatti, in tali ipotesi, l'Italia sarebbe comunque tenuta a partecipare alla procedura, rilevando, ai sensi dell'art. 3, comma 1, D. Lgs. n. 49/2020, la qualificazione dell'atto generativo della doppia imposizione secondo il diritto interno dello Stato estero interessato¹²⁵.

Con riferimento al contenzioso tributario, la formulazione originaria dell'art. 3, comma 3, del Decreto precludeva l'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie sia in presenza di una decisione del giudice tributario sulla questione controversa, ancorché non

¹²³ Castoldi, A., Abbamondi, I., *Finalmente attuata in Italia la Direttiva per le procedure internazionali per l'eliminazione della doppia imposizione*, in "Fiscalità & Commercio Internazionale", n. 10, (2020), pp. 42-47.

¹²⁴ Per ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si intende l'istituto che consente al contribuente di regolarizzare spontaneamente le violazioni tributarie mediante il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta.

¹²⁵ Morra F., Severi M., *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020*, cit., p. 6.

definitiva, sia in caso di conciliazione giudiziale tra le parti. Tale scelta si poneva in contrasto con la Direttiva, la quale individua come causa ostativa unicamente l'intervenuto passaggio in giudicato della decisione. La preclusione derivante da pronunce non definitive è stata, infatti, oggetto di diffuse critiche in dottrina ed è stata altresì censurata dalle Commissioni parlamentari competenti in sede di parere sullo schema di decreto. In accoglimento di tali rilievi, l'art. 113 del D.L. n. 104/2020 ha modificato la disposizione (che rappresentava un evidente errore di coordinamento), consentendo l'attivazione della procedura anche in presenza di decisioni non definitive, purché non passate in giudicato, riallineando così la disciplina interna al dettato della Direttiva. Diversamente, la scelta di escludere l'accesso alla procedura in caso di conciliazione giudiziale appare coerente con la *ratio* del sistema, poiché tale istituto, intervenendo nell'ambito di un giudizio pendente e producendo effetti sostanzialmente assimilabili a quelli di una decisione definitiva, presuppone già l'intervento del giudice nazionale. Sul piano applicativo, permangono, tuttavia, profili critici di coordinamento tra il meccanismo europeo e gli strumenti interni nei casi in cui l'accertamento riguardi più periodi d'imposta, potendo verificarsi che alcuni periodi siano definiti in via precontenziosa (ad esempio, mediante accertamento con adesione) e altri attraverso la conciliazione giudiziale. L'assenza di una disciplina espressa per tali ipotesi rischia di incidere negativamente sull'effettività del ricorso alla procedura prevista dal Decreto¹²⁶.

Quanto al rapporto tra l'istanza di attivazione della procedura prevista dal Decreto e il contenzioso tributario, i due binari restano autonomi: il contribuente non è tenuto a promuovere previamente il giudizio dinanzi al giudice tributario, né la pendenza del contenzioso preclude, di per sé, l'accesso al meccanismo europeo di risoluzione delle controversie. Il Decreto introduce, tuttavia, un significativo strumento di coordinamento, riconoscendo al contribuente la facoltà di chiedere la sospensione del giudizio interno, così da preservare la possibilità di riattivarlo, qualora l'esito della procedura europea non risulti soddisfacente. Tale facoltà è stata resa possibile mediante una modifica all'art. 39

¹²⁶ Orlandoni, O., Moramarco, G., *Law Implementing the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852)*, in "European Taxation", 60, n. 11, (2020), p. 504; Trivellini M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE n. 2017/1852*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 10 settembre 2021, consultabile anche in Buccico C., Ducceschi S., Tramontano S. (a cura di), *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti "primavere" di Napoli*, Milanofiori Assago – Padova, 2020, p. 71 ss.

comma 1-ter del D. Lgs. n. 546/1992, operata dall'art. 22, comma 2, del D. Lgs. n. 49/2020. La novità maggiore risiede nel fatto che la sospensione può essere disposta su istanza del solo contribuente¹²⁷. Infatti, nelle altre procedure internazionali di risoluzione delle controversie (quali le MAP convenzionali o la Convenzione arbitrale UE), è richiesto anche il consenso dell'Agenzia delle Entrate. Tale asimmetria di disciplina solleva profili critici sotto il profilo della coerenza sistematica e della ragionevolezza della scelta legislativa, nonché con riguardo al principio di eguaglianza tra contribuenti che si avvalgono di strumenti di tutela sostanzialmente omogenei¹²⁸. La sospensione del processo comporta, inoltre, la sospensione della riscossione¹²⁹, con la conseguenza che il contribuente, per beneficiare di tale effetto, deve comunque instaurare il giudizio nazionale. Qualora, invece, il processo non venga sospeso e, nel corso della procedura avviata ai sensi del Decreto, intervenga una decisione definitiva o una conciliazione giudiziale, la procedura di risoluzione della controversia deve essere chiusa.

La disciplina nazionale di recepimento della Direttiva prevede il diniego di accesso alla fase di risoluzione della controversia nei casi in cui, in relazione al reddito o al patrimonio oggetto di rettifica, siano state irrogate pene per uno dei delitti tributari di cui al Titolo II del d.lgs. n. 74/2000. Come chiarito nella Relazione illustrativa al decreto di attuazione, tale preclusione opera unicamente nell'ipotesi di irrogazione di pene, e non già in presenza del mero avvio dell'azione penale, con la conseguenza che l'accesso alla procedura amichevole resta astrattamente consentito, mentre è inibita la successiva ed eventuale fase di risoluzione dinanzi alla Commissione consultiva¹³⁰.

Tuttavia, la scelta del legislatore delegato di individuare quale causa ostativa un generico rinvio all'intero catalogo dei reati tributari del Titolo II del d.lgs. n. 74/2000 appare criticabile sotto il profilo della coerenza sistematica con la ratio della Direttiva.

¹²⁷ Del Federico L., *Le procedure amichevoli di composizione delle controversie fiscali internazionali nell'esperienza italiana*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M., (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, Pacini Giuridica, Pisa, 2021, p. 23 ss.

¹²⁸ Trivellin M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE n. 2017/1852*, cit., p.7.

¹²⁹ Art. 15, comma 2, del D.P.R. 602/1973, inserito dall'art. 22, comma 3 del Decreto.

¹³⁰ Corte suprema di cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, *Relazione su novità normativa*, Rel. n. 73, Roma, 28 settembre 2020, in tema di attuazione del D. Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, recante attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea, pp. 21-22.

Quest'ultima, infatti, consente agli Stati membri di negare l'accesso alle procedure nei soli casi connotati da frode fiscale, dolo o grave negligenza, con l'evidente finalità di circoscrivere l'area delle esclusioni. L'opzione normativa italiana, al contrario, estende la preclusione anche a fattispecie di minore gravità e di frequente emersione nelle controversie tributarie transfrontaliere, quali la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

Ne deriva il rischio di una compressione eccessiva dell'ambito applicativo dei meccanismi di risoluzione delle controversie introdotti dalla Direttiva, poiché proprio le liti "tipiche" della fiscalità internazionale, in particolare quelle relative all'individuazione della residenza fiscale o all'esistenza di una stabile organizzazione, sono frequentemente accompagnate da contestazioni penal-tributarie che, pur non presentando profili di frode in senso stretto, determinerebbero l'automatica esclusione dall'accesso alla fase arbitrale. Una simile impostazione rischia, pertanto, di frustrare gli obiettivi di effettività e di ampliamento delle tutele perseguiti dal legislatore europeo, privando di protezione un novero eccessivamente ampio di controversie, spesso connotate da ridotta offensività e non riconducibili a condotte fraudolente in senso proprio¹³¹.

All'esito della procedura amichevole o di quella arbitrale, il contribuente è chiamato a manifestare per iscritto, entro il termine di sessanta giorni dalla comunicazione della decisione, l'accettazione della soluzione raggiunta, con contestuale rinuncia al contenzioso eventualmente pendente in relazione alla medesima pretesa impositiva. In tal modo, il legislatore attribuisce al soggetto interessato un ruolo decisivo nella definizione del conflitto, riconoscendogli la facoltà di non vincolarsi all'esito della procedura europea, qualora lo ritenga insoddisfacente e di riattivare, in tal caso, il giudizio nazionale precedentemente sospeso.

In presenza di un giudizio pendente, l'art. 19 del d.lgs. n. 49/2020 impone al contribuente di dimostrare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della decisione, l'avvenuto deposito dell'atto di rinuncia al ricorso innanzi al giudice competente, limitatamente alla

¹³¹ Corte suprema di cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, *Relazione su novità normativa*, cit. p. 21; Orlandoni, O., Moramarco, G., *Law Implementing the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852)*, in "European Taxation", 60, n. 11, (2020), p. 505.

parte della pretesa oggetto della procedura di risoluzione. In accoglimento delle osservazioni formulate in sede parlamentare, il legislatore ha opportunamente previsto la possibilità di una rinuncia parziale, circoscritta ai soli profili rientranti nell'ambito oggettivo di applicazione della Direttiva, e non estesa all'intera controversia.

Tale soluzione appare coerente con la struttura dell'accertamento tributario, atteso che un medesimo atto impositivo può contenere rilievi eterogenei, solo in parte riconducibili alla disciplina europea sulla risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione (si pensi, ad esempio, a contestazioni in materia di IVA, estranee all'ambito applicativo della Direttiva). In tali ipotesi, il contribuente è legittimato a rinunciare al giudizio interno esclusivamente per i profili coperti dalla procedura europea, proseguendo il contenzioso per le residue censure.

Una volta intervenuta l'accettazione da parte del contribuente, la decisione assunta in sede di MAP o di arbitrato acquista efficacia vincolante ed esecutiva. L'Amministrazione finanziaria è, pertanto, tenuta a dare attuazione all'esito della procedura, provvedendo allo sgravio o al rimborso delle imposte indebitamente pretese ovvero, in senso inverso, alla riscossione delle maggiori imposte dovute. La decisione assunta dalle autorità competenti non costituisce un precedente ai sensi dell'art. 18, comma 4, D. Lgs. n. 49/2020 e deve essere notificata al contribuente entro trenta giorni dalla sua adozione. In caso di mancata esecuzione della decisione, il contribuente può proporre ricorso per ottemperanza dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado territorialmente competente, ai sensi dell'art. 70 D.Lgs. n. 546/1992, come richiamato dall'art. 18, comma 7, D. Lgs. n. 49/2020, ottenendo, se del caso, la nomina di un commissario *ad acta* e il rimborso delle spese. Il contribuente dispone così di uno strumento particolarmente incisivo per reagire all'inerzia amministrativa in tempi relativamente contenuti

Quanto al regime sanzionatorio, l'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 49/2020 prevede che gli eventuali maggiori tributi dovuti in esito alla procedura siano assoggettati a sanzioni amministrative, salvo il caso in cui le sanzioni siano già state definite in via agevolata nell'ambito di un precedente accordo amministrativo. In tale evenienza, il contribuente conserva il beneficio delle sanzioni ridotte, anche qualora l'imposta dovuta risulti ulteriormente incrementata all'esito della procedura di risoluzione.

Il Decreto contempla, infine, l'ipotesi del rimborso delle sanzioni già versate, ma esclusivamente nel caso di integrale annullamento della pretesa impositiva. Non è stata invece accolta la proposta, formulata in sede parlamentare, di estendere il rimborso anche alle ipotesi di annullamento parziale del tributo, con una scelta che appare suscettibile di incidere negativamente sul principio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio e sull'effettività della tutela del contribuente nelle controversie transfrontaliere.

2.3.5 La natura giuridica delle commissioni istituite dalla Direttiva

Una questione che assume centrale rilievo riguarda la natura giuridica dei nuovi organi "arbitrali", vale a dire la Commissione consultiva e la Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie, e di conseguenza, la natura giuridica della decisione finale¹³². Tali organismi, già analizzati nel paragrafo dedicato alla disciplina unionale, trovano espresso recepimento anche nell'ordinamento interno attraverso il D. Lgs. n. 49/2020, che ne riproduce l'architettura istituzionale e ne disciplina la composizione, le modalità di funzionamento e gli effetti delle decisioni rese.

La loro natura giuridica non è del tutto chiara, in quanto, nè la Direttiva, nè il Decreto, usano il termine arbitrato, a differenza di quanto accade in ambito OCSE (in particolar modo nel MLI). Ciò è comprensibilmente dovuto agli equilibri politici che hanno accompagnato l'approvazione della Direttiva, ma non compromette la sostanza giuridica della questione. Va sottolineato, inoltre, che la stessa Direttiva, nel conclusivo art. 18, par. 2, utilizza espressamente il termine arbitrale ove prevede che "qualora le autorità competenti interessate o il soggetto interessato non diano il consenso alla pubblicazione integrale della decisione finale, le autorità competenti pubblicano una sintesi della decisione finale. Tale sintesi contiene una descrizione del problema e l'oggetto, la data, i periodi d'imposta in questione, la base giuridica, il settore industriale e una breve descrizione del risultato finale. E' inclusa inoltre una descrizione del metodo *arbitrale* utilizzato".

In realtà, numerosi elementi conferiscono alle procedure previste dalla Direttiva e dal relativo Decreto attuativo una chiara connotazione arbitrale. In primo luogo, la disciplina

¹³² Del Federico, L., *Il D. Lgs. 10 giugno 2020, n. 49 attua la Direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali: le questioni di fondo*, in "Taxnews", 16 ottobre 2020.

relativa alla scelta, alla nomina e al ruolo delle personalità indipendenti¹³³ evidenzia la centralità di figure imparziali e qualificate. Particolare rilievo assume l'art.11 del Decreto che prevede la “Nomina da parte del giudice nazionale” e dispone che, per quanto non previsto dai commi da 1 a 6, si applicano, in quanto compatibili, le norme relative alla procedura di nomina degli arbitri contenute nel Titolo VIII del Libro IV del codice di procedura civile. A ciò si aggiungono l'importanza attribuita all'istruzione probatoria e alle udienze, la necessità di fondare le decisioni su fonti giuridiche e il richiamo esplicito al “metodo arbitrale utilizzato”¹³⁴.

Alla luce di tali caratteristiche, appare coerente riconoscere la natura arbitrale sia della Commissione consultiva, sia della Commissione alternativa, così come delle procedure di risoluzione delle controversie ad esse affidate, come confermato dalla giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione¹³⁵. Ne consegue che le decisioni conclusive emesse nell'ambito di tali procedure assumono natura di lodo arbitrale. Tali decisioni, infatti, sono vincolanti per le Autorità fiscali degli Stati membri, salvo la possibilità, anche *ex post*, di definire accordi amministrativi sostitutivi, secondo quanto previsto dall'art. 13, par. 3 della Direttiva e dall'art. 18, comma 2 del Decreto.

Parte della dottrina ritiene, in realtà, che tali commissioni debbano essere qualificate come vere e proprie giurisdizioni ai sensi dell'art. 267 TFUE, in ragione della loro espressa istituzionalizzazione ad opera della Direttiva, che le avrebbe integrate nel sistema di tutela giurisdizionale degli Stati membri¹³⁶. Tale questione, verrà approfondita nel terzo capitolo.

2.3.6 Il “cherry picking” procedimentale

Al termine dell'analisi della Direttiva e del Decreto che la recepisce all'interno dell'ordinamento italiano, possiamo affermare che la procedura delineata da tali disposizioni non si pone in termini sostitutivi rispetto ai meccanismi tradizionali di

¹³³ Artt. 8, 9 e 10 Direttiva e artt. 10, 11 e 12 Decreto.

¹³⁴ Art. 18, par. 2 Direttiva; art. 20, comma 2 Decreto.

¹³⁵ Corte suprema di cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, *op. cit.*, p. 21-23.

¹³⁶ Bizioli G., *Il (futuro) ruolo della Corte di Giustizia UE nella soluzione delle controversie fiscali internazionali in ambito europeo*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, Pacini Giuridica, Pisa, 2021, p. 439 ss.

risoluzione delle controversie previsti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni o dalla Convenzione arbitrale UE, ma opera in via complementare.

La pluralità di strumenti potenzialmente attivabili per la risoluzione delle controversie impone al contribuente una scelta strategica *ex ante*. Il contribuente effettua un vero e proprio *cherry picking* procedimentale, assicurandosi di optare per lo strumento giuridico più favorevole, in considerazione di elementi quali le modalità di accesso, i tempi, la natura del modello arbitrale e l'ampiezza delle garanzie partecipative. Ciò comporta che la scelta del meccanismo non sia meramente tecnica, ma incida in modo significativo sugli esiti pratici della tutela.

Il coordinamento tra i diversi strumenti di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione è disciplinato dall'art. 16, par. 5, della Direttiva, recepito nell'ordinamento interno dall'art. 4 del d.lgs. n. 49/2020. La norma chiarisce il rapporto di alternatività tra le procedure previste dalla Direttiva e quelle fondate sulle convenzioni contro le doppie imposizioni e sulla Convenzione arbitrale, stabilendo la prevalenza del meccanismo europeo, qualora le stesse siano attivate contestualmente o qualora l'istanza presentata ai sensi della Direttiva intervenga in pendenza di una procedura amichevole convenzionale.

In particolare, qualora il soggetto interessato promuova una procedura amichevole sulla medesima questione controversa facendo valere, in via concorrente, la Direttiva, una Convenzione contro le doppie imposizioni o la Convenzione arbitrale UE, l'Autorità competente è tenuta a dare seguito esclusivamente all'istanza proposta ai sensi della Direttiva. La presentazione di tale istanza determina, inoltre, l'automatica cessazione di ogni altro procedimento pendente avviato sulla base di strumenti convenzionali relativi alla medesima controversia, i quali si considerano conclusi alla data di ricezione della prima istanza da parte di una delle Autorità competenti degli Stati membri coinvolti.

Resta ferma, tuttavia, la possibilità per il contribuente di riattivare i rimedi convenzionali, qualora la procedura intrapresa ai sensi della Direttiva non pervenga a una conclusione. In tal caso, il soggetto interessato potrà presentare una nuova istanza di procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni o della Convenzione

arbitrale UE, nel rispetto dei termini e delle condizioni previste dai rispettivi strumenti internazionali¹³⁷.

Alla luce di quanto precede, la presenza di una pluralità di strumenti offre al contribuente un ventaglio di opzioni teoricamente ampio, ma non per questo liberamente combinabile nel tempo. L'effetto di priorità attribuito alla procedura europea dall'art. 4 D. Lgs. n. 49/2020, la strutturale lunghezza delle tempistiche e i vincoli di accesso e di coordinamento tra i diversi rimedi fanno sì che, in concreto, il contribuente sia chiamato ad operare una scelta iniziale fortemente selettiva, che incide in modo definitivo sul percorso di tutela percorribile, riducendo significativamente gli spazi per un utilizzo sequenziale o opportunistico dei vari meccanismi disponibili.

2.3.7 I limiti strutturali della tutela del contribuente nella Direttiva

Il giudizio complessivamente favorevole sulla Direttiva in termini di rafforzamento della posizione procedurale del contribuente non esclude, tuttavia, una valutazione critica circa l'adeguatezza sistemica delle garanzie effettivamente riconosciute. Se, infatti, è innegabile che il legislatore europeo abbia introdotto un cambio di paradigma rispetto ai tradizionali meccanismi convenzionali, nei quali il contribuente restava sostanzialmente estraneo alla procedura di composizione della controversia, è altrettanto vero che tale apertura partecipativa si colloca ancora all'interno di un modello strutturalmente dominato dalla logica amministrativa. Ne consegue che i diritti procedurali riconosciuti all'interessato, pur rappresentando un progresso significativo sul piano comparativo, non raggiungono un livello di tutela pienamente coerente con il paradigma del giusto processo.

Nei Considerando, la Direttiva proclama espressamente il rispetto dei diritti fondamentali e, in particolare, del diritto a un equo processo, richiamando la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Tale affermazione di principio, sotto il profilo dogmatico, proietta le procedure di risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'alveo delle garanzie proprie del processo, piuttosto che del mero procedimento

¹³⁷ Melis G., Golisano M., *I diversi strumenti di composizione delle controversie internazionali: cherry picking procedimentale, opportunità e regole di coordinamento*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, Pacini Giuridica, Pisa, 2021, p. 73 ss.

amministrativo, imponendo una lettura della posizione del contribuente quale soggetto titolare di diritti procedimentali effettivi e non quale mero destinatario passivo delle determinazioni delle autorità competenti. Tuttavia, il contenuto precettivo della Direttiva e la sua trasposizione nell'ordinamento italiano mediante il D. Lgs. n. 49/2020 rivelano una significativa frizione tra le enunciazioni assiologiche e la disciplina positiva delle garanzie partecipative, con particolare riferimento al principio del contraddittorio¹³⁸.

In primo luogo, la struttura complessiva delle procedure previste dalla Direttiva rispecchia il modello tradizionale del diritto internazionale tributario, fondato su un dialogo prevalentemente inter-amministrativo tra autorità competenti, nel quale il contribuente non assume la qualità di parte del procedimento, ma, al più, di soggetto funzionale all'istruttoria officiosa. La partecipazione dell'interessato non si configura come espressione di un diritto soggettivo procedimentale, bensì come eventualità rimessa alla discrezionalità delle autorità competenti o della Commissione consultiva o per la risoluzione alternativa delle controversie. Ne deriva che il contraddittorio, lungi dall'essere concepito quale garanzia strutturale del giusto procedimento e presupposto del giusto processo, viene ridotto a strumento accessorio di supporto all'attività istruttoria delle amministrazioni, funzionale al raggiungimento di un accordo bilaterale tra Stati piuttosto che alla piena tutela della posizione giuridica del contribuente¹³⁹.

Tale impostazione emerge con particolare evidenza dalla disciplina della partecipazione dell'istante alle fasi procedurali e alle audizioni dinanzi alla commissione, la quale è subordinata al consenso delle autorità competenti. Una simile "clausola di gradimento"¹⁴⁰ svuota il contraddittorio della sua natura di diritto fondamentale, trasformandolo in una concessione discrezionale dell'amministrazione, difficilmente conciliabile con i principi di effettività della tutela e di parità delle armi che caratterizzano il modello europeo di

¹³⁸ Trivellin M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE n. 2017/1852*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 10 settembre 2021, consultabile anche in Buccico C. – Ducceschi S. – Tramontano S. (a cura di), *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti "primavere" di Napoli*, Milanofiori Assago – Padova, 2020, p. 71 ss.

¹³⁹ Bizoli G., *Il (futuro) ruolo della Corte di Giustizia UE nella soluzione delle controversie fiscali internazionali in ambito europeo*, in Del Federico L., Pistone P., Trivellin M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione europea*, cit. p. 445.

¹⁴⁰ Espressione utilizzata da Pistone P. in Contrino, A., Maisto, G., Pistone, P., Ragucci, G., Trivellin, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 11/2021, p. 5.

protezione giurisdizionale dei diritti. L'asimmetria è ulteriormente accentuata dalla circostanza che i poteri decisionali restano saldamente concentrati nelle mani delle autorità competenti, le quali possono persino discostarsi dal parere della commissione, senza che sia garantito un pieno obbligo di motivazione idoneo a consentire un controllo effettivo sull'uso del diritto nella soluzione della controversia.

La compressione del contraddittorio si inserisce, inoltre, in un quadro procedurale che non riconosce al contribuente un autentico diritto alla prova, né un diritto pieno di accesso alle informazioni rilevanti ai fini della decisione, con il risultato di ridurre la partecipazione dell'interessato a un ruolo ancillare rispetto all'istruttoria condotta dalle autorità fiscali.

Questa configurazione del contraddittorio come mero supporto istruttorio appare difficilmente compatibile con i principi del diritto dell'Unione Europea elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che, a partire dal riconoscimento del diritto di essere ascoltati quale principio generale del diritto dell'Unione, ha progressivamente valorizzato la centralità della parte privata nelle procedure amministrative idonee a incidere sulla sua sfera giuridica. In tale prospettiva, la Direttiva, in quanto espressione del diritto procedimentale tributario europeo, non può sottrarsi all'obbligo di conformare le proprie regole applicative ai canoni del giusto procedimento e del giusto processo, imponendo un'interpretazione adeguatrice delle disposizioni che subordinano la partecipazione del contribuente alla mera discrezionalità delle autorità competenti. Ne discende l'esigenza di ripensare il modello delineato dal legislatore europeo in senso pienamente garantista, riconoscendo al contribuente una posizione partecipativa effettiva e strutturalmente tutelata, in coerenza con la proclamata adesione della Direttiva al paradigma dei diritti fondamentali.

CAPITOLO 3

PROSPETTIVE EVOLUTIVE POST-DIRETTIVA (UE) 2017/1852

Il presente capitolo è dedicato all'analisi delle prospettive di evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea, a partire dal quadro delineato dalla Direttiva (UE) 2017/1852. L'obiettivo è quello di indagare se, e in che misura, l'assetto attuale, pur rappresentando un avanzamento significativo rispetto ai modelli tradizionali di cooperazione amministrativa tra Stati membri, possa costituire una base di partenza per un'evoluzione strutturale del sistema verso forme più stabili, indipendenti ed orientate alla tutela effettiva delle posizioni soggettive dei contribuenti.

Alla luce di quanto premesso, il capitolo affronta due profili di indagine tra loro strettamente connessi. Da un lato, verrà esaminata la possibilità di valorizzare le aperture offerte dalla Direttiva in direzione dell'istituzione di una commissione arbitrale permanente, quale strumento idoneo a rafforzare l'efficienza, la prevedibilità e la qualità delle decisioni in materia di doppia imposizione. Dall'altro lato, si intende porre in luce i limiti strutturali del modello attuale di risoluzione delle controversie, ancora fortemente ancorato a una logica inter-amministrativa, al fine di valutare l'opportunità di un'evoluzione verso un modello pienamente giurisdizionale, capace di garantire diritti procedurali effettivi ai contribuenti e un livello di tutela coerente con i principi del giusto processo.

In questa prospettiva, appare preferibile introdurre inizialmente una commissione arbitrale permanente per la risoluzione delle controversie fiscali europee e, solo successivamente, valutare l'istituzione di una Corte Tributaria. Tale approccio graduale consente di ridurre i rischi istituzionali e politici connessi alla creazione immediata di un organo giurisdizionale sovranazionale¹. Come evidenziato nei precedenti capitoli della

¹ Cfr Lindencrona, G., Mattsson, N., *Arbitration in Taxation*, in "Intertax", n. 3, (1982), p. 81: "The establishment of an international court in the very initial stage, at a point when there is no practical experience of how this method for solution of disputes will work, makes this alternative more risky and hence more doubtful"; sebbene originariamente formulate con riguardo a un'ipotetica corte tributaria internazionale, le seguenti argomentazioni degli autori appaiono a mio parere riferibili, per analogia, al contesto dell'Unione Europea.

presente trattazione, gli Stati mostrano tradizionalmente una forte riluttanza a cedere sovranità in materia fiscale e ad accettare decisioni vincolanti adottate da organi esterni. La commissione arbitrale rappresenta, dunque, una soluzione più flessibile e politicamente accettabile, poiché opera caso per caso, è attivabile solo in situazioni di fallimento della procedura amichevole e mantiene un legame diretto con la volontà degli Stati contraenti. Inoltre, l'arbitrato consente di sviluppare progressivamente una prassi decisionale e di formare un nucleo di esperti con esperienza specifica in materia di fiscalità, prerequisito essenziale per la futura composizione di un Tribunale.

In una fase in cui il diritto tributario europeo manca ancora di un corpo normativo sufficientemente strutturato e di fonti giurisprudenziali consolidate, l'istituzione immediata di una Corte rischierebbe di produrre decisioni instabili e politicamente controverse. L'adozione preliminare di una commissione arbitrale permanente costituisce, quindi, uno strumento di transizione, idoneo a favorire una progressiva accettazione delle procedure sovranazionali e a porre le basi giuridiche, tecniche e istituzionali necessarie per l'eventuale creazione, in una fase successiva, di una vera e propria Corte Tributaria Europea².

3.1 Verso la creazione di una Commissione Permanente: possibile implementazione dell'art. 10 della Direttiva

La Direttiva (UE) 2017/1852 segna una svolta decisiva nel contrasto alla doppia imposizione persistente nell'Unione Europea, aprendo prospettive concrete per l'istituzione di una struttura arbitrale permanente³. La sua innovazione risiede nell'introduzione di un arbitrato giuridicamente vincolante, che incentiva gli Stati membri

² *Ibidem*, p. 81: “If the arbitration procedure turns out to be a frequently used means of solving disputes between states in international tax questions, we believe that developments can continue towards more institutionalized methods. An international tax court would then be a possibility. Such a development is, in our opinion, worth aiming for”.

³ Kofler, G., *EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*, in “EC Tax Review”, 28, n. 6, (2019), p. 269.

a definire le controversie nell'ambito delle procedure amichevoli, prima che siano sottratte alla loro disponibilità per essere deferite a un organismo indipendente.

Come sappiamo, l'art. 10 della Direttiva prevede la possibilità di istituire una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie (*Alternative Dispute Resolution Committee* o ADRC). Tale commissione può differire dalla Commissione consultiva di cui all'articolo 6, nei limiti consentiti dall'articolo 10 stesso, in particolare per quanto riguarda la forma, la composizione e il metodo di risoluzione delle controversie.

Inoltre, l'articolo 10 prevede che tale organismo possa essere costituito sia *ad hoc* per il singolo caso, sia in forma permanente, attraverso l'istituzione di una Commissione permanente (la c.d. *Standing Committee*). Tuttavia, le indicazioni normative sulla Commissione permanente sono del tutto generiche. Ne deriva un'ampia discrezionalità degli Stati membri nel modellare un meccanismo arbitrale comune, potendo sostanzialmente costruire da zero l'architettura di tale organismo su base convenzionale.

La previsione della *Standing Committee* nell'art. 10 della Direttiva costituisce un elemento di novità rilevante e rappresenta un'opportunità unica per migliorare in modo significativo la risoluzione delle controversie in materia fiscale nel mercato interno. Se adeguatamente strutturata, una Commissione permanente potrebbe favorire la specializzazione degli arbitri, l'accumulazione istituzionale di competenze ed esperienze, nonché la disponibilità stabile delle risorse necessarie. Tali elementi contribuirebbero ad innalzare la qualità e l'uniformità delle decisioni, a rafforzare la certezza del diritto per tutti i soggetti coinvolti e a garantire un livello più elevato di tutela del contribuente, oltre ad accrescere la trasparenza del sistema.

3.1.1 I profili di compatibilità della Commissione permanente con il diritto UE

L'ipotesi di istituire una Commissione arbitrale permanente per la risoluzione delle controversie fiscali transfrontaliere nell'Unione Europea solleva questioni di compatibilità sistemica di particolare rilievo, che investono tanto l'architettura giurisdizionale dell'Unione, quanto il livello di tutela procedurale riconosciuto ai contribuenti. Il diritto dell'Unione si fonda, infatti, su un sistema giurisdizionale integrato, al cui vertice si colloca la Corte di giustizia dell'Unione Europea, chiamata a

garantire l'interpretazione uniforme e l'effettività del diritto dell'Unione mediante il meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'art. 267 TFUE⁴. In tale prospettiva, la creazione di organi di risoluzione delle controversie dotati del potere di adottare decisioni vincolanti sull'interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione, ma collocati al di fuori del circuito giurisdizionale dell'Unione, rischia di compromettere l'unità dell'ordinamento europeo e di dar luogo a una frammentazione delle interpretazioni applicative delle norme dell'Unione in materia fiscale.

In questo quadro assume rilievo la giurisprudenza della Corte in materia di controversie tra Stati membri relative all'interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni. In particolare, nella sentenza *Austria c. Germania*⁵, la Corte ha affermato la propria competenza, ai sensi dell'art. 273 TFUE, a pronunciarsi sull'interpretazione di una convenzione fiscale bilaterale tra Stati membri, valorizzando l'esistenza di un "collegamento oggettivamente identificabile" tra tali controversie e la materia dei Trattati dell'Unione.

Infatti, ai sensi dell'art. 273 TFUE, la Corte di giustizia dell'Unione Europea è competente a dirimere "qualsiasi controversia tra Stati membri che riguardi l'oggetto dei Trattati, qualora la controversia le sia sottoposta in virtù di un accordo speciale tra le parti". Nel caso della controversia tra Austria e Germania, relativa all'interpretazione dell'articolo 11, paragrafo 2, della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra i due Stati, risultavano pacificamente soddisfatte le condizioni soggettiva e procedurale previste, trattandosi di una controversia tra Stati membri deferita alla Corte in virtù di un accordo speciale (*special agreement*) contenuto nella convenzione stessa⁶. La questione centrale riguardava, dunque, la sussistenza del nesso tra tale controversia e "l'oggetto dei

⁴ L'art. 267 TFUE disciplina il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, che consente ai giudici nazionali di chiedere alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti delle istituzioni europee. Tale strumento garantisce l'interpretazione uniforme del diritto dell'Unione negli Stati membri e si configura non come mezzo d'impugnazione, ma come meccanismo di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte di giustizia, la quale fornisce un'interpretazione vincolante ai fini della decisione nel giudizio principale.

⁵ Corte di giustizia dell'Unione europea, 12 settembre 2017, causa C-648/15, *Repubblica d'Austria c. Repubblica federale di Germania*, ECLI:EU:C:2017:664.

⁶ Nowak, J.T., *Dispute Resolution Among Member States at the Court of Justice on the Basis of Article 273 TFEU. A comment on C-648/15 Austria v Germany*, in "MPILux Research Paper Series", n. 2, (2020), pp. 105-127.

Trattati”, al fine di determinare se l’interpretazione dell’articolo 11, paragrafo 2, della convenzione rientrasse effettivamente nella sfera di competenza della Corte di giustizia⁷.

L’Avvocato generale Paolo Mengozzi ha sostenuto che tale espressione non debba essere interpretata in senso restrittivo per non privare la disposizione di effettività e, a tal fine, ha proposto il criterio dell’esistenza di un “collegamento sufficiente e oggettivamente identificabile” (*sufficient and objectively identifiable link*) tra la controversia e gli obiettivi dei Trattati. In tale prospettiva, una controversia relativa all’interpretazione di una convenzione contro la doppia imposizione soddisfa tale requisito in quanto funzionalmente connessa alla realizzazione del mercato interno ai sensi dell’art. 3, par. 3, TUE e all’esercizio delle libertà di circolazione⁸.

Con la sentenza del 12 settembre 2017, la Corte di giustizia dell’Unione Europea ha sostanzialmente recepito tale impostazione, affermando che il requisito di cui all’art. 273 TFUE ricorre quando sussiste un collegamento oggettivamente identificabile con la materia dei Trattati e riconoscendo che l’attenuazione della doppia imposizione incide positivamente sul funzionamento del mercato interno e sull’effettività delle libertà fondamentali.

La pronuncia riveste un significato sistemico rilevante, poichè chiarisce che le controversie in materia di doppia imposizione non sono estranee all’ordinamento dell’Unione Europea, ma incidono direttamente su interessi protetti dal diritto dell’UE. Ne consegue che i meccanismi di risoluzione delle controversie in ambito fiscale non possono essere concepiti come spazi “neutri” o puramente tecnici, sottratti alle esigenze di coerenza e controllo proprie dell’ordinamento giuridico dell’Unione.

Tale conclusione si inserisce coerentemente nel più ampio orientamento della giurisprudenza della Corte volto a preservare l’autonomia dell’ordinamento dell’Unione e l’esclusività del proprio ruolo interpretativo. In questa prospettiva si colloca anche la

⁷ Perrou, K., *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive*, in “Intertax”, 47, n. 8–9 (2019), pp. 719-720.

⁸ Michel, B., *Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and its New Tax Treaty Arbitration Hat*, in “European Taxation”, 58, n. 1, (2018), pp. 1-13; Luts, J., Kempeneers, C., *Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes under Article 273 TFEU (Case C-648/15 Austria v. Germany)*, in “EC Tax Review”, 27, n. 1, (2018), pp. 5-18.

sentenza *Slovacchia c. Achmea*⁹, nella quale la Corte ha affermato l'incompatibilità con gli artt. 267 e 344 TFUE¹⁰ dei meccanismi arbitrali istituiti mediante accordi tra Stati membri che sottraggano controversie potenzialmente incidenti sull'interpretazione del diritto dell'Unione al controllo della Corte. Sebbene il contesto della Direttiva si differenzi significativamente da quello oggetto della pronuncia *Achmea*¹¹, in quanto il meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali previsto dalla Direttiva trova fondamento in un atto dell'Unione e non in un accordo interstatale esterno al quadro dei Trattati¹², l'insegnamento di fondo della giurisprudenza resta rilevante: ogni assetto istituzionale che consenta a un organo "terzo" di incidere in via definitiva sull'interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione deve garantire un collegamento funzionale con il sistema giurisdizionale dell'Unione e, in particolare, con il controllo esercitato dalla Corte di giustizia. Ne consegue che la compatibilità della Commissione arbitrale permanente con il diritto primario dell'Unione non può essere valutata in astratto, ma dipende in misura decisiva dalle scelte di architettura istituzionale che ne caratterizzeranno il funzionamento.

Alla luce del contesto giuridico dell'Unione Europea e degli orientamenti emergenti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea appena esaminata, la fase arbitrale prevista dalla Direttiva (UE) 2017/1852 dovrebbe essere concepita come una vera e propria procedura arbitrale, idonea a garantire, da un lato, un'effettiva

⁹ Corte di giustizia dell'Unione europea, 6 marzo 2018, causa C-284/16, *Repubblica slovacca c. Achmea BV*, ECLI:EU:C:2018:158.

¹⁰ L'art. 344 TFUE afferma: "Gli Stati membri si impegnano a non sottoporre una controversia relativa all'interpretazione o all'applicazione dei Trattati a un mezzo di risoluzione diverso da quelli previsti dagli stessi Trattati". La norma garantisce l'esclusività della competenza della Corte di giustizia per le controversie potenzialmente incidenti sul diritto UE.

¹¹ Cfr. Villar Ezcurra, M., *Implicaciones del caso Achmea en asuntos fiscales. Límites al arbitraje, jurisdicción exclusiva del TJUE y convenios de doble imposición internacional*, in «Quincena Fiscal», 1-2, (2019), pp. 147-182, in cui l'autrice chiarisce che i meccanismi arbitrali previsti da strumenti europei come la Direttiva 2017/1852 non sono colpiti dalla dottrina *Achmea*, poiché non escludono il controllo finale della CGUE o dei tribunali nazionali: le decisioni delle commissioni consultive devono essere attuate tramite atti amministrativi nazionali, i quali sono pienamente impugnabili.

¹² Cfr. De Carolis, D., *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, in "European Taxation", 58, n. 11, (2018), p. 502: "Despite the shockwave this decision is generating in the field of investment arbitration, it does not seem to have an influence in the context of the Directive. This is because the Advisory Commission is an arbitral tribunal expressly envisaged by the Directive (i.e. a source of EU law), directly appointed by Member States and even made up of competent authorities' representatives (i.e. Member States' representatives). As a result, it can hardly be denied that the Advisory Commission is part and parcel of the European Union, as well as the Member States' judicial systems".

partecipazione del contribuente e, dall'altro, un adeguato livello di controllo giurisdizionale compatibile con le esigenze di tutela dell'autonomia dell'ordinamento dell'Unione¹³. In tale prospettiva, la disciplina della Direttiva offre significativi margini di adattamento. In particolare, la facoltà riconosciuta agli Stati membri di istituire una Commissione di risoluzione alternativa delle controversie in forma permanente, ai sensi dell'art. 10, par. 1, nonché la possibilità di modellarne le regole di funzionamento¹⁴, consentono di configurare un meccanismo arbitrale strutturato in modo coerente con gli standard derivanti dal diritto a un equo processo. L'espresso richiamo contenuto nel preambolo della Direttiva al pieno rispetto di tale diritto conferma che il legislatore unionale ha inteso lasciare agli Stati membri un'ampia discrezionalità funzionale alla costruzione di un modello procedurale evoluto¹⁵. In questo quadro, la scelta di dar vita a una *Standing Committee* non rappresenta soltanto un'opzione organizzativa, ma si configura come la soluzione più idonea a dare attuazione sostanziale ai principi di effettività della tutela, qualità decisionale e coerenza sistemica che informano il diritto dell'Unione, ponendo le basi per uno sviluppo progressivo e strutturato del meccanismo arbitrale delineato dalla Direttiva.

A tale profilo sistemico si affianca una dimensione di tutela dei diritti fondamentali, che assume un rilievo crescente nell'evoluzione dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali. L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea garantisce il diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice indipendente ed imparziale, imponendo che ogni procedura idonea ad incidere in modo determinante sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti, sia strutturata in modo da assicurare garanzie procedurali sostanzialmente equivalenti a quelle di un processo giurisdizionale.

Tali garanzie non si esauriscono nell'accesso formale a un giudice, ma comprendono un nucleo sostanziale di diritti procedurali: il diritto delle parti di essere ascoltate e di

¹³ Perrou, K., *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive*, in "Intertax", 47, n. 8-9 (2019), pp. 723-724.

¹⁴In particolare, gli artt. 11 e ss. della Direttiva consentono di modellarne le regole di funzionamento, inclusi i profili relativi alla partecipazione delle persone interessate (art. 13), allo scambio di memorie e prove (art. 12) e all'organizzazione del procedimento (art. 11).

¹⁵ Cfr. Perrou, K., *op. cit.* p. 724: "The drafters of the Directive, wisely, left enough discretion to the Member States, certainly allowing them to shape the procedure in such a way".

partecipare in modo effettivo al procedimento; il rispetto del principio del contraddittorio e dell'eguaglianza delle armi; l'obbligo di una decisione motivata; nonché il diritto all'assistenza legale. Si tratta di standard che, nella giurisprudenza dell'Unione, concorrono a definire il contenuto minimo del giusto processo e che fungono da parametro di valutazione della compatibilità delle procedure amministrative o para-giurisdizionali con le esigenze di tutela effettiva dei diritti.

In tale prospettiva, la dottrina ha messo in luce come la fase arbitrale prevista dalla Direttiva (UE) 2017/1852, lungi dal costituire una semplice articolazione della procedura amichevole, sia suscettibile di assumere una fisionomia propriamente giurisdizionale. In particolare, l'analisi di De Carolis¹⁶ valorizza la riconducibilità della Commissione consultiva alla nozione autonoma di “tribunale” elaborata dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea ai fini dell'art. 267 TFUE¹⁷.

La riconducibilità della Commissione consultiva alla nozione autonoma di “giudice o tribunale” ai sensi dell'art. 267 TFUE richiede una verifica alla luce dei criteri elaborati in modo costante dalla giurisprudenza della Corte di giustizia¹⁸. Tali criteri attengono all'origine legale dell'organo, alla sua permanenza, alla natura obbligatoria della sua giurisdizione, al carattere *inter partes* del procedimento, all'applicazione di norme di diritto e alle garanzie di indipendenza. Sotto il primo profilo, la Commissione trova la propria base in una disciplina di diritto dell'Unione vincolante per gli Stati membri, che ne determina composizione, competenza e modalità procedurali, escludendo qualsiasi radicamento meramente pattizio o privatistico. Quanto alla giurisdizione obbligatoria,

¹⁶ De Carolis, D., *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, in “European Taxation”, 58, n. 11, (2018), pp. 495-504.

¹⁷ García Antón, R., *Ceci n'est pas une Pipe*: *The Notion of Tax Court under Article 267 of the TFEU*, in “European Taxation”, 55, n. 11, (2015), pp. 515-522, l'articolo analizza criticamente i criteri elaborati dalla CGUE per qualificare un organo nazionale come “giudice o tribunale” ai fini del rinvio pregiudiziale, evidenziando le contraddizioni e un'impostazione priva di coerenza sistematica nel contesto fiscale e proponendo un concetto autonomo e flessibile.

¹⁸ Cfr Corte giust., 22 ottobre 1996, *Goebel c. Hauptzollamt Bremen*, causa C-183/93, ECLI:EU:C:1996:389; id., 30 settembre 1997, *Vonken c. Staatssecretaris van Financiën*, C-38/96, ECLI:EU:C:1997:427; id., 27 gennaio 2005, *Consorzio Industrie Fiammiferi c. Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato*, C-198/01, ECLI:EU:C:2005:55; id., 16 dicembre 2020, *Banco de Santander c. HMRC*, C-274/19, ECLI:EU:C:2020:1021. La giurisprudenza costante della Corte ha cristallizzato i criteri cumulativi per qualificare un “giudice o tribunale”: istituzione da parte della legge, permanenza strutturale, giurisdizione obbligatoria, procedura *inter partes* con contraddittorio, applicazione di norme giuridiche, indipendenza e imparzialità dei membri.

l'attivazione della fase arbitrale non dipende da una scelta discrezionale delle parti, ma consegue al mancato accordo tra le autorità competenti entro i termini stabiliti dalla Direttiva, configurando un meccanismo necessario di superamento dell'*impasse* inter-amministrativa. Con riferimento al procedimento, la struttura è intrinsecamente *inter partes*, poiché la controversia verte su posizioni contrapposte degli Stati membri in relazione a una specifica situazione fiscale del contribuente, e la decisione è adottata sulla base dell'interpretazione e applicazione di norme di diritto dell'Unione e convenzionali. Non si tratta, dunque, di una valutazione equitativa o negoziale, ma di un accertamento giuridico vincolato a parametri normativi predeterminati¹⁹.

Il requisito dell'indipendenza, centrale nella giurisprudenza della Corte, appare soddisfatto nella misura in cui la disciplina prevede criteri di nomina e di incompatibilità idonei a garantire l'autonomia funzionale dei membri rispetto alle autorità coinvolte nella controversia. È tuttavia sul requisito della permanenza che si concentra la principale criticità: nella sua configurazione originaria, la Commissione è istituita caso per caso, elemento che potrebbe attenuarne la qualificazione in senso pienamente giurisdizionale. Proprio in questa prospettiva, l'eventuale istituzione di una *Standing Committee* assumerebbe rilievo decisivo, stabilizzando l'organo in forma permanente e rafforzandone l'inquadramento sistemico tra gli organi suscettibili di integrare la nozione di "tribunale" dell'Unione.

Nel complesso, la Commissione prevista dalla Direttiva 2017/1852 presenta tratti che la distinguono significativamente dall'arbitrato consensuale classico, fondato esclusivamente sull'autonomia negoziale delle parti, avvicinandosi invece a un modello para-giurisdizionale inserito in un quadro normativo dell'Unione e funzionalmente orientato alla corretta applicazione del diritto europeo. In tale configurazione, la sua eventuale riconducibilità all'art. 267 TFUE non rappresenterebbe una forzatura sistemica, bensì l'esito coerente di un processo di progressiva giurisdizionalizzazione del meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali internazionali.

¹⁹ De Carolis, D., *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, cit., pp. 501-502.

In questa prospettiva assume particolare rilievo la causa *Maxima LT* (C-497/25)²⁰, attualmente pendente dinanzi alla Corte di giustizia, nella quale è stata sollevata, tra le altre, una questione attinente alla natura e alla legittimazione al rinvio pregiudiziale di un organo coinvolto nel meccanismo di risoluzione delle controversie previsto dalla Direttiva (UE) 2017/1852, che potrebbe offrire un'occasione significativa per verificare in concreto la tenuta dei criteri elaborati ai fini dell'art. 267 TFUE. Qualora, infatti, la Commissione consultiva istituita ai sensi della Direttiva 2017/1852 fosse ritenuta riconducibile alla nozione autonoma di “giudice o tribunale”, essa sarebbe astrattamente legittimata a proporre rinvio pregiudiziale, sottoponendo alla Corte questioni interpretative relative al diritto dell'Unione applicabile alla controversia. Una simile eventualità non assumerebbe un rilievo meramente procedurale, ma costituirebbe un criterio decisivo per accertare la natura dell'organo. L'ammissibilità di un eventuale rinvio proveniente dalla Commissione consentirebbe alla Corte di verificare, in modo diretto e non meramente teorico, la sussistenza dei requisiti elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, già richiamati in precedenza, che definiscono la natura giurisdizionale dell'organo. In tal senso, la questione non si esaurirebbe in una qualificazione astratta, ma inciderebbe sull'effettiva integrazione del meccanismo arbitrale nel sistema giurisdizionale dell'Unione.

Al contempo, l'eventuale esclusione della legittimazione al rinvio rafforzerebbe l'idea che, nonostante taluni tratti para-giurisdizionali, la Commissione resti collocata in una dimensione funzionalmente distinta dalla giurisdizione dell'Unione. L'esito del dibattito, anche alla luce di *Maxima LT*, potrebbe quindi assumere un valore rilevante, contribuendo a definire i confini tra cooperazione amministrativa rafforzata e autentica giurisdizionalizzazione del modello di risoluzione delle controversie fiscali internazionali.

In ogni caso, l'istituzione di una *Standing Committee* permanente rappresenterebbe un passo concreto verso la progressiva giurisdizionalizzazione del modello delineato dalla Direttiva, rafforzando coerenza sistemica, indipendenza e tutela del contraddittorio.

²⁰ Corte di giustizia dell'Unione Europea, pendente, *Maxima Latvija UAB c. Valsts ieņēmumu dienests (VID)*, causa C-497/25, rinvio pregiudiziale 21 luglio 2025, *Administratīvā rajona tiesa* (Riga, Lettonia).

Infine, la progettazione di una Commissione arbitrale permanente non può prescindere dal rispetto dei vincoli derivanti dai diritti costituzionali degli Stati membri, i quali possono imporre requisiti ulteriori in termini di motivazione delle decisioni, trasparenza procedurale e controllo democratico sull'operato delle autorità coinvolte nei meccanismi di cooperazione fiscale. L'integrazione di tali esigenze nel disegno istituzionale della Commissione non appare incompatibile con il diritto dell'Unione, anche in considerazione del carattere opzionale che la Direttiva (UE) 2017/1852 riconosce a talune modalità di attuazione dei meccanismi arbitrali. In tale prospettiva, la Commissione arbitrale permanente deve essere concepita non come un elemento di frattura rispetto al sistema giurisdizionale dell'Unione, bensì come uno strumento idoneo a colmare le lacune dell'attuale modello inter-amministrativo senza pregiudicare i principi fondamentali dell'ordinamento europeo.

3.1.2 Gli obiettivi e le sfide dell'introduzione di una Commissione permanente

L'introduzione di una Commissione arbitrale permanente nel quadro della Direttiva (UE) 2017/1852 persegue una pluralità di obiettivi che vanno oltre il mero miglioramento dell'efficienza tecnica dei meccanismi di risoluzione delle controversie e che investono profili strutturali del sistema di tutela previsto dall'ordinamento dell'Unione.

Un primo obiettivo fondamentale è rappresentato dall'esigenza di garantire una risoluzione delle controversie che sia al contempo rapida ed economicamente sostenibile. La stabilizzazione dell'organo arbitrale consentirebbe, infatti, di ridurre i costi complessivi del sistema, sia in termini istituzionali sia con riferimento ai singoli procedimenti, grazie alla specializzazione degli arbitri e alla progressiva razionalizzazione delle prassi decisionali²¹. La questione dei costi rappresenta un elemento cruciale nella definizione della struttura di una Commissione permanente. È necessario garantire che i costi siano ragionevoli e prevedibili per tutte le parti coinvolte, soprattutto nelle fasi iniziali, considerando che il carico di lavoro di tale commissione non può essere stimato in anticipo. Tuttavia, l'abbattimento dei costi non sarebbe immediato

²¹ Phototropism, S., Ismer, R., Baker, P., Monsenego, J., Perrou, K., Petruzzi, R., Reimer, E., Serrano Antón, F., Stankiewicz, L., Traversa, E., Voje, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, in "Intertax", 47, n. 8–9, (2019), pp. 684-685.

e dipende concretamente dall'architettura della Commissione istituita. Per questo motivo, come vedremo, verranno proposte diverse opzioni che variano in base ai costi necessari e al grado di permanenza e specializzazione della Commissione²².

Un secondo obiettivo centrale riguarda il rafforzamento della certezza del diritto e della garanzia del principio di legalità. Infatti, tale settore è caratterizzato da un crescente ricorso a strumenti procedurali, a causa dell'assenza di un corpo di norme sostanziali pienamente armonizzato. In un simile contesto, la qualità delle decisioni assunte nell'ambito delle procedure di risoluzione delle controversie assume un rilievo determinante. La Commissione permanente deve essere in grado di fornire soluzioni giuridicamente corrette, fondate su una comprensione adeguata delle fonti rilevanti, incluse le norme di rinvio al diritto interno contenute nelle convenzioni, e sottratte a condizionamenti impropri di natura politica o amministrativa. Ciò presuppone che l'organo arbitrale sia strutturato in modo tale da garantire un elevato grado di indipendenza dei suoi membri, poiché solo l'autonomia decisionale degli arbitri consente di preservare l'integrità del processo interpretativo e applicativo delle norme convenzionali, soprattutto nei casi in cui vi sia un margine di discrezionalità nella scelta della soluzione più appropriata.

Un terzo obiettivo dell'istituzione di una Commissione arbitrale permanente consiste nel miglioramento della qualità del lavoro dell'organo. La creazione di una commissione stabile, infatti, consente di ottimizzare sia la competenza, sia la disponibilità degli arbitri. Per quanto riguarda la competenza, una Commissione permanente può favorire lo sviluppo di un gruppo stabile di professionisti qualificati e lo scambio costante di conoscenze ed esperienze all'interno del collegio, garantendo al contempo la possibilità di selezionare, caso per caso, i membri più qualificati in base alle specificità di ciascuna controversia. Parallelamente, la permanenza della commissione assicura una maggiore disponibilità degli arbitri, rendendo più agevole la reperibilità dei membri e garantendo continuità ed efficienza nel processo decisionale. In questo modo, l'istituzione di tale

²² Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 8.

Commissione permanente rappresenta uno strumento chiave per innalzare la qualità complessiva del meccanismo di risoluzione delle controversie.

Un ulteriore obiettivo perseguito dall'istituzione di una Commissione arbitrale permanente riguarda il rafforzamento della trasparenza del meccanismo di risoluzione delle controversie e, più in generale, la sua accettabilità da parte dei diversi soggetti coinvolti. La trasparenza assume rilievo sia con riferimento alla fase di istituzione dell'organo arbitrale, sia in relazione allo svolgimento del procedimento e alle modalità di adozione delle decisioni. Sotto il primo profilo, l'opzione per una Commissione permanente, specie qualora non sia condivisa da tutti gli Stati membri, impone un processo istitutivo chiaro e conoscibile, idoneo a rafforzare la legittimazione dell'organo e a favorirne l'adesione progressiva da parte di altri Stati²³. Sotto il secondo profilo, la trasparenza delle procedure decisionali e dei criteri di nomina degli arbitri rappresenta una garanzia essenziale contro il rischio di condizionamenti impropri, in particolare laddove nel collegio siedano rappresentanti delle autorità competenti degli Stati coinvolti nella controversia²⁴. In tale prospettiva, la trasparenza non implica necessariamente la pubblicità delle udienze, che potrebbe confliggere con l'esigenza del contribuente di tutelare informazioni riservate, ma si sostanzia soprattutto nella chiarezza delle regole procedurali, nella motivazione delle decisioni e nella comprensibilità del processo decisionale. La previsione di procedure trasparenti, sia per la costituzione della commissione, sia per l'adozione delle decisioni finali, contribuisce, inoltre, a garantire maggiore efficienza e rapidità nel funzionamento del meccanismo²⁵.

²³ *Ibidem*, p. 686: “We should rely on the experience gained under other international dispute resolution mechanisms, such as the EU Arbitration Convention, so as to specifically address the shortcomings therein. If the Standing Committee were not adopted by all the Member States, it would be pivotal to provide an option for other Member States to join at a later stage”.

²⁴ Cfr. Lodin, S. O., *The Arbitration Convention in Practice: Experiences of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commissions*, in “Intertax”, 42, n. 3, (2014), pp. 173–175, in cui l'autore riferisce la propria esperienza come membro indipendente delle commissioni previste dalla Convenzione arbitrale UE, evidenziando come la presenza dei rappresentanti delle autorità fiscali degli Stati coinvolti, pur utile per fornire informazioni sul caso, possa ostacolare l'accordo unanime e il raggiungimento di compromessi, suggerendo che essi non dovrebbero avere diritto di voto e non dovrebbero firmare la decisione finale.

²⁵ Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 7.

La trasparenza costituisce, inoltre, un presupposto imprescindibile dell'accettabilità della Commissione permanente, intesa come condizione per la sua concreta operatività nel sistema della Direttiva²⁶. Sotto questo profilo, occorre distinguere tra l'accettazione da parte degli Stati membri e la fiducia dei contribuenti nel funzionamento del meccanismo. Per i primi, l'istituzione di un organo arbitrale stabile implica un delicato bilanciamento tra l'esigenza di rafforzare la tutela del contribuente attraverso un meccanismo di tipo quasi-giurisdizionale e la salvaguardia della sovranità fiscale nazionale. È verosimile che gli Stati tendano a preservare un certo grado di controllo sulle procedure e a contenere il ruolo del contribuente, ne consegue che la progettazione della Commissione permanente deve muoversi entro limiti di realismo istituzionale, evitando soluzioni eccessivamente ambiziose che rischierebbero di comprometterne l'adozione²⁷. In questa prospettiva, l'eventuale introduzione della Commissione come strumento facoltativo o sperimentale, nonché la già citata possibilità di prevedere un'adesione successiva, possono rappresentare elementi utili a favorire una più ampia accettazione politica del modello.

Parallelamente, la fiducia dei contribuenti nel funzionamento del meccanismo costituisce una condizione essenziale affinché il nuovo meccanismo non resti una costruzione meramente teorica. L'esperienza dei precedenti strumenti di risoluzione delle controversie dimostra, infatti, che la scarsa fiducia degli operatori nella loro effettiva utilità può tradursi in un ricorso estremamente limitato agli stessi. Affinché la Commissione permanente sia effettivamente utilizzata, essa deve offrire al contribuente garanzie di trasparenza e prevedibilità e il rispetto dei suoi diritti procedurali. In assenza di tali condizioni, il contribuente potrebbe preferire non attivare la procedura, svuotando di fatto di contenuto gli obiettivi di rafforzamento della tutela giurisdizionale perseguiti dalla Direttiva.

In definitiva, la trasparenza e l'accettabilità non rappresentano valori accessori, ma costituiscono fattori strutturali per la legittimazione e la funzionalità della Commissione

²⁶ Ibidem, p. 7: “*An Alternative Dispute Resolution Commission should be designed in a way that it can find common acceptability: to the competent authorities; to the taxpayer concerned; to public sovereignty*”.

²⁷ Phototropism, S., Ismer, R., Baker, P., Monsenego, J., Perrou, K., Petrucci, R., Reimer, E., Serrano Antón, F., Stankiewicz, L., Traversa, E., Voje, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, cit., p. 686: “*A proposal for a Standing Committee should also be kept as simple as possible, so as to increase the likelihood of adoption*”.

arbitrale permanente. Solo un meccanismo percepito come equo, comprensibile e affidabile da parte degli Stati e dei contribuenti è in grado di produrre, sul piano pratico, quell'effettivo miglioramento della risoluzione delle controversie fiscali transfrontaliere cui la Direttiva mira.

Infine, sebbene le decisioni adottate nell'ambito del sistema previsto dalla Direttiva non siano formalmente dotate di valore di precedente vincolante, l'istituzione di una Commissione permanente persegue anche l'obiettivo, più ampio e di lungo periodo, di contribuire allo sviluppo del diritto tributario europeo. La continuità dell'organo, unita alla pubblicazione delle decisioni, favorisce la formazione di un patrimonio di prassi interpretative che, pur non vincolanti, possono orientare la soluzione di controversie future, riducendo le asimmetrie informative e promuovendo una maggiore coerenza applicativa delle convenzioni fiscali. In questo senso, la Commissione permanente non rappresenterebbe soltanto uno strumento funzionale alla gestione dei singoli casi, ma permetterebbe di rafforzare progressivamente la qualità e la prevedibilità del diritto tributario internazionale nell'Unione Europea.

3.2 Proposte concrete per l'istituzione di una Commissione permanente

Queste premesse aprono alla disamina delle proposte concrete che sono state avanzate, in ambito dottrinale e istituzionale, nel dibattito sull'attuazione dell'articolo 10 della Direttiva. Entrambe le proposte sono volte all'istituzione di un organo arbitrale di natura permanente. Da un lato, in dottrina è stata elaborata una proposta per l'istituzione di una *Standing Committee* ai sensi dell'articolo 10 della Direttiva²⁸.

²⁸ Phototropism, S., Ismer, R., Baker, P., Monsenego, J., Perrou, K., Petrucci, R., Reimer, E., Serrano Antón, F., Stankiewicz, L., Traversa, E., Voje, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, in "Intertax", 47, n. 8/9, (2019), pp. 678–692.

Dall'altro lato, a livello istituzionale, ulteriori opzioni sono state approfondite dal *Fiscalis Project Group* (FPG)²⁹, che esplora, in particolare, diverse configurazioni della Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie (*Alternative Dispute Resolution Commission* o ADRC), tra cui la possibilità di una Commissione permanente (cd. *Standing committee*), variandone il grado di permanenza, la composizione e il metodo di risoluzione delle controversie.

Nel prosieguo, si procederà dapprima all'analisi della proposta di *Standing Committee* elaborata nello studio dottrinale sopra richiamato, per poi esaminare le opzioni prospettate dal *Fiscalis Project Group*.

3.2.1 La proposta dottrinale: competenza universale e istituzione di una sede dell'organismo

Un elemento centrale della proposta di riforma dei meccanismi di risoluzione delle controversie previsti dalla Direttiva (UE) 2017/1852 è costituito dalla previsione di una competenza universale della Commissione permanente per tutte le controversie fiscali transfrontaliere tra gli Stati membri partecipanti. La definizione dell'ambito di competenza dell'organo permanente impone, infatti, una scelta di fondo tra un modello di attribuzione generalizzata della competenza e un modello di applicazione caso per caso. Quest'ultimo potrebbe articolarsi tanto in un meccanismo di *opt-out* rispetto a una competenza generale della Commissione permanente, quanto in un sistema di *opt-in* rispetto alla competenza generale della Commissione consultiva, con la conseguente necessità di individuare l'autorità competente a determinare, di volta in volta, il procedimento applicabile. Tali soluzioni, tuttavia, rischiano di introdurre margini di incertezza e di discrezionalità che possono tradursi in un utilizzo selettivo degli strumenti di risoluzione delle controversie da parte degli Stati membri, compromettendo l'obiettivo di effettività perseguito dalla Direttiva.

²⁹ Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), pp. 1-53. Redatto da esperti di Austria, Belgio, Repubblica Ceca, Finlandia, Francia, Germania, Italia, Paesi Bassi, Polonia, Repubblica Slovacca, Spagna, Svezia e Regno Unito, il gruppo è stato avviato dalla Germania Federale e si è riunito sei volte tra ottobre 2018 e luglio 2019.

Al contrario, l'attribuzione di una competenza universale alla Commissione permanente implica che gli Stati membri aderenti si impegnano a deferire automaticamente a tale organo tutte le controversie che sorgono nell'ambito applicativo della Direttiva, garantendo un flusso costante di casi e, con esso, la possibilità di sviluppare progressivamente un patrimonio di esperienza e prassi. Sotto il profilo giuridico, tale soluzione appare ammissibile nei limiti consentiti dagli ordinamenti costituzionali nazionali e non può essere considerata, di per sé, un aggiramento della Direttiva, posto che l'istituzione di un organo arbitrale permanente è espressamente contemplata dal legislatore europeo. È vero che una competenza generalizzata della Commissione permanente potrebbe rendere superfluo il ricorso alla Commissione consultiva in relazione a determinati Stati membri, tuttavia, questo effetto non integra un'elusione della disciplina europea, a condizione che l'assetto istituzionale della Commissione permanente assicuri almeno lo stesso livello di tutela del contribuente, di imparzialità e di effettività procedurale garantito dalla direttiva per la Commissione consultiva. In assenza di un espresso divieto normativo alla previsione di una competenza generalizzata, risulta, dunque, plausibile ritenere che la Commissione permanente possa essere dotata di competenza universale³⁰.

È vero che in una fase iniziale di sperimentazione potrebbe risultare opportuno circoscrivere la competenza della Commissione permanente a determinate categorie di controversie, al fine di testarne il funzionamento e di valutarne l'impatto pratico. Tuttavia, se l'obiettivo è quello di costruire un modello stabile e credibile di risoluzione delle controversie fiscali, la prospettiva di una competenza universale appare coerente con l'esigenza di rafforzare l'effettività del sistema e la tutela delle posizioni soggettive dei contribuenti nello spazio giuridico europeo.

In questa prospettiva, assume rilievo anche la previsione di una sede stabile, in grado di assicurare continuità organizzativa, gestione della conoscenza e supporto procedurale.

La localizzazione della Commissione permanente rappresenta un profilo organizzativo tutt'altro che neutro, incidendo direttamente sull'accessibilità dell'organo, sull'efficienza

³⁰ *Ibidem*, p. 687-688.

delle procedure e, indirettamente, sulla legittimazione delle sue decisioni. La sede dovrebbe essere collocata in un luogo facilmente raggiungibile dalle parti coinvolte e dai membri del collegio arbitrale, così da ridurre i costi logistici e favorire lo svolgimento regolare delle attività. Inoltre, in un'ottica di sostenibilità finanziaria e operativa, appare opportuno valorizzare, per quanto possibile, infrastrutture già esistenti e dotate di una capacità organizzativa adeguata a gestire un flusso potenzialmente crescente di controversie. La scelta della sede non è priva di implicazioni anche sotto il profilo del controllo giurisdizionale delle decisioni: essa dovrebbe ricadere in un ordinamento caratterizzato da un sistema giudiziario affidabile, indipendente e dotato di consolidata esperienza in materia arbitrale, così da rafforzare la credibilità complessiva dell'istituzione.

In questa prospettiva, alcune città europee appaiono particolarmente idonee per ragioni infrastrutturali e simboliche. L'Aia potrebbe consentire di fare leva sull'esperienza e sulle strutture della Corte Permanente di Arbitrato, rafforzando il profilo internazionale e neutrale della Commissione. Parigi presenta un collegamento storico con il Modello di Convenzione OCSE³¹, che potrebbe conferirle una rilevanza simbolica nel campo della fiscalità internazionale. Bruxelles, invece, pur essendo logisticamente centrale, potrebbe sollevare perplessità in termini di percezione di eccessiva prossimità alle istituzioni dell'Unione Europea, con possibili riflessi sull'immagine di indipendenza dell'organo. Accanto a queste opzioni, anche città quali Vienna, Tallinn, Praga o Lisbona appaiono astrattamente idonee, soprattutto in ragione dell'esperienza maturata dagli ordinamenti nazionali in materia di arbitrato tributario³².

In ogni caso, secondo gli autori, la Commissione permanente dovrebbe disporre di una sede stabile e di una struttura amministrativa dedicata, comprendente un segretariato permanente e personale incaricato della gestione logistica, dell'organizzazione delle udienze, della conservazione e sistematizzazione delle decisioni. La combinazione tra una

³¹ La Convenzione che istituì l'OCSE fu firmata a Parigi il 14 dicembre 1960 e sempre lì l'Organizzazione ha elaborato e aggiornato dal 1963 il primo *Draft double taxation convention on income and capital*, base universale per i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni (oggi versione 2024, con Commentario).

³² *Ibidem*, p. 688: “*While these are certainly viable proposals, one also has to keep in mind that tax treaty disputes are distributed very unevenly between Member States and no existing infrastructure that could be relied upon immediately comes to mind*”.

collocazione adeguata e un apparato amministrativo strutturato costituisce, dunque, una condizione essenziale affinché la Commissione permanente possa operare in modo efficiente e acquisire, nel tempo, autorevolezza nel panorama europeo della risoluzione delle controversie fiscali.

Per quanto riguarda la lingua da utilizzare nei procedimenti, al fine di garantire maggiore efficienza essi potrebbero svolgersi nella lingua principale della convenzione fiscale applicabile, oppure, previo accordo tra gli Stati membri coinvolti, in lingua inglese.

L'impostazione adottata nei procedimenti dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione Europea non appare facilmente trasponibile in questo ambito, in quanto comporta oneri economici rilevanti e un significativo rallentamento dei tempi di definizione delle controversie. Una gestione linguistica più snella contribuirebbe, invece, a rendere il meccanismo arbitrale più rapido ed economicamente sostenibile.

Il ricorso alla lingua principale della convenzione trova fondamento nei principi di interpretazione dei trattati sanciti dall'art. 33, paragrafo 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Tale criterio non esclude, tuttavia, soluzioni più flessibili. In particolare, in controversie complesse, come quelle in materia di prezzi di trasferimento, l'utilizzo dell'inglese potrebbe risultare preferibile quando la documentazione tecnica sia prevalentemente redatta in tale lingua³³.

3.2.1.1 Composizione e organizzazione

La proposta di istituire una Commissione Permanente presuppone, quale condizione imprescindibile per la sua legittimazione e il suo corretto funzionamento, l'adozione di criteri rigorosi in materia di qualificazione e indipendenza dei suoi membri. A tal fine, si ritiene che gli arbitri chiamati a far parte della Commissione Permanente debbano essere soggetti, almeno, agli stessi requisiti previsti dalla Direttiva (UE) 2017/1852 per la Commissione consultiva, evitando che la natura permanente dell'organo si traduca in un indebolimento delle garanzie procedurali previste dal legislatore europeo.

³³ *Ibidem*, pp. 688-689.

Sotto il profilo delle qualifiche personali, appare condivisibile il richiamo agli standard stabiliti dal *Multilateral Instrument*, in particolare dall'art. 20, par. 2, lett. a), secondo cui il collegio arbitrale deve essere composto da membri dotati di competenze o comprovata esperienza in materia di fiscalità internazionale. Tale requisito risponde all'esigenza di assicurare un elevato livello tecnico delle decisioni, in un ambito, quello delle controversie in materia di convenzioni fiscali, caratterizzato da una notevole complessità normativa e interpretativa. In questa prospettiva, risulta altresì opportuno che la Commissione permanente includa al proprio interno esperti in materia di *transfer pricing*³⁴, nonché soggetti con una solida conoscenza del diritto dell'Unione Europea. Quest'ultimo profilo appare particolarmente rilevante al fine di garantire che le soluzioni adottate non si pongano in contrasto con i Trattati o con la normativa derivata dell'Unione.

Accanto ai requisiti di qualificazione, la proposta sottolinea con forza la centralità del principio di indipendenza degli arbitri. L'istituzione di una Commissione permanente non dovrebbe in alcun modo costituire uno strumento per aggirare i requisiti di indipendenza imposti dalla direttiva; al contrario, tali requisiti dovrebbero essere pienamente preservati e, se possibile, rafforzati. In questo contesto, si prevede che, salvo diverso accordo tra le persone indipendenti di riconosciuta competenza e le autorità competenti degli Stati membri coinvolti nella controversia, il presidente del collegio arbitrale debba essere un giudice. Tale previsione, tuttavia, non risulta necessaria qualora il collegio sia composto esclusivamente da membri indipendenti, circostanza che garantirebbe già di per sé un elevato livello di imparzialità.

Ulteriore elemento qualificante della proposta è l'introduzione di mandati scaglionati per i membri della Commissione permanente. Questa soluzione consente di assicurare una continuità all'interno dell'organo, favorendo la conservazione e la trasmissione del patrimonio di conoscenze istituzionali accumulato nel tempo, senza compromettere

³⁴ La presenza di competenze specifiche in materia di *transfer pricing* assume un rilievo ancora maggiore qualora la Commissione permanente faccia ricorso all'approccio dell'opinione indipendente. In tali ipotesi la risoluzione della controversia può richiedere non solo un'interpretazione giuridica delle disposizioni convenzionali, ma anche un'analisi economica articolata, potenzialmente comprensiva di analisi funzionali e studi di comparabilità, che difficilmente potrebbe essere condotta in modo adeguato in assenza di una specifica *expertise* tecnica.

l'indipendenza dei singoli membri. Tale assetto risulta particolarmente funzionale anche in prospettiva futura, laddove la Commissione permanente fosse chiamata a dirimere controversie che coinvolgono più Stati membri, ipotesi espressamente contemplata dalla Direttiva. In assenza di solide garanzie di indipendenza, infatti, tali controversie potrebbero dar luogo a dinamiche di coalizione tra alcune parti a pregiudizio di altre, con evidenti ricadute negative sulla percezione di imparzialità e sull'equità complessiva del procedimento.

In definitiva, l'adozione di criteri stringenti in materia di qualificazione e indipendenza dei membri rappresenta un presupposto essenziale, affinché la Commissione permanente possa assolvere efficacemente al proprio ruolo, rafforzando la credibilità del meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali.

Inoltre, è necessario prevedere un solido impianto procedurale e organizzativo. A tal fine, gli Stati membri dovrebbero adottare uno statuto che disciplini in via astratta l'assetto della commissione, affiancato da regole di funzionamento applicabili ai singoli casi concreti. Tale impostazione consente di coniugare stabilità istituzionale e flessibilità procedurale, permettendo di adattare il funzionamento dell'organo alle peculiarità delle singole controversie senza compromettere l'omogeneità del sistema. In assenza di una disciplina dettagliata nella Direttiva, appare opportuno ispirarsi ai modelli procedurali elaborati da istituzioni consolidate nel settore dell'arbitrato internazionale, come la Corte Permanente di Arbitrato o le Camere di Commercio Internazionali, pur tenendo conto delle differenze strutturali tra l'arbitrato commerciale e il meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali previsto dalla Direttiva³⁵.

Dunque, alcuni elementi organizzativi, quali la competenza, gli assetti logistici, il coinvolgimento del contribuente e di eventuali terzi (ad esempio consulenti tecnici o autorità competenti di Stati terzi in contesti multilaterali), dovrebbero essere predeterminati nello statuto, al fine di garantire efficienza, contenimento dei costi e facilità di amministrazione.

³⁵ *Ibidem*, p. 689: “We therefore suggest that the procedural rules by established players in the field such as the Permanent Court of Arbitration or of International Chambers of Commerce could be taken as a starting point”.

Il secondo livello di regolazione, invece, è rappresentato dalle Regole di funzionamento *ad hoc* per il singolo procedimento, contenenti le specificazioni relative alla controversia concreta e alla composizione del collegio arbitrale³⁶. Entrambi i livelli regolatori dovrebbero essere portati a conoscenza del contribuente, in un'ottica di trasparenza e di rafforzamento delle garanzie procedurali.

Sotto il profilo dei costi e delle garanzie procedurali, appare opportuno recepire nello statuto della Commissione permanente gli standard minimi previsti dalla Direttiva per la Commissione consultiva, in particolare le regole sui costi del procedimento e sulle modalità di acquisizione delle informazioni e delle prove. In tale prospettiva, la previsione di un tetto massimo per la remunerazione degli arbitri contribuisce a evitare derive eccessivamente onerose per le parti, mentre l'assenza iniziale di una remunerazione fissa per i membri della Commissione permanente appare coerente con una fase di avvio sperimentale dell'istituzione.

Inoltre, la Commissione permanente potrebbe essere suddivisa in camere specializzate. La distinzione tra controversie in materia di *transfer pricing* e altre tipologie di controversie convenzionali risponde all'esigenza di tener conto della diversa natura tecnica delle questioni trattate e favorisce, nel lungo periodo, la specializzazione degli arbitri e l'accumulazione di competenze settoriali. La previsione di elenchi distinti di persone indipendenti, di riconosciuta competenza per ciascuna camera, rafforza ulteriormente l'idea di un organo dotato di un patrimonio stabile di *expertise*, funzionale a una maggiore qualità delle decisioni³⁷.

³⁶ Ai sensi dell'art. 11, par. 3 della Direttiva, in caso di regole *ad hoc* incomplete o non notificato si applicano le Regole di funzionamento standard adottate dalla Commissione, mediante procedura di esame ex art. 5 Reg. (UE) n. 182/2011, al fine di garantire condizioni uniformi di giusto processo ai sensi dell'art. 47 della Carta e di limitare la discrezionalità degli Stati membri; cfr. De Carolis, *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, in "European Taxation", 58, n. 11 (2018), pp. 503-504, secondo cui un'interpretazione teleologica del termine "incomplete" attribuisce alle Regole standard una portata ulteriore, tale da farle prevalere su regole *ad hoc* variabili per Stato o per controversia, in quanto incompatibili con l'art. 47 della Carta e con il principio di uguaglianza, alla luce della funzione uniformizzante degli atti di esecuzione ex Reg. 182/2011.

³⁷ Phototropism, S., Ismer, R., Baker, P., Monsenego, J., Perrou, K., Petrucci, R., Reimer, E., Serrano Antón, F., Stankiewicz, L., Traversa, E., Voje, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, cit. p. 690: "An allocation to chambers depending on the type of dispute would also contribute to the specialization of arbitrators over time".

Quanto alla composizione del collegio arbitrale nel singolo caso, la scelta tra un meccanismo di nomina predeterminato o affidato al segretariato appare preferibile rispetto al modello tradizionale dell'arbitrato convenzionale, fondato sulla designazione degli arbitri da parte delle autorità competenti degli Stati coinvolti. Quest'ultimo, infatti, rischia di attribuire un peso eccessivo alla figura del presidente e si presta con difficoltà alla gestione di controversie che coinvolgono più Stati membri. Un sistema centralizzato di nomina, accompagnato da regole chiare sulla sostituzione degli arbitri inadeguati e sull'esclusione di soggetti provenienti dagli Stati coinvolti nella controversia, appare maggiormente coerente con l'esigenza di garantire imparzialità, efficienza e neutralità dell'organo.

Infine, la previsione di riunioni della Commissione permanente in giorni prestabiliti contribuirebbe a rafforzare la prevedibilità e l'efficienza del funzionamento dell'organo, consentendo una migliore pianificazione delle attività e riducendo i tempi morti del procedimento. Nel complesso, la strutturazione procedurale e organizzativa proposta mira a trasformare la Commissione permanente in un'istituzione stabile, specializzata e dotata di regole chiare, capace di superare i limiti dell'approccio puramente *ad hoc* e di rafforzare l'effettività del sistema di risoluzione delle controversie previsto dalla Direttiva.

3.2.1.2 I diritti del contribuente

Alla luce della tradizionale debolezza della posizione del contribuente nei meccanismi arbitrali in materia di convenzioni fiscali, appare opportuno intervenire in modo mirato sulle modalità di partecipazione al procedimento dinanzi alla Commissione Permanente. Pur dovendosi tenere conto della natura intergovernativa di tale organo e della prevedibile riluttanza degli Stati membri a riconoscere al contribuente una piena qualità di parte, un rafforzamento delle garanzie procedurali può essere perseguito senza alterare l'assetto istituzionale esistente.

In questa prospettiva, gli autori propongono che i diritti di partecipazione del contribuente previsti dall'art. 13, paragrafi 1 e 2 della Direttiva, segnatamente il diritto di presentare elementi probatori e di essere ascoltato, siano riconosciuti in via generale nello statuto della Commissione permanente, senza essere subordinati, caso per caso, al consenso delle autorità competenti degli Stati membri coinvolti. Tale soluzione consentirebbe di rendere

effettive le garanzie procedurali già previste dalla Direttiva, evitando al contempo di configurare il contribuente come parte in senso proprio del procedimento.

3.2.1.3 La decisione

Per quanto riguarda la fase decisoria, secondo gli autori, le determinazioni della Commissione permanente dovrebbero essere adottate esclusivamente sulla base del diritto applicabile, senza ricorrere a considerazioni di equità. In particolare, l'art. 14, paragrafo 2 della Direttiva, stabilisce che la Commissione debba fondare il proprio parere sulle disposizioni dell'accordo o della convenzione applicabile, nonché sulle norme interne pertinenti, segnando una netta distinzione rispetto alla fase amichevole della procedura, nella quale talvolta sono ammesse valutazioni di opportunità³⁸. Nella fase arbitrale, invece, la certezza giuridica impone che la decisione sia ancorata a criteri normativi chiari, tenendo altresì conto degli accordi tra gli Stati ai sensi dell'art. 25, paragrafo 3, del Modello di Convenzione OCSE, nella misura in cui essi vincolino le parti coinvolte. Tali intese, laddove applicabili, integrano il quadro delle fonti di riferimento cui la Commissione permanente è chiamata ad attenersi nella formulazione della propria decisione.

Alla luce di tale principio, la Commissione permanente dovrebbe adottare l'approccio dell'opinione indipendente, che consente di valutare autonomamente le controversie secondo diritto e di discostarsi dalle posizioni delle autorità competenti qualora lo ritenga necessario. Tale modello favorisce una soluzione giuridicamente corretta, evitando che la Commissione sia vincolata a scegliere semplicemente tra due alternative predefinite, come accade nel cosiddetto "*baseball arbitration*"³⁹. Quest'ultimo approccio, pur offrendo taluni vantaggi pragmatici nelle controversie di *transfer pricing*, limita la discrezionalità del collegio e riduce il valore sistemico delle decisioni, poiché costringe a selezionare l'opzione più soddisfacente, invece di pervenire alla soluzione giuridicamente più corretta. Al contempo, l'applicazione dell'approccio dell'opinione indipendente

³⁸ Phototropism, S., Ismer, R., Baker, P., Monsenego, J., Perrou, K., Petrucci, R., Reimer, E., Serrano Antón, F., Stankiewicz, L., Traversa, E., Voje, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, cit. p. 691: "Whereas the mutual agreement procedure is – at least from a public international law perspective – open to equity considerations, this is no longer the case for the arbitration stage".

³⁹ Avery Jones, J. F., *Types of Arbitration Procedure*, in "Intertax", 47, n. 8/9 (2019), pp. 674–677.

consente un'analisi completa delle questioni controverse, contribuendo allo sviluppo del diritto tributario internazionale e riducendo il rischio di comportamenti opportunistici degli Stati membri a scapito della soluzione giuridicamente corretta.

In via eccezionale, qualora si ricorra al *baseball arbitration*, la Commissione permanente dovrebbe comunque essere tenuta a motivare la decisione in modo esaustivo, in conformità con l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali, garantendo al contribuente trasparenza e orientamenti utili per la gestione di casi futuri. L'adozione dell'opinione indipendente, unitamente all'obbligo di motivazione, anche nel caso in cui si faccia ricorso al metodo della migliore offerta, permette di conciliare la tutela effettiva del contribuente con la coerenza del sistema, assicurando che le decisioni della Commissione permanente siano sempre fondate sul diritto e non su meri criteri di opportunità⁴⁰.

Il rispetto del principio di certezza giuridica richiede anche che le decisioni della Commissione siano adeguatamente motivate e comunicate. Sebbene l'art. 14, paragrafo 1, della Direttiva preveda solo la trasmissione del parere alle autorità competenti, esso dovrebbe essere notificato anche al contribuente, eventualmente dopo la scadenza del termine di cui all'art. 15, paragrafo 2. La motivazione deve essere chiara, completa e pubblicata, nel rispetto dell'art. 18, con eventuale anonimizzazione dei dati sensibili per salvaguardare la riservatezza del contribuente. In caso di ricorso al *baseball arbitration*, la Commissione dovrebbe comunque motivare la decisione, garantendo trasparenza e coerenza con l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Infine, gli autori escludono che la Direttiva debba prevedere l'istituzione di un vero e proprio secondo grado di giudizio, ritenendo tuttavia necessario che le decisioni siano almeno suscettibili di correzione in presenza di errori manifesti. L'attuale formulazione dell'art. 15, paragrafo 4, Direttiva consente infatti un controllo giurisdizionale limitato alla sola violazione dei requisiti di indipendenza di cui all'art. 8, con la conseguenza che

⁴⁰ Ibidem, p. 674-675, ove si osserva che la motivazione della decisione nel *baseball arbitration* risulterebbe utile sia per le autorità fiscali coinvolte sia per la gestione di controversie analoghe in futuro: “*I am sure the parties would prefer to be given reasons, particularly so when they are tax authorities likely to have similar issues in the future*”. In tale prospettiva, l'autore evidenzia come la possibilità di prevedere decisioni motivate anche nell'ambito del *baseball arbitration* consenta di realizzare “*the best of both worlds*”, ossia un sistema che combina il metodo della *final offer* con una decisione motivata: “*it is possible under the MLI to achieve what I consider to be the best of both worlds: baseball arbitration with reasons*”.

eventuali errori manifesti, anche di natura giuridica, restano privi di un adeguato meccanismo correttivo. Chiaramente, se una decisione finale contrasta con il diritto primario dell'Unione, le autorità competenti non devono darvi applicazione.

Tuttavia, sappiamo che, qualora uno Stato membro ometta erroneamente di eseguire una decisione, il contribuente può proporre ricorso⁴¹ ottenendo dal giudice nazionale l'ordine di esecuzione e, se necessario, attivando il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE. Dunque, se la decisione viene attuata pur essendo incompatibile con il diritto dell'Unione, la controversia resta risolvibile solo tramite i rimedi nazionali.

Per questo motivo, secondo gli autori, sarebbe auspicabile estendere la possibilità di correggere errori evidenti, garantendo che le decisioni incompatibili con il diritto primario dell'Unione, possano essere adeguatamente rettificata. Tuttavia, l'introduzione di un simile meccanismo richiederebbe una modifica della Direttiva⁴².

Inoltre, pur non potendo costituire formalmente un precedente vincolante⁴³, l'attività della Commissione permanente potrebbe svolgere una funzione di orientamento per la risoluzione di future controversie. La pubblicazione delle decisioni, o quantomeno di loro estratti, consente, infatti, la formazione di un patrimonio interpretativo comune, idoneo a favorire una maggiore coerenza applicativa delle convenzioni contro le doppie imposizioni. In tal senso, la *Standing Committee* potrebbe contribuire indirettamente a un'evoluzione del diritto tributario internazionale.

Nel complesso, la Commissione permanente, se adeguatamente strutturata sotto il profilo della competenza, dell'organizzazione e delle garanzie di indipendenza, non rappresenterebbe soltanto un'alternativa procedurale alla Commissione consultiva, ma potrebbe contribuire in modo significativo alla costruzione di un sistema europeo di

⁴¹ Ai sensi dell'art. 15, paragrafo 4, della Direttiva: "Qualora la decisione finale non sia stata attuata, il soggetto interessato può chiedere al tribunale competente dello Stato membro che non ha provveduto all'attuazione della decisione finale affinché ne imponga l'attuazione".

⁴² Cfr. Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 8: "If the procedure under the ADRC differed in more aspects than what is allowed by Article 10, an amendment to the Directive would be needed".

⁴³ Ciò è espressamente escluso dall'art. 15, paragrafo 4, della Direttiva: "La decisione finale è vincolante per gli Stati membri interessati e non costituisce un precedente".

risoluzione delle controversie fiscali più prevedibile, trasparente e coerente, rafforzando, in ultima analisi, la certezza del diritto e la tutela del contribuente nel mercato interno.

3.2.2. Le proposte del Fiscalis Project Group

Nel contesto dell'articolo 10 della Direttiva (UE) 2017/1852, il *Fiscalis Project Group* ha individuato quattro possibili modelli organizzativi per l'istituzione di una Commissione alternativa di risoluzione delle controversie, differenziati principalmente in base al grado di stabilità istituzionale, al livello di impegno degli arbitri e al grado di flessibilità del sistema.

3.2.2.1 *Alternative dispute resolution commission con arbitri a tempo pieno*

La prima opzione prevede l'istituzione di una Commissione composta da arbitri a tempo pieno, configurando di fatto un organismo permanente, dotato di una struttura stabile e di professionalità dedicate esclusivamente alla risoluzione delle controversie fiscali transfrontaliere. I membri della Commissione, nominati dagli Stati partecipanti per periodi determinati, opererebbero come arbitri a tempo pieno su tutti i casi rientranti nella competenza dell'ADRC. La composizione del panel rimarrebbe sostanzialmente stabile, con la possibilità di sostituzioni temporanee o permanenti in caso di fine mandato, malattia o questioni di indipendenza. Pur non essendo obbligatorio, si potrebbe prevedere la costituzione di più panel specializzati o di una Commissione con competenze miste, eventualmente supportata da esperti esterni, per garantire la copertura delle diverse tipologie di controversie fiscali.

La struttura permanente richiede, inoltre, criteri chiari per la nomina, la rotazione e la sostituzione degli arbitri, nonché per l'elezione del presidente del panel, al fine di assicurare la continuità operativa e l'efficienza decisionale. In questo caso, avrebbe senso prevedere l'istituzione di una segreteria permanente per svolgere funzioni amministrative. Una segreteria permanente sarebbe fondamentale nel supportare le attività quotidiane, coordinare le varie controversie, garantire il funzionamento regolare e ridurre i tempi di gestione delle controversie⁴⁴.

⁴⁴ Cfr. Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 15: “*With option 1 there is a strong argument in favour of also having a permanent secretariat carrying out administrative functions*”.

Tale soluzione risponde all'esigenza di elevata specializzazione tecnica, continuità interpretativa ed efficienza procedurale, ma comporta costi rilevanti e presuppone un flusso di controversie sufficientemente elevato da giustificare l'esistenza di una struttura permanente.

3.2.2.2 *Alternative dispute resolution commission con arbitri a tempo parziale*

La seconda opzione configura anch'essa una commissione stabile, ma composta da arbitri operanti a tempo parziale, che affiancherebbero l'attività arbitrale ad altri incarichi professionali. A differenza di un comitato *ad hoc*, gli arbitri part-time si occuperebbero di tutti i casi sottoposti alla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie, senza poter rifiutare singoli casi, e il loro impegno, per un numero predefinito di ore mensili, sarebbe retribuito e vincolante⁴⁵.

Ogni Stato membro dovrebbe nominare almeno un arbitro e un supplente, dunque, il numero complessivo di membri varia in base agli Stati partecipanti. Non è obbligatorio né vietato che gli arbitri trattino casi riguardanti il proprio Stato, ma è importante tutelare la neutralità evitando che uno Stato coinvolto sia rappresentato dai propri arbitri.

Gli arbitri verrebbero nominati per periodi determinati (ad esempio alcuni anni), senza necessità di nomina per singolo caso.

È prevista la possibilità di istituire dei panel separati per trattare diverse tipologie di controversie, ad esempio un panel dedicato al *transfer pricing* e un altro alle altre questioni derivanti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni⁴⁶.

L'ADRC funzionerebbe come organismo permanente con composizione fissa, prevedendo regole per la sostituzione o rotazione dei membri e, se applicabile, dei panel. La composizione di tale commissione e dei panel rimane sostanzialmente stabile, salvo scambi di personale per motivi permanenti (fine mandato) o temporanei (malattia,

⁴⁵ I redattori del progetto ipotizzano delle riunioni periodiche da svolgersi ad esempio negli ultimi due giorni lavorativi del mese.

⁴⁶ Cfr. Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, cit. p. 25: "In this option due to the standing character and to the limited number of arbitrators it seems challenging to have experts in the different possible types of cases. It is possible, though, to have an ADRC with a mixed composition of specialists or to have separate specialised panels".

questioni di indipendenza). Anche in questa configurazione, è consigliabile prevedere una segreteria permanente a supporto delle funzioni amministrative, al fine di coordinare le attività della commissione.

Questa soluzione consente di mantenere un buon livello di continuità e competenza, riducendo al contempo l'impatto finanziario e organizzativo rispetto alla creazione di un organo a tempo pieno, pur presentando il rischio di minore disponibilità operativa in caso di incremento del contenzioso.

3.2.2.3 *Alternative dispute resolution commission con sistema di elenco (roster)*

La terza opzione introduce un sistema “*roster*”, fondato su un elenco di arbitri, tra i quali verrebbero selezionati, secondo meccanismi di rotazione prestabiliti, i membri della commissione chiamati a decidere le controversie sorte in un determinato periodo. A differenza delle prime due opzioni, l'impegno richiesto agli arbitri sarebbe più flessibile, poiché essi non sarebbero costantemente in servizio e potrebbero rifiutare singoli casi anche per ragioni diverse da quelle legate all'indipendenza. Proprio per questo, sarebbe necessario prevedere meccanismi volti a garantire un livello minimo di impegno, ad esempio, mediante l'esclusione dalla lista di chi rifiutasse ripetutamente gli incarichi⁴⁷.

La composizione dei panel cambierebbe quindi periodicamente, pur mantenendo invariato il numero dei membri, che dovrebbe essere preferibilmente dispari e comprensivo di un presidente, con la previsione di arbitri supplenti per garantire la continuità operativa. Sarebbe possibile, inoltre, istituire panel paralleli o specializzati per diverse tipologie di controversie o metodi di arbitrato, nonché ricorrere a competenze esterne.

Il supporto amministrativo sarebbe cruciale per il funzionamento di questa opzione, in particolare per la gestione del *roster* e degli arbitri supplenti, al fine di assicurare un'assegnazione equa dei membri e dei giorni di riunione, che costituirebbero la base della loro remunerazione. La segreteria dovrebbe inoltre garantire una composizione equilibrata dei panel, assicurando una adeguata combinazione di competenze, sia nel caso

⁴⁷ *Ibidem*, p. 26: “Therefore, a mechanism ensuring a minimum level of commitment may be necessary, for example by removing people from the list once they refused a certain number of cases within a year”.

di un unico panel, sia nel caso di panel separati per questioni di *transfer pricing* e altre controversie derivanti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Tale modello privilegia la flessibilità, la contenibilità dei costi e la possibilità di valorizzare competenze specialistiche, ma riduce la continuità dell'organo e può incidere sulla coerenza delle soluzioni adottate nel tempo, rendendo più complessa la costruzione di un orientamento interpretativo stabile.

3.2.2.4 *Alternative dispute resolution commission* senza deviazioni dalla forma standard

Infine, la quarta opzione prevede l'istituzione di una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie che non si discosti, quanto alla forma, dal modello *ad hoc* della Commissione consultiva ordinaria prevista dalla Direttiva, riproducendone l'impostazione di base. L'utilizzo dell'articolo 10 sarebbe, in questo caso, non finalizzato ad innovare la struttura della commissione, ma ad introdurre eventuali deviazioni su altri profili, quali, ad esempio, la composizione dell'organo rispetto allo schema previsto dall'articolo 8 della Direttiva o la scelta di un diverso metodo di risoluzione della controversia.

In questa configurazione, il numero degli arbitri e le modalità di individuazione del presidente potrebbero ricalcare il modello ordinario, ma gli Stati membri hanno la facoltà di discostarsene. Qualora si optasse per una diversa composizione, sarebbe possibile utilizzare l'elenco di persone indipendenti previsto dalla Direttiva oppure istituirne uno distinto o ampliato, con la previsione di regole sulla durata dell'iscrizione e sulla sostituzione dei membri. In ogni caso, è previsto che la commissione venga costituita di volta in volta per ciascuna controversia, restando nella disponibilità degli Stati membri coinvolti la determinazione concreta della composizione⁴⁸.

Tale soluzione rappresenta un approccio prudente e a basso impatto organizzativo, consentendo agli Stati membri di sperimentare margini di flessibilità procedurale senza incidere sull'assetto della commissione e riducendo i costi di implementazione e le

⁴⁸ *Ibidem*, p. 29: "Hence, in this option the ADRC will not work as a permanent body but a new body for each case".

resistenze istituzionali. Tuttavia, essa non permette di cogliere appieno i potenziali benefici connessi alla creazione di un organo più stabile, in termini di efficienza procedurale, prevedibilità delle decisioni e sviluppo progressivo di competenze specialistiche in materia di fiscalità internazionale. L'impatto sul piano dell'innovazione strutturale e della continuità del meccanismo di risoluzione delle controversie è complessivamente limitato.

3.2.3 Le proposte a confronto

Nel confronto tra le quattro opzioni delineate dal *Fiscalis Project Group* per l'istituzione della Commissione alternativa di risoluzione delle controversie e la proposta dottrinale di uno *Standing Committee*, emerge una differenza di impostazione che attiene soprattutto al grado di flessibilità istituzionale del modello. Le opzioni *Fiscalis* si caratterizzano, infatti, per un approccio marcatamente pragmatico e modulare: esse non presuppongono un'unica architettura istituzionale predeterminata, ma offrono una gamma di soluzioni organizzative tra loro alternative, che consentono agli Stati membri di adattare la struttura dell'organo di risoluzione delle controversie al volume dei casi, alle risorse disponibili e alle esigenze operative contingenti. In tal senso, la flessibilità del modello istituzionale proposto dal *Fiscalis Project Group* risiede proprio nella possibilità di calibrare il grado di stabilità e di formalizzazione dell'organo in funzione del contesto applicativo, senza vincolare *ex ante* il sistema a una soluzione unitaria e tendenzialmente irreversibile⁴⁹.

La proposta dottrinale della *Standing Committee*, al contrario, muove da una logica di forte istituzionalizzazione, postulando la creazione di un organo stabile e permanente, dotato di una propria identità funzionale e di una struttura definita nel tempo. Tale impostazione, pur presentando evidenti vantaggi in termini di continuità interpretativa e prevedibilità delle decisioni, riduce, tuttavia, il margine di adattamento del sistema alle variazioni quantitative e qualitative del contenzioso fiscale transfrontaliero.

Ne deriva che, mentre la proposta dottrinale della *Standing Committee* implica una scelta istituzionale strutturalmente vincolante, con un minore grado di flessibilità evolutiva nel

⁴⁹ Cfr., Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 38: "It might be considered to start with another option with the potential of a later transition to option 1, if the caseload increases in the future or when the caseload is easier assessable based on the first experiences made".

breve e medio periodo, le opzioni *Fiscalis* si prestano ad essere implementate in modo graduale e differenziato, consentendo una sperimentazione progressiva dei modelli organizzativi più idonei.

In quest'ottica, uno dei principali profili di incertezza riguarda il volume effettivo di controversie che confluiranno nei meccanismi alternativi di risoluzione previsti dall'articolo 10 della Direttiva (UE) 2017/1852. L'imprevedibilità del carico di lavoro iniziale suggerisce di privilegiare un approccio graduale all'implementazione dell'ADRC, avviando il sistema con soluzioni organizzative meno onerose e riservando un'eventuale transizione verso modelli più complessi e stabili a una fase successiva, quando il volume del contenzioso sarà più prevedibile sulla base dell'esperienza acquisita.

Tale logica evolutiva può riguardare non soltanto la composizione dell'organo, ma anche le infrastrutture di supporto, come la segreteria, che in una fase iniziale potrebbe essere esternalizzata o affidata a strutture amministrative già esistenti, per poi essere progressivamente internalizzata qualora l'attività dell'ADRC si consolidi nel tempo.

Infine, per garantire un monitoraggio effettivo dell'efficienza e dell'impatto dei diversi modelli attuativi dell'ADRC, appare opportuno prevedere meccanismi di revisione periodica, da attivare dopo un congruo lasso di tempo, indicativamente tra i tre e i cinque anni, che consentano di valutare comparativamente i costi sostenuti, la durata delle procedure, la qualità del processo decisionale e il grado di accettazione e attuazione dei pareri resi⁵⁰. Una simile attività valutativa, se condotta in modo trasparente e condiviso tra gli Stati membri, potrebbe costituire uno strumento essenziale per orientare scelte future e favorire una progressiva convergenza verso modelli istituzionali più efficienti ed equilibrati.

3.2.4 Possibili modalità di attuazione

In assenza di una disciplina puntuale sulle modalità di attivazione e di funzionamento dell'*Alternative Dispute Resolution Commission* prevista dall'art. 10 della Direttiva,

⁵⁰ *Ibidem*, p. 39: “Such a review/evaluation could include comparing costs, sharing the experiences of the participating Member States and perhaps the arbitrators as well”.

l'attuazione concreta del meccanismo è rimessa in larga misura alla cooperazione tra gli Stati membri, che dispongono di un ampio margine di discrezionalità nella scelta degli strumenti giuridici e dell'assetto istituzionale più idonei.

In questo quadro, il *Fiscalis Project Group* ha evidenziato l'esistenza di una pluralità di scenari praticabili, la cui effettiva percorribilità dipende da fattori quali il numero degli Stati coinvolti e il grado di convergenza delle rispettive preferenze istituzionali. L'implementazione può avvenire, in primo luogo, mediante accordi tra le autorità competenti di due o più Stati membri, valorizzando una cooperazione di tipo amministrativo fondata direttamente sull'articolo 10 della Direttiva⁵¹.

In alternativa, gli Stati possono optare per accordi bilaterali di natura convenzionale, eventualmente inseriti nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni già vigenti o stipulati come strumenti autonomi, con la conseguenza che potrebbero coesistere più ADRC parallele, ciascuna modellata sulle specifiche esigenze dei contraenti.

Un ulteriore livello di integrazione è rappresentato dagli accordi multilaterali, i quali consentono di estendere il meccanismo a una pluralità di Stati membri e di aprire il sistema a successive adesioni, favorendo una progressiva convergenza delle prassi applicative. In tale prospettiva, pur non potendo la Direttiva vincolare gli Stati terzi, nulla impedisce che accordi conclusi con Paesi non membri replichino sostanzialmente il modello dell'ADRC previsto dal diritto dell'Unione, contribuendo a una maggiore armonizzazione sostanziale delle procedure arbitrali in ambito internazionale.

Infine, sebbene non strettamente necessaria sul piano giuridico, è stata prospettata anche l'ipotesi di un intervento normativo dell'Unione mediante l'adozione di una direttiva specifica o mediante l'integrazione della Direttiva (UE) 2017/1852, al fine di predisporre un quadro giuridico più dettagliato e uniforme. Una simile soluzione, tuttavia, presupporrebbe un'iniziativa legislativa della Commissione e l'unanimità tra gli Stati membri, risultando pertanto più complessa sotto il profilo istituzionale. Per tale ragione,

⁵¹ *Ibidem*, p. 37: “*This scenario is characterized by the fact that such arrangement can be agreed at the level of the competent authorities*”.

come vedremo, appare opportuno considerare anche opzioni più realistiche e più facilmente praticabili, che non richiedano il ricorso a procedure decisionali fondate sull'unanimità.

3.2.5 L'accordo multilaterale del 2025 e l'implementazione pratica dell'articolo 10 della Direttiva (UE) 2017/1852

Una particolarmente significativa manifestazione dell'evoluzione concreta del dibattito istituzionale sulla risoluzione delle controversie fiscali transnazionali nell'Unione Europea è rappresentata dall'accordo multilaterale in corso di definizione tra dieci Stati membri, quali Austria, Bulgaria, Danimarca, Francia, Germania, Irlanda, Paesi Bassi, Polonia, Spagna e Svezia, per la creazione di una *International Tax Dispute Resolution Commission* permanente, le cui negoziazioni miravano ad essere concluse nel 2025 ma sono attualmente ancora in corso⁵².

Questo progetto, promosso in particolare da Austria e Germania, deriva in larga misura dalle riflessioni metodologiche e dalle opzioni delineate dai gruppi di lavoro del *Fiscalis Project* e costituisce un primo esempio operativo di come un meccanismo alternativo possa essere concretamente istituito mediante una convenzione multilaterale tra Stati membri sulla base delle possibilità offerte dalla disciplina comunitaria. Tale Commissione, concepita per mettere a disposizione panel arbitrali permanentemente operativi e supportati da una segreteria dedicata, incarna, in termini pratici, un modello istituzionale che supera le limitazioni del tradizionale sistema della Commissione consultiva e le soluzioni *ad hoc* di breve periodo, muovendosi verso una struttura stabile e continuativa di risoluzione delle controversie, ma costruita su un accordo intergovernativo multilaterale, anziché su un atto legislativo dell'Unione. L'esperienza dell'accordo del 2025, pur non essendo vincolante per tutti gli Stati membri e restando ancorata alla volontà dei firmatari, testimonia come le opzioni previste dall'articolo 10 possano tradursi in modelli istituzionali innovativi, capaci di coniugare flessibilità operativa e disponibilità permanente di competenze arbitrali, e suggerisce possibili

⁵² Cfr. Bundesministerium der Finanzen, *Multilateral agreement on the establishment of a permanent committee for the resolution of tax disputes through arbitration*, Vienna, 27 febbraio 2025, <https://www.bmf.gv.at/en/press/press-releases/2025/February-2025/agreement-committee.html> (ultimo accesso 2 marzo 2026).

traiettorie di sviluppo per l'applicazione più ampia e coordinata della Direttiva europea, superando progressivamente le fasi sperimentali delineate dalle implementazioni iniziali.

3.3 Verso un rimedio pienamente giurisdizionale

Il modello di risoluzione delle controversie fiscali internazionali delineato dalla Direttiva (UE) 2017/1852 e dalle successive proposte esaminate, pur ispirato a esigenze di effettività e di rafforzamento della cooperazione tra Stati membri, rimane strutturalmente ancorato a una logica inter-amministrativa. Tale impostazione non consente di garantire un livello di tutela dei diritti del contribuente pienamente conforme al paradigma del giusto processo, come già analizzato al termine del secondo capitolo.

L'indice più evidente di tale inadeguatezza è rappresentato dalla riduzione del contraddittorio a mero supporto dell'istruttoria. Il contribuente non assume la posizione di parte in senso proprio, ma resta un soggetto esterno rispetto al dialogo tra le autorità fiscali, privo di effettivi poteri di impulso e partecipazione nel procedimento.

Le criticità evidenziate non appaiono superabili mediante meri aggiustamenti interpretativi o procedurali dell'attuale disciplina. Esse rinviano, piuttosto, a un problema di assetto istituzionale del meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Si rende necessaria, pertanto, una riflessione *de iure condendo* sulla necessità di istituire una forma di giurisdizione tributaria sovranazionale, capace di assicurare una tutela pienamente conforme ai principi di indipendenza, imparzialità, parità delle armi e motivazione della decisione, che caratterizzano il modello del giusto processo.

In questa prospettiva assume rilievo la dichiarazione inserita nei verbali del Consiglio ECOFIN del 23 maggio 2017⁵³, con cui è stato raggiunto l'accordo politico sulla direttiva. In tale sede, il Consiglio ha invitato gli Stati membri a valutare ulteriori strumenti per il

⁵³ Consiglio dell'Unione europea (ECOFIN), Verbale della riunione del 23 maggio 2017, doc. n. 9643/17 ADD 1, dichiarazione del Consiglio relativa al rafforzamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali.

rafforzamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale, incoraggiandoli ad esplorare la creazione di un organismo permanente, volto a favorire la composizione delle controversie relative all'interpretazione e all'applicazione degli accordi e delle convenzioni fiscali. La dichiarazione richiama espressamente anche le possibilità offerte dall'articolo 273 TFUE, quale base giuridica per deferire alla Corte di giustizia controversie tra Stati membri connesse all'oggetto dei Trattati.

L'articolo 273 TFUE ha trovato finora applicazione in un unico caso, nel quale due Stati membri hanno sottoposto consensualmente alla Corte di giustizia la risoluzione di una controversia⁵⁴. Tale precedente dimostra la praticabilità di un modello che, se opportunamente sviluppato, potrebbe contribuire a superare l'attuale paradigma, aprendo la strada a una dimensione autenticamente giurisdizionale della tutela nelle controversie fiscali internazionali.

Come abbiamo visto all'inizio di questo capitolo, la Corte ha affermato la propria competenza, ai sensi dell'art. 273 TFUE, a conoscere di una controversia relativa all'interpretazione di una convenzione contro le doppie imposizioni, valorizzando un'interpretazione ampia sia del requisito della sussistenza di uno "*special agreement*", sia del necessario collegamento della controversia con l'oggetto dei Trattati. Da un lato, lo *special agreement* è stato ravvisato nella clausola convenzionale che consentiva il deferimento della procedura amichevole non risolta alla Corte; dall'altro, la controversia è stata ritenuta sufficientemente connessa al diritto dell'Unione in quanto incidente sul corretto funzionamento del mercato interno. Ne deriva una lettura flessibile dell'art. 273 TFUE, tale per cui, almeno in linea teorica, qualsiasi procedura amichevole non risolta tra Stati membri potrebbe essere sottoposta alla Corte mediante un accordo *ad hoc* delle autorità competenti, anche in assenza di una specifica clausola arbitrale⁵⁵. Tuttavia, questa flessibilità comporta che la decisione di deferire la controversia rimanga a discrezione

⁵⁴ Corte di giustizia dell'Unione europea, 12 settembre 2017, causa C-648/15, *Repubblica d'Austria c. Repubblica federale di Germania*, ECLI:EU:C:2017:664.

⁵⁵ Cfr. Michel, B., *Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat*, in "European Taxation", 58, n. 1, (2018), pp. 11-12: "Competent authorities can easily opt to submit the case to the ECJ instead of following a prior agreement on the arbitration process".

delle autorità competenti, esponendo il contribuente al rischio di trovarsi in una posizione di debolezza senza poter presentare autonomamente la controversia alla Corte⁵⁶.

Tale orientamento giurisprudenziale dimostra che l'ordinamento dell'Unione già disporrebbe degli strumenti idonei ad ospitare un modello di risoluzione delle controversie fiscali fondato su garanzie pienamente giurisdizionali. Ricorrere alla Corte di giustizia come organo arbitrale offrirebbe diversi vantaggi: il procedimento giudiziario consolidato garantirebbe trasparenza e correttezza, seguendo regole note e condivise dagli Stati membri. Inoltre, la pubblicazione delle decisioni della Corte in più lingue favorirebbe una maggiore uniformità nell'interpretazione delle convenzioni fiscali all'interno dell'UE⁵⁷.

Tuttavia, la mancata attribuzione di un ruolo arbitrale alla Corte nella Direttiva (UE) 2017/1852 segnala la persistente preferenza del legislatore europeo per un modello inter-amministrativo. Si determina così una tensione tra la potenzialità espansiva dell'art. 273 TFUE, come interpretato dalla Corte, e l'assetto procedurale delineato dalla Direttiva, che non valorizza tale strumento quale meccanismo ordinario o sussidiario di risoluzione delle controversie.

Tuttavia, l'impiego della Corte di giustizia come organo arbitrale presenta alcune criticità pratiche non trascurabili. In primo luogo, la Corte non costituisce un tribunale specializzato in materia tributaria e i suoi giudici non sono nominati *ad hoc* dalle parti sulla base di competenze tecniche specifiche relative alla controversia. Tale caratteristica può incidere sulla gestione di questioni particolarmente complesse, come quelle derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione delle convenzioni fiscali. A ciò si aggiungono ulteriori limiti di carattere operativo e procedurale, anche alla luce dell'esperienza relativamente limitata della Corte nella trattazione di controversie direttamente fondate

⁵⁶ Voje, J., *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?*, in "European Taxation", 58, n. 7, (2018), p. 315.

⁵⁷ Ibidem, p. 11: "*Austria v. Germany shows, however, that the resolution of tax treaty disputes between Member States could easily be outsourced to the European Union's own machinery. Arbitration by the ECJ has clear advantages: the traditional judicial procedural style adopted by the Court ensures transparent decision-making based on a fair trial along established procedural rules, well-known by the Member States. The fact that the ECJ's decisions are readily available in the public domain and in multiple languages could lead to a more uniform approach to tax treaty interpretation amongst EU Member States*".

su convenzioni fiscali. Inoltre, l'utilizzo della Corte come organo arbitrale potrebbe risultare non pienamente compatibile con la Direttiva (UE) 2017/1852, la quale prevede che l'organo di risoluzione delle controversie, sia esso la commissione consultiva o la commissione alternativa di risoluzione, emetta un parere e non una sentenza vincolante⁵⁸.

Si è ritenuto, inoltre, che attribuire alla Corte un ruolo arbitrale permanente potrebbe comportare un onere sproporzionato per l'istituzione stessa, considerando l'elevato numero di controversie fiscali transfrontaliere e la complessità tecnica dei casi. La necessità di esaminare singolarmente ogni procedura amichevole non risolta e di adottare decisioni vincolanti in tempi ragionevoli potrebbe, infatti, sovraccaricare la Corte, rischiando di rallentare sia il normale funzionamento della giurisdizione europea, sia l'efficienza complessiva del sistema di risoluzione delle controversie fiscali⁵⁹.

Per questi motivi, questa strada appare difficilmente percorribile nel quadro normativo attuale, e il dibattito rimane aperto.

3.4 L'istituzione di un Tribunale fiscale europeo specializzato

Alla luce delle criticità evidenziate in relazione all'eventuale coinvolgimento della Corte di giustizia in funzione arbitrale, è possibile prendere in considerazione una diversa soluzione istituzionale, consistente nell'istituzione di un Tribunale specializzato a livello dell'Unione Europea⁶⁰.

Una simile ipotesi troverebbe fondamento nell'art. 257 TFUE, che consente la creazione di tribunali specializzati incaricati di conoscere, in primo grado, determinate categorie di controversie⁶¹. Pur non rappresentando la soluzione più immediata sotto il profilo politico

⁵⁸ Cfr. Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 19-20.

⁵⁹ Cfr. Perrou, K., *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive*, in "Intertax", 47, n. 8-9, (2019), p. 720: "This proposal was, nevertheless, withdrawn, since it was considered that it could place a disproportionate burden on the Court",

⁶⁰ Voje, J., *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?*, in "European Taxation", 58, n. 7, (2018), pp. 309-317.

⁶¹ Art. 257, par. 1, 2 e 3 TFUE: "Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono istituire tribunali specializzati affiancati al Tribunale, e incaricati di conoscere

e istituzionale, tale opzione appare, sotto il profilo sistematico, una delle più coerenti con l'esigenza di garantire un rimedio pienamente giurisdizionale nelle controversie fiscali transfrontaliere.

L'articolo 257 TFUE consente al Parlamento europeo e al Consiglio, operando secondo la procedura legislativa ordinaria, di istituire tribunali specializzati affiancati al Tribunale, con competenza specifica su determinate categorie di controversie. Tali tribunali sono istituiti con regolamento, operano in posizione di giudice di primo grado e le loro decisioni possono essere impugnate davanti al Tribunale, in un quadro che preserva la giurisdizione della Corte di giustizia quale giudice di ultima istanza.

La procedura ordinaria, disciplinata dall'art. 294 TFUE, opera mediante codecisione tra il Parlamento europeo e il Consiglio e prevede il raggiungimento della maggioranza qualificata. Ciò consente di aggirare il requisito dell'unanimità previsto per le misure di armonizzazione fiscale ai sensi dell'art. 115 TFUE, rendendo l'istituzione di un tribunale fiscale specializzato politicamente più perseguibile rispetto ad altre soluzioni.

Inoltre, un tribunale fiscale specializzato potrebbe essere competente a conoscere di ricorsi promossi dagli Stati membri e, eventualmente, anche dai contribuenti interessati, garantendo che questi ultimi possano partecipare attivamente al procedimento e far valere i propri diritti procedurali fondamentali. I membri del tribunale dovrebbero essere scelti tra persone la cui indipendenza sia indiscutibile e che possiedano le capacità richieste per l'assunzione di funzioni giudiziarie, preferibilmente con specifica competenza fiscale⁶².

in primo grado di talune categorie di ricorsi proposti in materie specifiche. Il Parlamento europeo e il Consiglio deliberano mediante regolamenti su proposta della Commissione e previa consultazione della Corte di giustizia o su richiesta della Corte di giustizia e previa consultazione della Commissione.

Il regolamento sull'istituzione di un tribunale specializzato stabilisce le regole relative alla composizione di tale tribunale e precisa la portata delle competenze ad esso conferite.

Le decisioni dei tribunali specializzati possono essere oggetto di impugnazione per i soli motivi di diritto o, qualora il regolamento sull'istituzione del tribunale specializzato lo preveda, anche per motivi di fatto, dinanzi al Tribunale"; cfr. Schima, B., Eisendle, D., *Article 257 TFEU*, in Kellerbauer, M., Klamert, M., Tomkin, J. (a cura di), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, 2^a ed., Oxford University Press, Oxford, 2024, pp. 2377 ss.

⁶² Art. 257, par. 4, TFUE: "I membri dei tribunali specializzati sono scelti tra persone che offrano tutte le garanzie di indipendenza e possiedano la capacità per l'esercizio di funzioni giurisdizionali. Essi sono nominati dal Consiglio, che delibera all'unanimità"; cfr. Lindencrona, G., Mattsson, N., *Arbitration in Taxation*, in "Intertax", n. 3, (1982), p. 82: "The most important aspect of a permanent international tax court is its judges. The judges must be of the highest calibre, and they must be experienced in the field of

La decisione finale del tribunale sarebbe vincolante per le autorità competenti e subordinata ad un eventuale appello davanti al Tribunale generale, garantendo un livello aggiuntivo di controllo giurisdizionale.

L'impatto sul sistema delle procedure amichevoli sarebbe significativo, in quanto un organo permanente ridurrebbe i tempi e le incertezze legate alla costituzione delle commissioni consultive, limiterebbe il ricorso ai tribunali nazionali e favorirebbe la risoluzione uniforme delle controversie. La procedura risulterebbe più efficiente e trasparente, poiché il contribuente potrebbe cooperare pienamente alla presentazione della propria posizione, contribuendo a una gestione più chiara e rapida della controversia⁶³.

Appare, pertanto, preferibile non limitarsi a modificare e adattare l'attuale sistema prevedendo una clausola di rinvio giurisdizionale alla direttiva 2017/1852. Piuttosto, potrebbe essere più efficace concepire un modello completamente nuovo, ipotizzando una riforma più sistematica, attraverso la quale un tribunale specializzato, istituito ex art. 257 TFUE, assuma la competenza esclusiva in materia di controversie fiscali internazionali derivanti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri, affiancando o progressivamente sostituendo, il meccanismo inter-amministrativo delineato dalla Direttiva. Tale assetto consentirebbe di superare i suddetti limiti e di realizzare un rimedio pienamente giurisdizionale, in coerenza con l'art. 19, par. 1, TUE⁶⁴ e con la logica del giusto processo, lasciando la disciplina della Direttiva validamente in vigore solo in via residuale o transitoria. Resta, tuttavia, aperta la questione della concreta fattibilità politica

international tax law". Sebbene originariamente formulate con riguardo a un'ipotetica corte tributaria internazionale, le seguenti argomentazioni degli autori appaiono a mio parere riferibili, per analogia, al contesto dell'Unione Europea.

⁶³ Cfr. Voje, J., *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?*, in "European Taxation", 58, n. 7, (2018), p. 316: "The taxpayer would be able to cooperate in the procedure to the fullest extent in terms of presenting its case. Such cooperation would undoubtedly make the procedure more efficient and transparent".

⁶⁴ L'art. 19, par. 1, TUE afferma: "La Corte di giustizia dell'Unione europea comprende la Corte di giustizia, il Tribunale e i tribunali specializzati. Assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati". Tale norma consacra il principio di tutela giurisdizionale effettiva, imponendo all'ordinamento UE di fornire rimedi adeguati e completi per far valere i diritti conferiti dai Trattati. Un tribunale fiscale specializzato ex art. 257 TFUE si collocherebbe pienamente in tale sistema, assicurando un giusto processo nelle controversie transfrontaliere fiscali e superando i limiti delle mere procedure amministrative della Direttiva.

di una simile riforma, che richiederebbe un significativo consenso istituzionale tra gli Stati membri.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro ha analizzato il sistema internazionale ed europeo di risoluzione delle controversie fiscali, concentrandosi in particolare sulla Direttiva (UE) 2017/1852 e sulle possibili prospettive evolutive del modello europeo.

Dopo aver offerto una panoramica dei meccanismi attualmente esistenti, il confronto tra gli strumenti internazionali e quelli europei ha mostrato come l'Unione abbia seguito un percorso caratterizzato da una progressiva formalizzazione della cooperazione tra Stati membri, passando dalla Convenzione arbitrale alla Direttiva (UE) 2017/1852.

Approfondendo il quadro normativo europeo ed evidenziando il ruolo cruciale della cooperazione amministrativa nella gestione della doppia imposizione, nonché le principali caratteristiche ed i limiti della Direttiva, è emerso come la normativa attuale, pur contribuendo a garantire un certo livello di certezza e coordinamento tra le amministrazioni fiscali, non assicura una piena partecipazione del contribuente, né una tutela giurisdizionale diretta conforme al paradigma del giusto processo.

Occorre precisare che non tutti gli strumenti internazionali esaminati sono rivolti esclusivamente alla soluzione dei casi di doppia imposizione: la cooperazione amministrativa disciplinata da molti di essi è oggi orientata ad intercettare e contrastare situazioni di doppia o plurima non imposizione, fenomeni di erosione della base imponibile e trasferimento artificioso dei profitti. In questa prospettiva, gli strumenti di scambio di informazioni, di trasparenza fiscale e di assistenza reciproca non si limitano più a fungere da supporto ai meccanismi convenzionali di eliminazione della doppia imposizione, ma contribuiscono a garantire che i redditi transnazionali siano effettivamente assoggettati a imposizione in almeno una giurisdizione, riducendo così gli spazi di arbitraggio normativo e di sfruttamento delle asimmetrie tra ordinamenti.

In questa chiave, il terzo capitolo ha affrontato le prospettive evolutive successive alla Direttiva, esaminando le proposte di rafforzamento dei meccanismi esistenti, tra cui la creazione di una commissione permanente e l'istituzione di un Tribunale fiscale europeo specializzato. L'analisi ha evidenziato come la *Standing Committee* prevista dall'art. 10

della Direttiva rappresenti un'opportunità concreta per incrementare la stabilità, la specializzazione e la prevedibilità del sistema.

In questa prospettiva si colloca anche il recente accordo multilaterale in corso di definizione tra alcuni Stati membri per l'istituzione di una *International Tax Dispute Resolution Commission* permanente, che costituisce una prima applicazione pratica delle possibilità offerte dall'art. 10 della Direttiva. Tale iniziativa, pur fondata su un accordo intergovernativo e limitata agli Stati partecipanti, testimonia un crescente orientamento degli Stati membri verso l'adozione di meccanismi più stabili e istituzionalizzati di risoluzione delle controversie fiscali.

Al contempo, si è discusso del potenziale ruolo di un tribunale specializzato, istituito ai sensi dell'art. 257 TFUE, quale modello capace di garantire un rimedio pienamente giurisdizionale, conforme ai principi del giusto processo e all'art. 19, par. 1 del TUE. La riflessione ha mostrato come l'istituzione di tale tribunale rappresenti una soluzione coerente con l'esigenza di garantire una tutela pienamente giurisdizionale, pur rimanendo subordinata alla valutazione politica e istituzionale circa la sua concreta realizzazione.

In questo contesto, l'iniziativa multilaterale attualmente in corso di definizione dimostra come il processo di evoluzione del sistema europeo di risoluzione delle controversie fiscali sia già in atto. Esperienze di questo tipo potrebbero costituire, nel tempo, una base utile per ulteriori sviluppi istituzionali a livello dell'Unione.

In definitiva, l'elaborato ha dimostrato come il sistema europeo di risoluzione delle controversie fiscali, pur fondato su principi di cooperazione tra Stati membri, presenti limiti significativi sotto il profilo della tutela giurisdizionale dei contribuenti. L'evoluzione verso meccanismi più stabili, specializzati e istituzionalizzati si delinea ormai come imprescindibile per bilanciare le esigenze di cooperazione interstatale con una tutela effettiva e diretta dei contribuenti nel sistema fiscale europeo.

BIBLIOGRAFIA

ANAMOURLIS, T., NETHERCOTT, L., *An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy*, in “Bulletin for International Taxation”, 63, (2009), pp. 616-621.

ARORA, H., *An Evaluation of the Measures in Action 14 of the Action Plan of the OECD/G20 BEPS Initiative Intended to Make Dispute Resolution More Effective*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 5, (2017).

AULT, HUGH J., *Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms*, in “Brooklyn Journal of International Law”, 34, n. 3, (2009), pp. 757–781.

AVERY JONES, J. F., *Types of Arbitration Procedure*, in “Intertax”, 47, n. 8/9 (2019), pp. 674–677.

BAKER, P., PISTONE, P., *BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, in “EC Tax Review”, 25, n. 5/6, (2016), pp. 335–345.

BANTEKAS, I., *Interstate Arbitration in International Tax Disputes*, in “Journal of International Dispute Settlement”, 8 (2017), pp. 507–534.

BLUM, D. W., *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI*, in “Bulletin for International Taxation”, 72, n. 3, (2018), pp. 131-140.

BOSMAN, A., *General Aspects of the Multilateral Instrument*, in “Intertax”, 45, n. 10, (2017), pp. 642–659.

BRAVO, N., *Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), pp. 693–714.

BRAVO, N., *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in “World Tax Journal”, 8, n. 3, (2016), pp. 279-304.

BURIAK, S., MILADINOVIC, A., Van West, J-P., *Conference Report: Tax Treaty Arbitration*, in “Bulletin for International Taxation”, 73, n. 9, (2019).

CAI, Q., ZHANG, P., *A Theoretical Reflection on the OECD’s New Statistics Reporting Framework for the Mutual Agreement Procedure: Isolating, Measuring, and Monitoring*, in “Journal of International Economic Law”, 21, (2018), pp. 867–884.

CASTOLDI, A., ABBAMONDI, I., *Finalmente attuata in Italia la Direttiva per le procedure internazionali per l’eliminazione della doppia imposizione*, in “Fiscalità & Commercio Internazionale”, n. 10, (2020), pp. 42-47.

CFE FISCAL COMMITTEE, *Opinion Statement CFE 1/2020 on the Potential Commission Initiative to Strengthen the Administrative Assistance Directive on Administrative Cooperation in Direct Taxation*, in “European Taxation”, 60, n. 8, (2020).

CFE Fiscal Committee, *Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, in “European Taxation”, 57, n. 8, (2017), pp. 350-353.

CONTRINO, A., MAISTO, G., PISTONE, P., RAGUCCI, G., TRIVELLIN, M., *La risoluzione delle controversie fiscali nell’Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)*, in “Rivista Telematica di Diritto Tributario”, 11/2021.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO, *Relazione su novità normativa, Rel. n. 73, Roma, 28 settembre 2020, in tema di attuazione del D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, recante attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell’Unione europea.*

CZAKERT, E., *Practical Protection of Taxpayers in the Exchange of Information Process*, in “Internationales Steuerrecht”, 24, (2015), p. 590.

DAXKOBLE, K., HUISMAN, E., *Levy & Sebbag: The ECJ Has Once Again Been Asked To Deliver Its Opinion on Juridical Double Taxation*, in “European Taxation”, 53, n. 8, (2013), pp. 400–405.

DE BROE, L., *Relief of Double Taxation of Cross-border Dividends within the Union and the Principle of Loyal Cooperation*, in “EC Tax Review”, 4, (2012), pp. 180–182.

DE CAROLIS, D., *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, in “European Taxation”, 58, n. 11, (2018), pp. 495-504.

DE GRAAF, A., *Avoidance of international double taxation: community or joint policy?*, in “EC Tax Review”, n. 4, (1998), pp. 258-276.

DE WITTE, B., *International Law as a Tool for the European Union*, in “European Constitutional Law Review”, n. 5, (2009), pp. 265–283.

DEL FEDERICO, L., *La tutela del contribuente nell’evoluzione del diritto tributario internazionale: dagli accordi amministrativi fra autorità fiscali alle procedure arbitrali*, in “Rivista semestrale di diritto”, n. 2, (2020).

DEL FEDERICO, L., PISTONE, P., TRIVELLIN, M., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell’Unione Europea*, Pacini Giuridica, Pisa 2021.

DESAX, M., VEIT, M., *Arbitrato delle controversie sui trattati fiscali: la proposta dell’OCSE*, in “Arbitration International”, 23, n. 3, Oxford University Press, (2007).

DORIGO, S., *L’impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell’incertezza?*, in “Rivista di Diritto Tributario”, 3-4, (2018), pp. 559–586.

DOUMA, S., MARRES, O., VERMEULEN, H., WEBER, D., TERRA, W. (a cura di), *European Tax Law*, Student Edition, 8^a ed., Wolters Kluwer, Deventer 2022.

DOURADO, A. P., PISTONE, P., *Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties*, in “Intertax”, 42, n. 3, (2014), pp. 158–160.

DOURADO, ANA P., *Post-BEPS International Tax Arbitration*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), pp. 671–673.

FARAH, E., *Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem*, in “Florida Tax Review”, 9, n. 8, (2009), pp. 703–753.

Fiscalis Project Group (FPG) 093, *Working Paper on the Implementation of Article 10 of Directive (EU) 2017/1852 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU*, (2019), p. 1-53.

GABERT, I., *Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in “European Taxation”, 51, n. 8, (2011), pp. 342–346.

GARCÍA ANTÓN, R., “*Ceci n'est pas une Pipe*”: *The Notion of Tax Court under Article 267 of the TFEU*, in “European Taxation”, 55, n. 11, (2015), pp. 515-522.

GOVIND, S. P., TURCAN, L., *The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 3/4, (2017).

GOVIND, S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, in “EC Tax Review”, 27, n. 6, (2018), pp. 309–324.

GREGGI, M., MIOTTO, A., *The OECD Dispute Resolution System in Tax Controversies*, in “Laws”, 13, n. 4, (2024).

GROEN, G., *The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention (2016)*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 11, (2017), pp. 607-613.

HENCKAERTS, J. M., *International Arbitration and Taxation. - The EC Arbitration Convention for Transfer Pricing Disputes*, in “Journal of International Arbitration”, 10, n.3, (1993), pp. 111–119.

HINNEKENS, L., *Different Interpretations of the European Tax Arbitration Convention*, in “EC Tax Review”, 7, n. 4, (1998), pp. 247–257.

HINNEKENS, L., *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in “Intertax”, 37, n. 11, (2009), pp. 602–609.

HOFMANN, H., RUST, A. (eds.), *Double Taxation within the European Union, Chapter 5: Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law*, Kluwer Law International BV, 2011, pp. 75–86.

KEMMEREN, E. C. C. M., *After repeal of Art. 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in “EC Tax Review”, 17, n. 4, (2008), pp. 156-158.

KOFLER, G., *EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*, in “EC Tax Review”, 28, n. 6, (2019), pp. 266–269.

KOFLER, G., MASON, R., *Double Taxation: A European ‘Switch in Time?’*, in “Columbia Journal of European Law”, 14, n. 1, (2007), pp. 63–98.

KOFLER, G., *Tax Disputes and the EU Arbitration Convention*, in A. Rust, S. Tokichi (a cura di), *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, 1, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 205-236.

KOTHA, A. P., *Baseball Arbitration Option under the EU Dispute Resolution Directive: How Well Does It Fare against the Objectives?*, in “World Tax Journal”, 13, n. 2, (2021), pp. 253-281.

Kszeghy, E., Clercx, M., *Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution*, EU report Subject 2, IFA 2024, 2024.

LINDENCRONA, G., MATTSSON, N., *Arbitration in Taxation*, in “Intertax”, n. 3, (1982), pp. 76–82.

LINDENCRONA, G., MATTSSON, N., *Arbitration in Taxation: An Introduction*, in “Intertax”, 42, n. 3, (2014), pp. 161–162.

LODIN, S. O., *The Arbitration Convention in Practice: Experiences of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commissions*, in “Intertax”, 42, n. 3, (2014), pp. 173–175.

LUTS, J., KEMPENEERS, C., *Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes under Article 273 TFEU (Case C-648/15 Austria v. Germany)*, in “EC Tax Review”, 27, n. 1, (2018), pp. 5-18.

MARCKHAM, M., *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration*, in “Intertax”, 33, n. 2, (2005), pp. 68–74.

MICHEL, B., *Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat*, in “European Taxation”, 58, n. 1, (2018), pp. 1-13.

MOOIJ, H., *Arbitration Institutes: An Issue Overlooked*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), pp. 737–744.

MORRA F., SEVERI M., *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 17 giugno 2020

NIEMINEN, M., *Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon*, in “Bulletin for International Taxation”, 64, n. 6, (2010), pp. 330-335.

NOWAK, J.T., *Dispute Resolution Among Member States at the Court of Justice on the Basis of Article 273 TFEU. A comment on C-648/15 Austria v Germany*, in “MPILux Research Paper Series”, n. 2, (2020), pp. 105-127.

ORLANDONI, O., MORAMARCO, G., *Law Implementing the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852)*, in “European Taxation”, 60, n. 11, (2020), pp. 499-506.

PANKIV, M., *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, in Günther, O. C., Tuchler, N. (a cura di), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna, Linde Verlag, 2013.

PERROU, K., *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive*, in “Intertax”, 47, n. 8–9, (2019), pp. 715–724.

PHOTOTROPISM, S., ISMER, R., BAKER, P., MONSENEGO, J., PERROU, K., PETRUZZI, R., REIMER, E., SERRANO ANTÓN, F., STANKIEWICZ, L., TRAVERSA, E., VOJE, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, in “Intertax”, 47, n. 8–9, (2019), pp. 678–692.

PIANTAVIGNA P., *Gli effetti della Convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, in “Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”, anno LXXVIII, fasc. 3, I, (2019), pp. 233-271.

PISTONE P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in S. Douma, O. Marres, H. Vermeulen, D. Weber, W. Terra (a cura di), *European Tax Law*, Student Edition, 8^a ed., Wolters Kluwer, Deventer 2022, cap. 21

PIT, H. M., *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow up under Double Tax Conventions: An Evaluation*, in “Intertax”, 42, n. 6/7, (2014), pp. 445–469.

PIT, H. M., *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, in “Bulletin for International Taxation”, 71, n. 10, (2017), pp. 568–591.

PIT H.M., *Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention 90/436*, in “European Taxation”, (2016), pp. 507-523.

PIT, H. M., *The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*, in “Intertax”, 47, n. 8/9, (2019), pp. 745–759.

REIMER, E., *The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann’s Analysis*, in A. Rust (a cura di), *Double Taxation within the European Union*, Kluwer Law International BV, 2011, pp. 75–86.

REIMER, E., RUST, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5^a ed., Wolters Kluwer, 2022.

SAPONARO, F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea: analisi e prospettive*, in “Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)”, 11, n. 1, (2019), pp. 1–12.

SCHIMA, B., EISENDLE, D., *Article 257 TFEU*, in Kellerbauer, M., Klamert, M., Tomkin, J. (a cura di), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, 2^a ed., Oxford University Press, Oxford, 2024, pp. 2377 ss.

SEER, R., KARGITTA, S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, capitolo 23.

SEER, R., *Overview of Legislation Practices regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, Studio per il Parlamento europeo, Policy Department A, Bruxelles, 2015.

SEER, R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in “EC Tax Review”, 22, (2013), pp. 66–76.

SEER, R., *The Limitation of Tax Transparency of Multinational Companies*, in C. Jimenez, C. Novoa e J. Fernandez (a cura di), *New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe*, ICDT, 2017, pp. 1131–1142.

SEER, R., GABERT, I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in “Bulletin for International Taxation”, 65, (2011), pp. 88–98.

SOMARE, M., WÖHRER, V., *Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency*, in “Intertax”, 43, n. 12, (2015), pp. 804–815.

STEWART, M., *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*, in “World Tax Journal”, 4, (2012), pp. 152-179.

TANZI, V., ZEE, H., *Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange*, in “Intertax”, 28, n. 2, (2000), pp. 58–63.

TRIVELLIN M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l’attuazione della direttiva UE n. 2017/1852*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 10 settembre 2021, consultabile anche in Buccico C., Ducceschi S., Tramontano S. (a cura di), *L’evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti “primavere” di Napoli*, Milanofiori Assago, Padova, 2020, p. 71 ss.

VAN DEN HURK, H., *The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)*, in “EC Tax Review”, n. 4, (1999), pp. 211-213.

VANISTENDAEL, F., *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*, in “European Taxation”, n. 9, (2006), pp. 418-420.

VILLAR EZCURRA, M., *Implicaciones Del Caso ‘Achmea’ En Asuntos Fiscales: Límites Al Arbitraje, Jurisdicción Exclusiva Del TJUE y Convenios De Doble Imposición Internacional*, in “Quincena Fiscal”, 1-2, (2019), pp. 147-182.

VOJE, J., *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?*, in “European Taxation”, 58, n. 7, (2018), pp. 309-317.

GIURISPRUDENZA

Corte eur. dir. uomo, Sez. I, 18 marzo 2021, *Petrella c. Italia*, ric. n. 24340/07.

CGUE, 22 ottobre 1996, causa C-183/93, *Goebbel c. Hauptzollamt Bremen*, ECLI:EU:C:1996:389.

CGUE, 30 settembre 1997, C-38/96, *Vonken c. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1997:427.

CGUE, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Coniugi Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in GUUE 1998, I-2793.

CGUE, 27 gennaio 2005, C-198/01, *Consorzio Industrie Fiammiferi c. Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato*, ECLI:EU:C:2005:55.

CGUE, 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres c. Stato belga*, in GUUE 2006, I-10967.

CGUE, 17 dicembre 2012, causa C-540/11, *Levy e Sebbag c. Stato belga*, in GUUE 2013, I-4349.

CGUE, 12 settembre 2017, causa C-648/15, *Repubblica d’Austria c. Repubblica federale di Germania*, ECLI:EU:C:2017:664.

CGUE, 6 marzo 2018, causa C-284/16, *Repubblica slovacca c. Achmea BV*, ECLI:EU:C:2018:158.

CGUE, pendente, causa C 497/25, *Maxima Latvija UAB c. Valsts ieņēmumu dienests (VID)*, rinvio pregiudiziale 21 luglio 2025, Administratīvā rajona tiesa (Riga, Lettonia).