

Relazione speciale

## Lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società

L'UE ha istituito una prima linea di difesa, ma le modalità di attuazione e monitoraggio delle misure sono carenti



CORTE  
DEI CONTI  
EUROPEA

# Indice

	Paragrafo
<b>Sintesi</b>	I - IX
<b>Introduzione</b>	01 - 21
<b>Regimi fiscali dannosi ed elusione dell'imposta sulle società: una prospettiva dell'UE</b>	01 - 05
<b>Misure e strumenti dell'UE</b>	06 - 15
<b>Ruoli e responsabilità</b>	16 - 21
<b>Estensione e approccio dell'audit</b>	22 - 30
<b>Osservazioni</b>	31 - 92
<b>È in vigore un quadro normativo comune dell'UE, ma mancano orientamenti per chiarire le ambiguità giuridiche</b>	31 - 53
La normativa è sostanzialmente in linea con gli sviluppi internazionali, ma persistono notevoli ambiguità nell'applicazione delle norme	32 - 43
Mancano orientamenti sulle modalità di attuazione e applicazione degli atti normativi	44 - 48
La Commissione vigila in maniera adeguata sul recepimento della normativa dell'UE nella legislazione nazionale, ma le valutazioni globali si fanno attendere	49 - 53
<b>Gli Stati membri scambiano automaticamente informazioni a titolo della DAC 6, ma le utilizzano in misura limitata</b>	54 - 66
Sono poste in essere procedure di notifica DAC 6, ma i controlli di qualità non sono uniformi negli Stati membri visitati	55 - 58
Vi sono punti deboli nella qualità delle informazioni DAC 6 scambiate automaticamente	59 - 63
Gli Stati membri controllati hanno concepito sistemi sanzionatori in caso di inosservanza della DAC 6, ma non li hanno ancora applicati	64 - 66
<b>L'attività del gruppo "Codice di condotta" sfocia in modifiche normative, ma i risultati sono limitati</b>	67 - 84
La Commissione svolge il ruolo limitato che le compete nel sostenere il gruppo "Codice di condotta"	70 - 74

Gli Stati membri hanno attuato le raccomandazioni per eliminare i regimi fiscali dannosi, sebbene in alcuni casi i periodi di smantellamento e di mantenimento dei diritti acquisiti siano stati lunghi	75 - 79
Gli Stati membri adottano misure di difesa nei confronti delle giurisdizioni non cooperative, ma l'approccio non è uniforme	80 - 84
<b>Non esiste un quadro adeguato di monitoraggio della performance per verificare gli effetti delle misure UE adottate</b>	85 - 92
L'impatto dell'elusione e dell'evasione fiscali è stato stimato in alcuni progetti puntuali dell'UE, ma non esiste un quadro comune dell'Unione per il monitoraggio della performance	86 - 90
Solo uno dei cinque Stati membri visitati disponeva di un quadro di performance per valutare l'efficacia delle misure	91 - 92
<b>Conclusioni e raccomandazioni</b>	93 - 101

## **Allegati**

**Allegato I – Approccio di audit della Corte a livello della Commissione**

**Allegato II – Approccio di audit della Corte negli Stati membri**

**Allegato III – Confronto fra la normativa dell'UE e gli standard BEPS dell'OCSE/G20**

**Allegato IV – Misure antielusione fiscale introdotte dall'ATAD**

**Allegato V – Rischio di interpretazioni diverse delle disposizioni della DAC 6 sul criterio del vantaggio principale e sugli elementi distintivi (allegato IV della direttiva)**

**Allegato VI – Problemi operativi connessi alla rendicontazione eseguita per ottemperare alla DAC 6 utilizzando lo schema XML dell'UE**

**Allegato VII – Rischio di interpretazioni divergenti a causa dei problemi di impostazione della TDRD**

**Allegato VIII – Programmi Fiscalis e direttive ATAD, DAC 6 e TDRD**

**Allegato IX – Codice di condotta dell'UE in materia di tassazione delle imprese – Criteri di valutazione delle misure fiscali preferenziali potenzialmente dannose**

**Allegato X – Ruolo della Commissione per quanto riguarda il gruppo "Codice di condotta"**

**Abbreviazioni**

**Glossario**

**Risposte della Commissione**

**Cronologia**

**Équipe di audit**

## Sintesi

I regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società sono fenomeni economici che non solo sono evidenti a livello dell'UE, ma costituiscono anche una sfida a livello mondiale. Un regime fiscale è considerato dannoso quando, se attuato da un paese, si producono effetti negativi quali l'erosione delle basi imponibili estere o l'iniqua distribuzione degli oneri fiscali. Tali regimi possono comportare significative perdite di gettito fiscale per gli Stati membri dell'UE e distorsioni nel mercato interno.

L'UE ha posto in essere un quadro giuridico e utilizza altri strumenti di sostegno come prima linea di difesa contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società. I governi nazionali degli Stati membri dell'UE restano perlopiù liberi di definire normative e sistemi fiscali propri, mentre l'UE può intervenire solo laddove risulti compromesso il funzionamento del mercato interno. In tale contesto, la Commissione europea è responsabile dell'applicazione del diritto dell'UE, nonché del monitoraggio, del coordinamento e dell'armonizzazione delle azioni degli Stati membri.

Con il presente audit la Corte ha verificato se il quadro di riferimento dell'UE sia adeguato nell'ambito delle competenze limitate di quest'ultima nel settore dell'imposizione diretta. Ha pertanto valutato l'adeguatezza delle misure e dei meccanismi utilizzati nell'UE sia dalla Commissione che dagli Stati membri. Ha prestato particolare attenzione all'impostazione e all'attuazione, tra il 2019 e il 2023, di tre direttive: la direttiva contro l'elusione fiscale, la 5ª modifica della direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (DAC 6) e la direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale. Ha inoltre verificato se gli Stati membri e la Commissione avessero adempiuto ai propri obblighi in relazione al codice di condotta dell'UE per la tassazione delle imprese, giuridicamente non vincolante, e se monitorassero in modo efficace la performance delle rispettive politiche nell'ambito sottoposto ad audit.

La Corte ha svolto il presente audit perché in quelli precedenti non aveva trattato in modo esaustivo le misure adottate dall'UE per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società, sebbene abbiano una crescente rilevanza economica e importanza per l'agenda dell'UE. In passato, il lavoro della Corte in questo ambito si è focalizzato sulle procedure introdotte dalla direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (DAC da 1 a 5, [relazione speciale 03/2021](#)). Nel presente audit la Corte ha esteso l'ambito dell'analisi a una gamma più ampia di misure, al fine di migliorarne l'efficacia e fare quindi in modo che, alla fine, il giusto importo contributivo sia versato nello Stato membro corretto.

**V** La conclusione generale della Corte è che il quadro istituito dall'UE funge da prima linea di difesa necessaria per sostenere la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società, entro i limiti delle ridotte competenze dell'Unione. Vi sono però carenze nel modo in cui le misure dell'UE sono state elaborate e attuate e non esiste un sistema di monitoraggio adeguato per valutarne l'efficacia.

**VI** La Corte osserva che negli ultimi anni la Commissione ha fatto progredire il quadro normativo per contrastare i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società a livello dell'UE. Tuttavia, la Corte ha rilevato definizioni poco chiare e lacune che hanno dato luogo a interpretazioni divergenti tra gli Stati membri. La Commissione vigila in maniera adeguata sul recepimento della normativa dell'UE nella legislazione nazionale, ma alcune valutazioni, seppure in corso, si fanno attendere. A livello degli Stati membri, le principali constatazioni della Corte riguardano l'attuazione della DAC 6. La Corte ha riscontrato che i cinque Stati membri visitati si sono scambiati informazioni fiscali su meccanismi transfrontalieri potenzialmente dannosi, ma hanno effettuato pochi controlli sulla qualità dei dati e fanno scarso uso delle informazioni ricevute.

**VII** Al momento dell'audit la Commissione, pur fornendo un'assistenza soddisfacente al gruppo "Codice di condotta" ai fini della valutazione dei regimi fiscali potenzialmente dannosi, svolgeva un ruolo molto limitato. Gli Stati membri revocano i propri regimi fiscali dannosi quando il gruppo lo raccomanda. Tuttavia, il termine per conformarsi è stato in vari casi molto più lungo dei due anni raccomandati dal Consiglio. Sorge il rischio, quindi, che le società continuino a beneficiare di vantaggi fiscali iniqui più a lungo.

**VIII** La Corte ha inoltre rilevato che la Commissione e quattro dei cinque Stati membri visitati non avevano adottato un approccio adeguato a misurare la performance degli strumenti utilizzati per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società nell'UE. La mancanza di adeguati quadri di riferimento per la performance ha impedito loro di misurare e valutare gli sforzi profusi e di dirigere le risorse dove sono maggiormente necessarie.

**IX** La Corte raccomanda alla Commissione di:

- chiarire il quadro normativo dell'UE;
- migliorare la qualità delle comunicazioni DAC 6;
- far sì che l'impatto delle sanzioni sia adeguato;
- rafforzare il proprio sostegno al gruppo "Codice di condotta";
- monitorare i risultati e l'impatto della lotta contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società.

# Introduzione

## Regimi fiscali dannosi ed elusione dell'imposta sulle società: una prospettiva dell'UE

**01** Nel mercato unico dell'UE, il sistema tributario nazionale di ciascuno Stato membro è influenzato da altre giurisdizioni fiscali, in particolare quando queste offrono vantaggi fiscali per attrarre società, persone fisiche o capitali nel proprio territorio. Qualsiasi misura fiscale nazionale che aumenti la competitività del sistema tributario di un paese rispetto a quella di un altro paese è una forma di concorrenza fiscale.

**02** La concorrenza fiscale sotto forma di regimi fiscali dannosi diventa fonte di preoccupazione per l'UE se ha conseguenze indesiderate e determina, in particolare, distorsioni della concorrenza all'interno del mercato unico dell'Unione. Un regime fiscale è dannoso quando ha effetti negativi quali l'erosione delle basi imponibili estere o l'iniqua distribuzione degli oneri fiscali (cfr. [riquadro 1](#)).

## Riquadro 1

### Modelli di pratiche fiscali dannose

Alcune misure fiscali possono essere adottate per rendere più competitivo un sistema tributario nazionale. Benché legittime, vi è il rischio che danneggino il mercato unico dell'UE se la loro struttura falsa gli scambi e gli investimenti ed erode altre basi imponibili nazionali.

Uno studio del Parlamento europeo del 2021, incentrato su [definizione, individuazione e raccomandazioni in merito alle pratiche fiscali dannose all'interno dell'UE](#), ha rilevato sette misure fiscali applicate dagli Stati membri che, in alcuni casi, potrebbero essere considerate pratiche fiscali dannose:

- riduzione delle aliquote dell'imposta sulle società (la cosiddetta "corsa al ribasso");
- speciali regimi fiscali sugli utili riconducibili ai brevetti (*patent box*);
- strutture per la creazione di società di comodo;
- regimi di deduzione degli interessi nozionali;
- regimi di esenzione da tassazione dei redditi di fonte estera;
- regimi relativi alle zone economiche speciali;
- accordi fiscali preventivi (*ruling*).

**03** Si parla di elusione fiscale quando i contribuenti utilizzano metodi legali per ridurre al minimo l'importo dell'imposta dovuta. Il contesto economico globalizzato ha facilitato modelli aziendali e assetti societari sempre più complessi, rendendo più facile per le imprese multinazionali trasferire gli utili oltre confine ed evitare l'imposizione societaria. Lo sfruttamento, da parte di una società, di disallineamenti e divari tra i sistemi tributari nazionali a fini di pianificazione fiscale aggressiva diventa una forma dannosa di elusione dell'imposta sulle società.

**04** I regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società danno origine a una situazione in cui i contribuenti che non sono in condizione di avvalersi di sistemi di pianificazione fiscale aggressiva, o di misure analoghe, finiscono per dover compensare il gettito fiscale "mancante" versando maggiori contributi. Comportano inoltre una concorrenza sleale tra imprese e condizioni di disparità tra paesi, circostanza che può determinare una perdita di gettito fiscale per gli Stati membri dell'UE e distorsioni nel mercato interno. La lotta a questi fenomeni non ha luogo esclusivamente a livello

dell'UE, ma rappresenta una sfida mondiale. Di conseguenza, numerose azioni recenti dell'UE in questo campo si basano su accordi internazionali, come il [quadro inclusivo dell'OCSE/G20 sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili](#) (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS), che comprende 15 azioni volte ad attenuare le sfide associate e a stabilire uno standard internazionale in questo ambito.

**05** I dati dell'UE per stimare il mancato gettito fiscale dovuto ai regimi fiscali dannosi e all'elusione delle imposte sono pochi e non sono disponibili stime aggiornate. Nella [relazione annuale del 2023 sulla fiscalità](#) la Commissione ha messo in evidenza il mancato gettito fiscale societario dovuto alla pianificazione fiscale aggressiva e all'elusione fiscale. Secondo stime del 2013, questo potrebbe ammontare a circa 172,7 miliardi di euro a livello mondiale, di cui 68,2 miliardi di euro potrebbero andare persi in Europa. Secondo alcuni studi concernenti l'imposizione sul reddito societario, il trasferimento degli utili su scala internazionale avrebbe comportato una perdita complessiva di gettito fiscale a livello mondiale compresa tra 183 e 274 miliardi di euro.

## Misure e strumenti dell'UE

**06** La lotta all'elusione fiscale e il rispetto di una concorrenza fiscale leale sono state recentemente poste in cima all'agenda dell'UE, anche se le azioni di quest'ultima non possono intaccare la prerogativa degli Stati membri nel settore dell'imposizione diretta. Le competenze dell'UE si limitano alla definizione di norme generali per le politiche fiscali degli Stati membri. A differenza delle imposte indirette, i trattati dell'UE non prevedono esplicitamente l'armonizzazione delle imposte dirette.

**07** Il trattato dell'UE prevede l'adozione di misure a livello dell'UE qualora la Commissione rilevi una differenza nelle disposizioni giuridiche, nelle norme o nelle prassi amministrative degli Stati membri che abbia un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno ([articolo 115 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea – TFUE](#)). Diverse direttive stabiliscono standard generali a livello sistemico e creano strumenti per sostenere la lotta contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società. Oltre agli atti normativi sotto forma di direttive, il quadro giuridico dell'UE è costituito da strumenti che non hanno carattere giuridicamente vincolante, come il codice di condotta dell'UE in materia di tassazione delle imprese o le raccomandazioni specifiche per paese nel quadro del semestre europeo.

**08** I fondamenti dell'attuale quadro di riferimento dell'UE a sostegno della lotta contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società sono stati posti dalla Commissione in svariati pacchetti fiscali e piani d'azione<sup>1</sup>. Nelle [conclusioni del Consiglio](#) del dicembre 2015 è stata inoltre sottolineata la necessità di trovare soluzioni comuni, seppur flessibili, a livello dell'UE in linea con le 15 azioni del [piano d'azione dell'OCSE sull'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili \(Base Erosion and Profit Shifting – BEPS\)](#), che nel giugno 2016 è diventato il quadro inclusivo dell'OCSE/G20 in materia di BEPS. Con la revisione del progetto è stato ampliato l'ambito di applicazione dell'iniziativa per includere un gruppo più ampio di paesi, anche non membri dell'OCSE, e si è stabilito uno standard internazionale in questo campo.

**09** Le direttive (adottate prima del 1° gennaio 2019) nel settore dell'imposizione diretta, che stabiliscono norme applicabili a tutti i contribuenti soggetti all'imposta sulle società in uno Stato membro, comprendono:

- la direttiva anti-elusione (*Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD*) e la sua modifica<sup>2</sup>;
- la 5ª modifica della direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (2011/16/UE) (**DAC 6**)<sup>3</sup>;
- la direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale (**TDRD**)<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, "Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5 settori principali d'intervento", [COM\(2015\) 302 final](#); comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, "Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa", [COM\(2020\) 312 final](#).

<sup>2</sup> [Direttiva \(UE\) 2016/1164 del Consiglio \(ATAD 1\)](#), così come modificata dalla [direttiva \(UE\) 2017/952 del Consiglio \(ATAD 2\)](#).

<sup>3</sup> [Direttiva \(UE\) 2018/822 del Consiglio \(DAC 6\)](#).

<sup>4</sup> [Direttiva \(UE\) 2017/1852 del Consiglio \(TDRD\)](#).

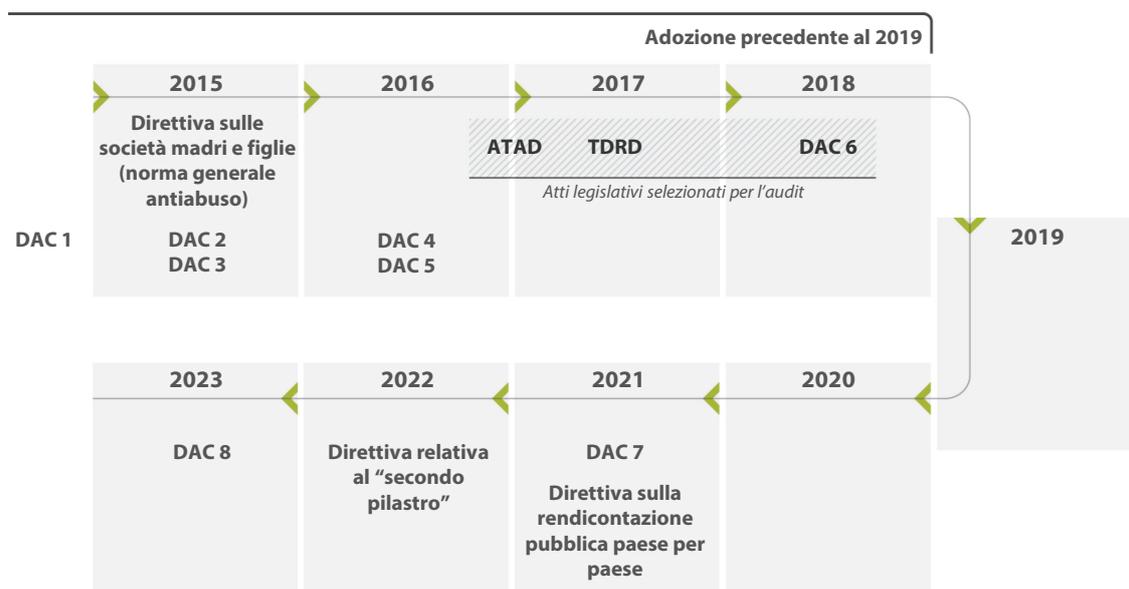
**10** L'**ATAD** mira a rafforzare il livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva stabilendo norme volte a prevenire l'erosione delle basi imponibili nel mercato interno e il trasferimento degli utili al di fuori del mercato interno, nonché a creare un contesto fiscale equo e trasparente in tutti gli Stati membri armonizzando le norme in materia di elusione fiscale. La direttiva affronta varie forme di elusione fiscale, in particolare le strategie di pianificazione fiscale aggressiva che sfruttano le differenze tra gli ordinamenti tributari nazionali per ridurre gli oneri fiscali complessivi di una società.

**11** La **direttiva 2011/16/UE del Consiglio (DAC)**, che ha istituito la base giuridica per la cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta nell'UE, impone a tutti gli Stati membri di condividere determinate informazioni in materia fiscale. La 5ª modifica della direttiva (**DAC 6**) ha introdotto obblighi di comunicazione circa i meccanismi transfrontalieri potenzialmente dannosi, per rafforzare ulteriormente la trasparenza fiscale e combattere la pianificazione fiscale aggressiva.

**12** Il piano d'azione della Commissione del 2015 è stato incentrato in larga misura sulle misure volte a evitare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, ma invocava anche meccanismi migliori per eliminare la doppia imposizione al fine di garantire certezza e prevedibilità alle imprese, dal momento che la doppia imposizione nel mercato unico può avere un impatto negativo sugli investimenti transfrontalieri e portare a distorsioni economiche e inefficienze. La **TDRD** è tesa a migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali tra gli Stati membri dell'UE introducendo procedure e scadenze comuni, assicurando in tal modo una più facile risoluzione delle controversie fiscali. I contribuenti soggetti a meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale più restrittivi in uno stato membro che in altri sono sottoposti a una forma di trattamento iniquo. Pertanto, dal punto di vista del contribuente, la TDRD serve a mitigare tale trattamento per lui pregiudizievole promuovendo condizioni di parità.

**13** Tra gli altri atti legislativi pertinenti dell'UE (adottati prima del 2019) nel settore dell'imposizione diretta figurano la **DAC 3** (scambio automatico di informazioni sui *ruling* fiscali preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento), la **DAC 4** (rendicontazione paese per paese) e la **direttiva sulle società madri e figlie** (compresa una norma antiabuso). Il quadro legislativo dell'UE sta evolvendo e ampliandosi: gli sviluppi più recenti riguardano la **DAC 7**, la **DAC 8** e l'adozione della **direttiva relativa al "secondo pilastro"**, intesa ad assicurare un livello di imposizione fiscale minimo globale per le grandi imprese multinazionali e i gruppi nazionali su larga scala nell'UE (cfr. **figura 1**).

**Figura 1 – Adozione della pertinente normativa dell’UE**



Fonte: Corte dei conti europea.

**14** Oltre agli atti normativi, nel 1997 il Consiglio ha adottato un codice di condotta dell’UE in materia di tassazione delle imprese (il “codice”)<sup>5</sup>, che è uno strumento non vincolante. Ha invitato gli Stati membri a cooperare pienamente nella prevenzione dell’evasione e dell’elusione fiscali applicando questo strumento intergovernativo, non vincolante giuridicamente, che svolge un ruolo particolare nel promuovere una concorrenza fiscale leale, sia all’interno dell’UE che oltre i suoi confini. Nel 1998 è stato istituito un gruppo “Codice di condotta” (il “gruppo”) per valutare i provvedimenti fiscali preferenziali che potrebbero rientrare nell’ambito di applicazione del codice. Il gruppo è composto da rappresentanti ad alto livello degli Stati membri e della Commissione europea.

**15** La Commissione può inoltre trattare i regimi fiscali nazionali che incoraggiano la pianificazione fiscale transfrontaliera aggressiva e formulare raccomandazioni specifiche per paese nell’ambito del semestre europeo, un altro strumento non vincolante. Il semestre europeo è il quadro per la sorveglianza integrata e il coordinamento delle politiche economiche e occupazionali in tutta l’UE.

<sup>5</sup> Conclusioni della riunione del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale (GU C 2 del 6.1.1998).

## Ruoli e responsabilità

**16** La definizione e lo sviluppo delle politiche fiscali, nonché la riscossione delle imposte, rientrano nelle competenze degli Stati membri dell'UE. Tuttavia, la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società è anche una priorità della politica fiscale dell'UE. In questo ambito, la Commissione svolge un ruolo plurimo. Tra le sue responsabilità rientrano il monitoraggio, il coordinamento, l'armonizzazione e il controllo sull'attuazione: l'obiettivo è promuovere una concorrenza fiscale leale ed evitare distorsioni del mercato unico derivanti da regimi fiscali dannosi e dall'elusione dell'imposta sulle società.

**17** Il servizio della Commissione responsabile in questa materia è la direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale (DG TAXUD) che, nel suo ruolo di organismo centrale per gli sforzi dell'UE volti a creare un contesto fiscale equo e trasparente all'interno del mercato unico dell'Unione, è tenuta a:

- redigere proposte legislative e vigilare sull'attuazione della legislazione negli Stati membri;
- fornire meccanismi, sistemi e interfacce elettroniche per consentire lo scambio di informazioni fiscali e supervisionare un registro centrale dell'UE per lo scambio di informazioni sui meccanismi fiscali transfrontalieri;
- fornire orientamenti e assicurare un'interpretazione e un'applicazione uniformi della pertinente normativa dell'UE negli Stati membri;
- analizzare i regimi fiscali degli Stati membri e presentare al gruppo "Codice di condotta" raccomandazioni in merito alla dannosità di tali regimi;
- analizzare i regimi fiscali dei paesi terzi interessati e proporre l'inclusione nella [lista UE delle giurisdizioni non cooperative](#) a fini fiscali oppure l'esclusione dalla stessa.

**18** Il Parlamento europeo segue costantemente gli sviluppi in materia di evasione ed elusione fiscali ed è attivo attraverso varie sue commissioni, ad esempio la sottocommissione permanente per le questioni fiscali (FISC) e le commissioni d'inchiesta *ad hoc*. I gruppi di lavoro del Consiglio e altri organi preparatori che si occupano di queste tematiche operano principalmente attraverso il gruppo "Codice di condotta" (il "gruppo"). In generale, la normativa fiscale dell'UE è adottata all'unanimità dal Consiglio, alla luce del parere del Parlamento europeo.

**19** Il gruppo è stato istituito per valutare i provvedimenti fiscali che potrebbero rientrare nell'ambito di applicazione del codice di condotta dell'UE in materia di tassazione delle imprese (il "codice"), giuridicamente non vincolante. I compiti principali del gruppo sono i seguenti:

- individuare le pratiche fiscali negli Stati membri dell'UE che sono considerate dannose per una concorrenza leale;
- monitorare i regimi fiscali e verificare se soddisfino i criteri stabiliti per determinare i regimi fiscali dannosi;
- agevolare il dialogo e la cooperazione tra gli Stati membri, consentendo loro di condividere i regimi migliori e di coordinare gli sforzi profusi;
- promuovere la trasparenza imponendo agli Stati membri di fornire informazioni sulle proprie misure fiscali e pratiche di *ruling*;
- proteggere l'UE dai regimi fiscali dannosi dei paesi terzi: il gruppo è preposto alla redazione della lista UE delle giurisdizioni fiscali non cooperative.

**20** I governi nazionali degli [Stati membri dell'UE](#) godono di ampia libertà nell'elaborare proprie norme e propri sistemi fiscali. Tuttavia, tutte le normative nazionali devono rispettare taluni principi fondamentali, quali la non-discriminazione e la libera circolazione nel mercato interno.

**21** Spetta agli Stati membri:

- gestire i sistemi di imposizione fiscale;
- attuare le misure dell'UE volte a combattere l'elusione fiscale, l'evasione fiscale e il trasferimento degli utili;
- raccogliere e riferire le necessarie informazioni in materia fiscale;
- condividere i regimi migliori;
- assicurare una concorrenza fiscale leale nel mercato interno.

## Estensione e approccio dell'audit

**22** L'obiettivo dell'audit della Corte era valutare se il quadro dell'UE per la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società sia adeguato, entro le limitate competenze dell'Unione nel settore dell'imposizione diretta (cfr. paragrafo [06](#)). A tal fine, la Corte ha valutato l'adeguatezza delle misure e dei meccanismi impiegati nell'UE concentrandosi sull'impostazione e sull'attuazione di tre direttive (ATAD, DAC 6 e TDRD) nel periodo 2019-2023.

**23** La Corte ha selezionato l'ATAD, la DAC 6 e la TDRD in quanto erano gli atti normativi cruciali nel settore dell'imposizione diretta adottati prima del 1° gennaio 2019, sono direttive che affrontano questioni sistemiche e sono generalmente applicabili a tutte le società all'interno dell'UE. La data limite è stata determinata in funzione del tempo necessario agli Stati membri per recepire queste direttive nella legislazione nazionale e attuarle. La Corte ha inoltre verificato se gli Stati membri e la Commissione avessero assolto i propri obblighi in relazione al codice di condotta dell'UE per la tassazione delle imprese, giuridicamente non vincolante, e ha valutato il monitoraggio della performance nell'ambito controllato.

**24** La Corte ha svolto il presente audit perché, fino alla data in questione, i meccanismi e i sistemi di lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società non erano stati oggetto di un audit approfondito. L'audit della Corte descritto nella [relazione speciale 03/2021](#), intitolata "Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione", ha messo in luce le carenze procedurali nel quadro delle DAC da 1 a 5. Il presente audit prende le mosse dalle conclusioni espresse in tale relazione; l'estensione dell'analisi è stata ampliata per includere una gamma più ampia di misure introdotte al fine di migliorarne l'efficacia.

**25** L'audit ha affrontato questioni sistemiche ed è stato incentrato in particolare sui seguenti aspetti:

- la concezione e il monitoraggio della normativa selezionata, gli orientamenti forniti dalla Commissione sull'attuazione dell'ATAD, della DAC 6 e della TDRD, nonché l'attuazione della medesima normativa da parte degli Stati membri;
- la realizzazione del registro centrale dell'UE per lo scambio delle comunicazioni DAC 6 e la qualità e l'uso delle informazioni scambiate dagli Stati membri a titolo della stessa direttiva;

- l'adeguatezza dell'assistenza della Commissione al gruppo "Codice di condotta" e l'attuazione delle raccomandazioni del gruppo da parte degli Stati membri a cui sono rivolte;
- il monitoraggio della performance delle misure adottate dalla Commissione e dagli Stati membri nell'ambito dell'audit.

**26** La Corte ha svolto l'audit nei limiti delle competenze dell'UE (cfr. paragrafi [06](#) e [22](#)), il che significa che non ha esaminato, tra l'altro, i regimi fiscali nazionali specifici degli Stati membri dell'UE. L'audit della Corte negli Stati membri si è concentrato sull'attuazione delle tre direttive selezionate e sulle raccomandazioni del gruppo "Codice di condotta".

**27** Il lavoro della Commissione in relazione agli aiuti di Stato vietati e alla formulazione di raccomandazioni specifiche per paese nell'ambito del semestre europeo (cfr. paragrafo [15](#)) non rientra nell'estensione del presente audit, in quanto le procedure in materia di aiuti di Stato e le raccomandazioni formulate sono specificamente rivolte allo Stato membro in causa. Inoltre questi settori tematici sono trasversali, ossia non riguardano solo l'imposizione diretta, e sono stati sottoposti ad altri audit della Corte (cfr., ad esempio, [relazione speciale 16/2020](#) e [relazione speciale 21/2020](#)).

**28** La Corte ha sottoposto ad audit l'attività della DG TAXUD della Commissione (cfr. [allegato I](#) per una panoramica dell'approccio di audit) e di cinque Stati membri (Irlanda, Cipro, Lussemburgo, Malta e Paesi Bassi), selezionati sulla base di criteri di rischio quantitativi e qualitativi (cfr. [allegato II](#)).

**29** Negli Stati membri visitati, la Corte ha utilizzato il campionamento basato sul rischio per selezionare gli scambi di informazioni sui meccanismi fiscali transfrontalieri (DAC 6), i casi di controversie in materia fiscale che coinvolgono gli Stati membri visitati (TDRD) e i regimi fiscali potenzialmente dannosi esaminati dal gruppo "Codice di condotta".

**30** La Corte ha integrato gli elementi probatori di audit discutendo con l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) i parametri di riferimento internazionali applicati agli strumenti e ai meccanismi utilizzati per combattere l'evasione e l'elusione fiscali. Gli auditor della Corte hanno inoltre incontrato rappresentanti della sottocommissione per le questioni fiscali del Parlamento europeo (sottocommissione FISC) e tenuto una tavola rotonda con esperti esterni in materia di imposizione societaria per ottenere un riscontro sull'impostazione e sull'attuazione del quadro dell'UE in vigore.

## Osservazioni

### È in vigore un quadro normativo comune dell'UE, ma mancano orientamenti per chiarire le ambiguità giuridiche

**31** La normativa per la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società deve far sì che le persone fisiche e giuridiche abbiano minori opportunità di eludere o evadere il pagamento delle imposte per il giusto importo nello Stato membro corretto. Gli Stati membri devono recepire debitamente tale normativa dell'UE nel diritto nazionale. La Commissione deve presentare proposte legislative esaustive, nonché vigilare sul recepimento delle norme e sulla loro attuazione da parte degli Stati membri; deve inoltre fornire orientamenti per assicurarne l'efficace applicazione. Tali misure costituiscono una prima linea di difesa nel campo dell'imposizione diretta, in cui le competenze dell'UE sono limitate agli interventi tesi a impedire la distorsione del mercato interno. La Corte ha valutato l'impostazione legislativa dell'ATAD, della DAC 6 e della TDRD e le azioni di monitoraggio e valutazione della Commissione. Tale valutazione è stata condotta nei limiti delle competenze dell'UE nel settore della fiscalità, quali sancite dai trattati dell'UE.

### La normativa è sostanzialmente in linea con gli sviluppi internazionali, ma persistono notevoli ambiguità nell'applicazione delle norme

**32** L'UE ha elaborato la propria normativa contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione fiscale sulla scia degli intensi sforzi profusi dall'OCSE a livello internazionale. L'OCSE/G20 ha varato il progetto sull'[erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili](#) (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*), che nel 2015 ha introdotto 15 misure per consentire ai paesi membri di allineare gli sforzi nella lotta contro l'elusione e l'evasione fiscali, stabilendo così di fatto uno standard internazionale. Ben presto ha fatto seguito la legislazione vincolante dell'UE e le direttive ATAD, DAC 6 e TDRD allineano o superano ampiamente le corrispondenti misure BEPS (cfr. paragrafo [08](#) e [allegato III](#)).

**33** Sebbene tutte e tre le direttive abbiano obiettivi specifici volti a migliorare il quadro giuridico e a garantire condizioni di parità per le imprese dell'UE, sostenendo nel contempo la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società, la Commissione non ha fissato valori-obiettivo per nessuna di esse. Inoltre, ha effettuato una valutazione d'impatto per la DAC 6 e la TDRD, ma non per l'ATAD.

## L'ATAD

**34** L'ATAD mira ad assicurare un livello minimo di protezione per le basi imponibili di tutti gli Stati membri, un approccio coerente e uniforme volto a prevenire l'elusione fiscale in tutto il mercato unico e l'attuazione coordinata nell'UE di alcune delle raccomandazioni emerse dall'iniziativa dell'OCSE/G20, in particolare per quanto riguarda specificamente le azioni da 2 a 6 del quadro BEPS<sup>6</sup> (cfr. [tabella 1](#) e [allegato III](#)).

**Tabella 1 – Obiettivi dell'ATAD**

<b>Evitare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS)</b>	L'ATAD mira a evitare l'erosione della base imponibile, che implica la riduzione del reddito imponibile di una società grazie al trasferimento degli utili in giurisdizioni con un'imposizione fiscale più bassa. Mira pertanto a limitare il trasferimento degli utili facendo sì che le società paghino la loro giusta quota di imposte nelle giurisdizioni in cui generano il proprio reddito.
<b>Eliminare la doppia non-imposizione</b>	L'ATAD mira a impedire alle società di sfruttare le differenze di trattamento fiscale tra i paesi, che possono portare a una doppia non-imposizione o a una imposizione ridotta.

Fonte: direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio.

**35** La direttiva ha introdotto cinque norme specifiche per raggiungere i suoi obiettivi (cfr. [allegato IV](#)):

- la **norma sulle società controllate estere**: per scoraggiare il trasferimento degli utili verso un paese a imposizione bassa o nulla;
- la **norma sull'imposizione all'uscita**: per impedire alle società di eludere l'imposizione fiscale con il trasferimento degli attivi;
- la **norma relativa ai limiti sugli interessi**: per scoraggiare i meccanismi di creazione artificiosa di debito volti a ridurre al minimo le imposte;
- la **norma generale antiabuso**: per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva quando non si applicano altre norme;
- la **norma anti-ibridi**: per neutralizzare i disallineamenti da ibridi.

---

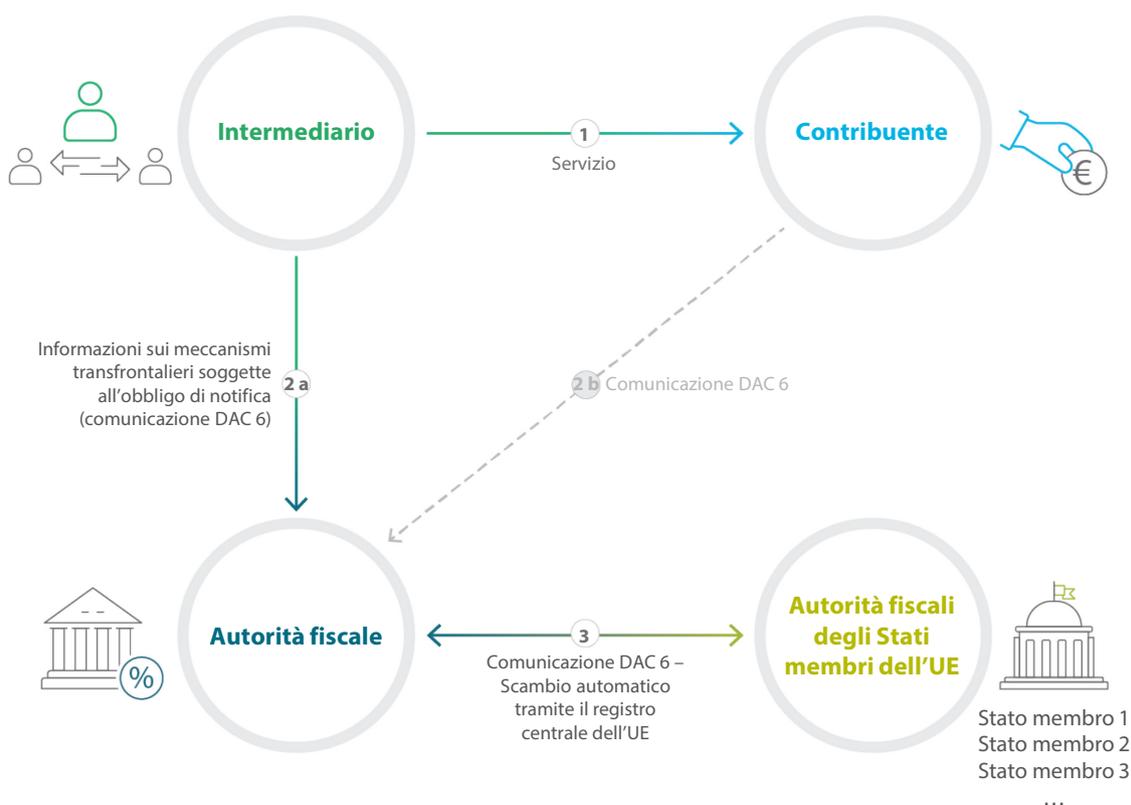
<sup>6</sup> COM(2020) 383 final.

**36** Nel complesso, la Corte ha riscontrato che l'**ATAD** è un atto legislativo dell'UE coerente, che crea un livello minimo di protezione per le basi imponibili degli Stati membri senza limitare le competenze di questi ultimi nella libera definizione dei rispettivi sistemi fiscali. La direttiva ha introdotto una serie di nuovi standard minimi per la lotta all'elusione fiscale, inducendo così gli Stati membri a introdurre nuove norme esaustive o a modificare le norme esistenti per conformarsi alle sue disposizioni.

#### **La DAC 6**

**37** La **DAC 6** mira a promuovere la trasparenza fiscale; dovrebbe così impedire la pianificazione fiscale aggressiva e contribuire a proteggere la base imponibile degli Stati membri dell'UE. La direttiva riguarda l'azione 12 del quadro BEPS, incentrata sulle norme relative alla comunicazione obbligatoria di informazioni per i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva. In primo luogo, la direttiva impone agli intermediari, compresi i consulenti fiscali, i notai e i contabili, di comunicare alle autorità fiscali informazioni su meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente dannosi. Un meccanismo transfrontaliero diventa soggetto all'obbligo di notifica solo quando sono presenti determinati tratti o caratteristiche, denominati "elementi distintivi" (elencati nell'**allegato IV** della DAC 6) e coinvolge più di uno Stato membro dell'UE oppure uno Stato membro e un paese terzo. In alcuni casi, l'obbligo di comunicazione può ricadere sul contribuente. La comunicazione DAC 6 su un dato meccanismo viene quindi scambiata automaticamente con gli altri Stati membri grazie al suo inserimento nel registro centrale dell'UE (cfr. **figura 2**).

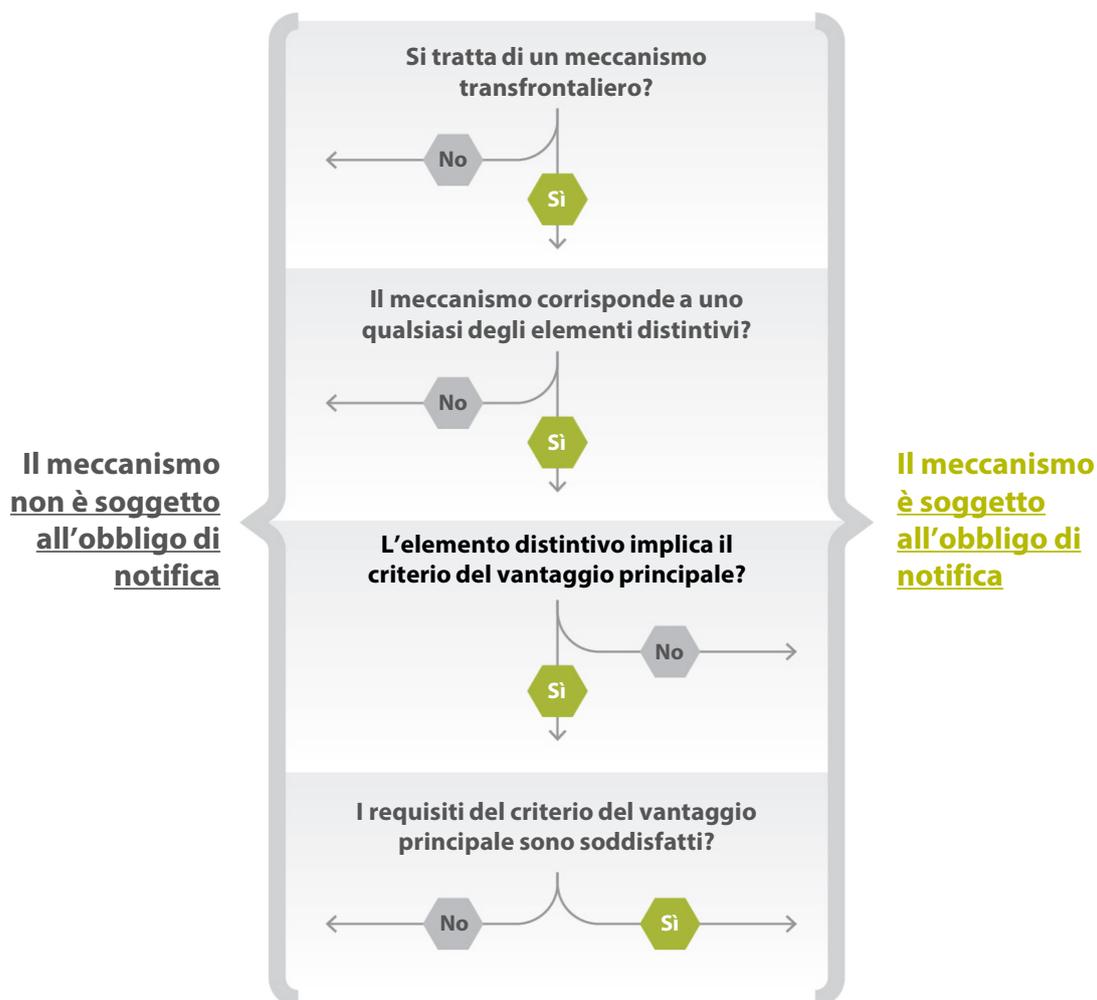
**Figura 2 – Come funziona la comunicazione DAC 6**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati e materiale visivo di [PwC Switzerland](#).

**38** La Corte ha osservato che l'interpretazione della normativa variava nei cinque Stati membri visitati, in particolare per quanto riguarda l'applicazione del criterio del vantaggio principale e degli **elementi distintivi** in base ai quali un meccanismo transfrontaliero è considerato soggetto all'obbligo di notifica (cfr. [figura 3](#)). Il criterio del vantaggio principale è teso a verificare se l'ottenimento del vantaggio fiscale sia il principale o uno dei principali vantaggi di un dato meccanismo. Ad esempio, secondo gli Stati membri andava specificato se dovesse essere applicato un approccio quantitativo, che comporterebbe il confronto del meccanismo con e senza le norme fiscali che portano al (presunto) vantaggio fiscale (cfr. [allegato V](#)).

**Figura 3 – Applicazione del criterio del vantaggio principale e degli elementi distintivi**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati e materiale visivo dell'[amministrazione fiscale finlandese](#).

**39** In occasione delle visite di audit effettuate negli Stati membri, gli auditor della Corte hanno inoltre osservato che l'interpretazione di specifiche disposizioni della DAC 6 dava luogo a incertezza per quanto riguarda, fra l'altro, la data di decorrenza per stabilire il termine entro cui deve effettivamente avvenire la comunicazione (a causa delle espressioni "messo a disposizione" e "pronto per l'attuazione" nell'[articolo 8 bis ter](#)), nonché la divulgazione di informazioni segrete ([articolo 8 bis ter](#), paragrafo 14, lettera c)).

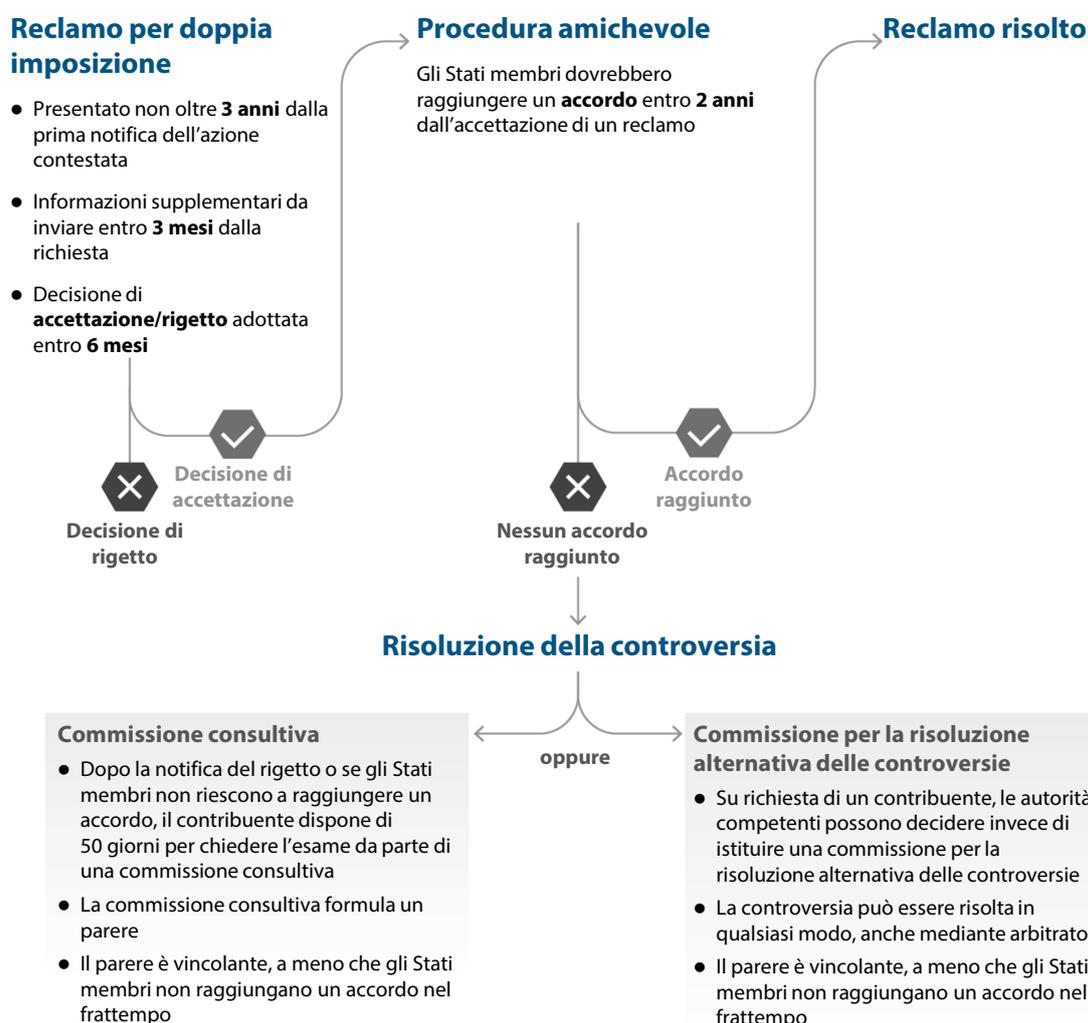
**40** Tuttavia, alcuni nodi interpretativi, come la chiarezza di svariati termini e scadenze (come “meccanismo”, “intermediario”, “partecipante”, “termine” di notifica, ecc.), sono stati oggetto di una domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dalla *Cour constitutionnelle* belga (causa C-623/22). Il 29 luglio 2024 la Corte di giustizia dell’Unione europea ha pronunciato la sentenza, concludendo che nessuna delle preoccupazioni espresse dal giudice del rinvio inficiava la validità della DAC 6. Benché sia stata riconosciuta la genericità dei termini in questione, la Corte di giustizia ha ritenuto che fossero sufficientemente chiari e precisi e che non violassero la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea. Nonostante la recente sentenza, le incertezze e le molteplici interpretazioni di specifiche disposizioni della DAC 6, che hanno trovato conferma negli Stati membri visitati, rimangono un problema concreto nella pratica, poiché possono portare a un’applicazione disomogenea degli obblighi di comunicazione. In alcuni Stati membri, pertanto, rischiano di non venire comunicati meccanismi fiscali transfrontalieri che, invece, sono segnalati in altri in circostanze simili.

**41** L’allegato IV della DAC 6 non è stato ancora oggetto di una valutazione esaustiva, la quale potrebbe indicare i motivi delle diverse interpretazioni e delle difficoltà incontrate dagli Stati membri nell’attuazione pratica, nonché consentire alla Commissione di fornire opportuni chiarimenti sotto forma di orientamenti. Al momento dell’audit, la Commissione stava effettuando la seconda valutazione della DAC (che includerà la DAC 6 e il relativo allegato IV). La pubblicazione della relazione è prevista per l’autunno 2025 (cfr. paragrafo 52).

## La TDRD

**42** La TDRD riguarda questioni relative alla doppia imposizione, che si verifica quando due o più Stati membri rivendicano il diritto di tassare lo stesso reddito o gli stessi utili di una società o di una persona fisica; si allinea, quindi, agli obiettivi dell’azione 14 del quadro BEPS. Tale situazione può scaturire, tra l’altro, da un disallineamento tra le norme nazionali o per diverse interpretazioni delle norme contenute in un trattato fiscale bilaterale. In tali casi, i contribuenti possono chiedere l’avvio di una procedura amichevole, che è una procedura amministrativa espletata tra le autorità competenti degli Stati membri coinvolti nella controversia fiscale (cfr. [figura 4](#)).

**Figura 4 – I meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale stabiliti dalla TDRD**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati e materiale visivo di [Accountancy Europe](#).

**43** Gli auditor della Corte hanno individuato ostacoli all'applicazione pratica della TDRD (cfr. [allegato VII](#)). Ad esempio, manca chiarezza per quanto riguarda la ripartizione delle responsabilità tra le autorità competenti in determinati casi quando viene presentato un reclamo, nonché le procedure da seguire quando viene presentato un reclamo incompleto. Inoltre, la possibilità di presentare un reclamo può essere preclusa per svariati anni in caso di prolungati audit in corso da parte delle autorità fiscali nazionali. Tali aspetti possono ostacolare l'efficace funzionamento del meccanismo di risoluzione delle controversie.

## Mancano orientamenti sulle modalità di attuazione e applicazione degli atti normativi

**44** Nel caso dei tre atti normativi esaminati, la Commissione non aveva fornito orientamenti, sebbene la Corte abbia constatato che le interpretazioni degli Stati membri fossero in parte divergenti nel caso sia della DAC 6 (cfr. paragrafi [38-40](#), [61](#) e [allegato V](#)) che della TDRD (cfr. paragrafo [43](#) e [allegato VII](#)).

**45** Per quanto riguarda la DAC, la Corte osserva che la Commissione e gli Stati membri sono congiuntamente responsabili della pubblicazione di orientamenti. Nel quadro per “[Legiferare meglio](#)” è riconosciuto il valore aggiunto degli orientamenti sull’interpretazione e l’attuazione del diritto dell’UE. In assenza di orientamenti adeguati, le operazioni dei contribuenti di Stati membri diversi possono essere soggette a un trattamento fiscale diverso o ambiguo. La recente sentenza della Corte di giustizia (cfr. paragrafo [40](#)), in cui si statuisce che i termini della direttiva posti in esame erano sufficientemente chiari (per quanto generici), mette ancora più in evidenza quanto sia importante che la Commissione fornisca orientamenti e ausili all’interpretazione come mezzo per assicurare un’applicazione uniforme della DAC 6.

**46** Il [programma pluriennale Fiscalis](#) aiuta le autorità fiscali degli Stati membri a collaborare per combattere la frode fiscale, l’evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva (cfr. [allegato VIII](#)). La Commissione ha organizzato diversi eventi nell’ambito dei vari programmi Fiscalis durante tutta la fase di attuazione delle direttive.

**47** In forza dell’articolo 15 della DAC, la Commissione e gli Stati membri sono tenuti a condividere la propria esperienza in materia di cooperazione amministrativa. La Commissione mette vari forum a disposizione degli Stati membri per consentire loro di scambiare particolari sui buoni regimi individuati tra le amministrazioni fiscali nazionali. Inoltre, nel settembre 2018 ha organizzato una riunione per rispondere alle domande degli Stati membri e ha successivamente sostenuto un gruppo di progetto Fiscalis incaricato dell’interpretazione degli elementi distintivi ai sensi della DAC 6. Le conclusioni del gruppo di progetto non sono state pubblicate a causa della mancanza di accordo da parte degli Stati membri.

**48** Sia la Commissione che le autorità fiscali degli Stati membri visitati hanno espresso l’auspicio di avere più occasioni di scambio sui buoni regimi (in particolare, attraverso gruppi di progetto, seminari e visite di lavoro, ecc.) e di ricevere maggiori orientamenti, in particolare in materia di analisi e utilizzo delle informazioni disponibili a titolo della DAC 6.

## La Commissione vigila in maniera adeguata sul recepimento della normativa dell'UE nella legislazione nazionale, ma le valutazioni globali si fanno attendere

**49** La Commissione ha l'obbligo di verificare che gli Stati membri recepiscano le direttive dell'UE nel diritto nazionale e di avviare procedure di infrazione in caso di inosservanza. Al momento dell'audit, tutti gli Stati membri avevano attuato tutte e tre le direttive. Erano ancora in corso due procedure di infrazione, avviate dalla Commissione, per trasposizione non corretta e in particolare:

- o per quanto riguarda l'attuazione dell'ATAD, dal 2018 la Commissione aveva avviato 36 procedure di infrazione. Le infrazioni comprendevano casi di mancata comunicazione e non conformità. A giugno 2024 erano ancora aperte due procedure ([Belgio](#) e [Lussemburgo](#));
- o la Commissione aveva avviato 15 procedure di infrazione per mancata comunicazione delle misure di attuazione della DAC 6. A giugno 2024 tutte le procedure erano state chiuse;
- o la Commissione aveva avviato, con riferimento all'attuazione della TDRD, 20 procedure di infrazione per mancata comunicazione e una per non conformità. A giugno 2024 tutte le procedure erano state chiuse.

**50** Nei cinque Stati membri visitati, la Commissione aveva avviato procedure di infrazione in relazione a ciascun caso di mancata comunicazione o di trasposizione incompleta (parziale) della normativa in questione e aveva effettuato verifiche approfondite durante l'espletamento delle procedure.

**51** Ai sensi dell'ATAD, la Commissione doveva valutare la direttiva quattro anni dopo l'entrata in vigore, mentre la sua modifica ("ATAD 2") doveva essere valutata cinque anni dopo l'entrata in vigore. La Commissione ha effettuato un [esercizio di valutazione](#) solo limitato, descrivendo in che modo le misure dell'ATAD erano state recepite nella legislazione degli Stati membri in una pubblicazione dell'agosto 2020. A settembre 2024 non era stata stilata alcuna relazione di valutazione esaustiva, ma i lavori erano in corso e la valutazione dovrebbe essere ultimata nella seconda metà del 2025.

**52** In forza della DAC 6, la Commissione e gli Stati membri dovevano valutare la pertinenza dell'allegato IV (definizione degli elementi distintivi) della direttiva ogni due anni a decorrere dal 1° luglio 2020. La Commissione non ha effettuato alcuna valutazione di questo tipo, benché attesa per il 1° luglio 2022. L'obbligo di effettuare una valutazione semestrale dell'allegato IV è stato annullato dalla DAC 8 e mutato per rientrare nel più ampio processo di valutazione della DAC. La Commissione era inoltre tenuta a valutare la DAC e le sue modifiche ogni cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 2013. La prima valutazione della DAC è stata pubblicata nel 2019 e, al momento dell'audit, la Commissione stava effettuando la seconda (che includerà la DAC 6 e il relativo allegato IV). La pubblicazione della relazione di audit è prevista all'inizio del 2025.

**53** Infine, la Commissione non ha neanche effettuato ancora la valutazione dell'applicazione della TDRD, che avrebbe dovuto compiere entro il 30 giugno 2024. Stando alla pianificazione attuale, dovrebbe essere presentata al Consiglio una relazione di attuazione entro la fine del 2024.

### **Gli Stati membri scambiano automaticamente informazioni a titolo della DAC 6, ma le utilizzano in misura limitata**

**54** Per assicurare il corretto funzionamento del sistema di scambio di informazioni previsto dalla DAC 6, le informazioni soggette all'obbligo di notifica sui meccanismi transfrontalieri che gli Stati membri scambiano automaticamente (comunicazioni DAC 6) devono essere esatte, complete e inviate quando possono essere maggiormente utili. Pertanto, la Corte ha valutato se lo scambio delle relazioni nei cinque Stati membri sottoposti ad audit fosse stato organizzato in modo adeguato e se la qualità delle informazioni previste dalla DAC 6 fosse adeguata. La Corte ha inoltre esaminato il sostegno della Commissione al processo di scambio delle informazioni previste dalla DAC 6 tramite il registro centrale dell'UE.

### **Sono poste in essere procedure di notifica DAC 6, ma i controlli di qualità non sono uniformi negli Stati membri visitati**

**55** La Commissione ha fornito alle amministrazioni fiscali uno [schema XML](#) dell'UE per i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. Ha inoltre pubblicato una guida all'uso che chiarisce quali informazioni devono essere incluse prima di caricare la comunicazione DAC 6 nel registro centrale dell'UE. Ha poi messo a disposizione degli Stati membri vari strumenti per lo scambio di informazioni e competenze acquisite nel settore della fiscalità. Le azioni finanziate nell'ambito del

**programma Fiscalis** (il principale programma di cooperazione) comprendono il sostegno informatico e finanziario per seminari, visite di lavoro e gruppi di progetto (cfr. *allegato VIII*). Attualmente esistono due gruppi di lavoro attivi che si occupano del miglioramento dell'analisi dei dati DAC 6 per l'imposizione diretta.

**56** Tutti i cinque Stati membri visitati dagli auditor della Corte disponevano di procedure per lo scambio di informazioni soggette all'obbligo di notifica sui meccanismi transfrontalieri. Hanno inoltre fornito alle entità tenute alla rendicontazione piattaforme informatiche in cui possono segnalare meccanismi transfrontalieri singoli o multipli o a cui possono collegare i propri sistemi informatici per un processo di notifica più agevole. Inoltre, gli Stati membri avevano adottato procedure per far sì che le entità tenute alla rendicontazione (ossia gli intermediari e i contribuenti pertinenti) possano adempiere adeguatamente ai propri obblighi di comunicazione. Sono inclusi orientamenti sulle specifiche tecniche (formati e processi di comunicazione) per gli intermediari e i contribuenti, che sono tenuti a segnalare i meccanismi.

**57** Tre dei cinque Stati membri visitati non effettuavano controlli di qualità sulle informazioni DAC 6 comunicate dalle entità tenute alla rendicontazione, a parte verificare la completezza delle informazioni per quanto riguarda lo schema XML dell'UE. I Paesi Bassi si sono spinti oltre, effettuando controlli manuali su campioni di comunicazioni DAC 6 per verificare la qualità delle informazioni inviate (caricate nel registro centrale dell'UE). Il Lussemburgo usa una lista di controllo per verificare approfonditamente la completezza di ciascuna comunicazione DAC 6 presentata.

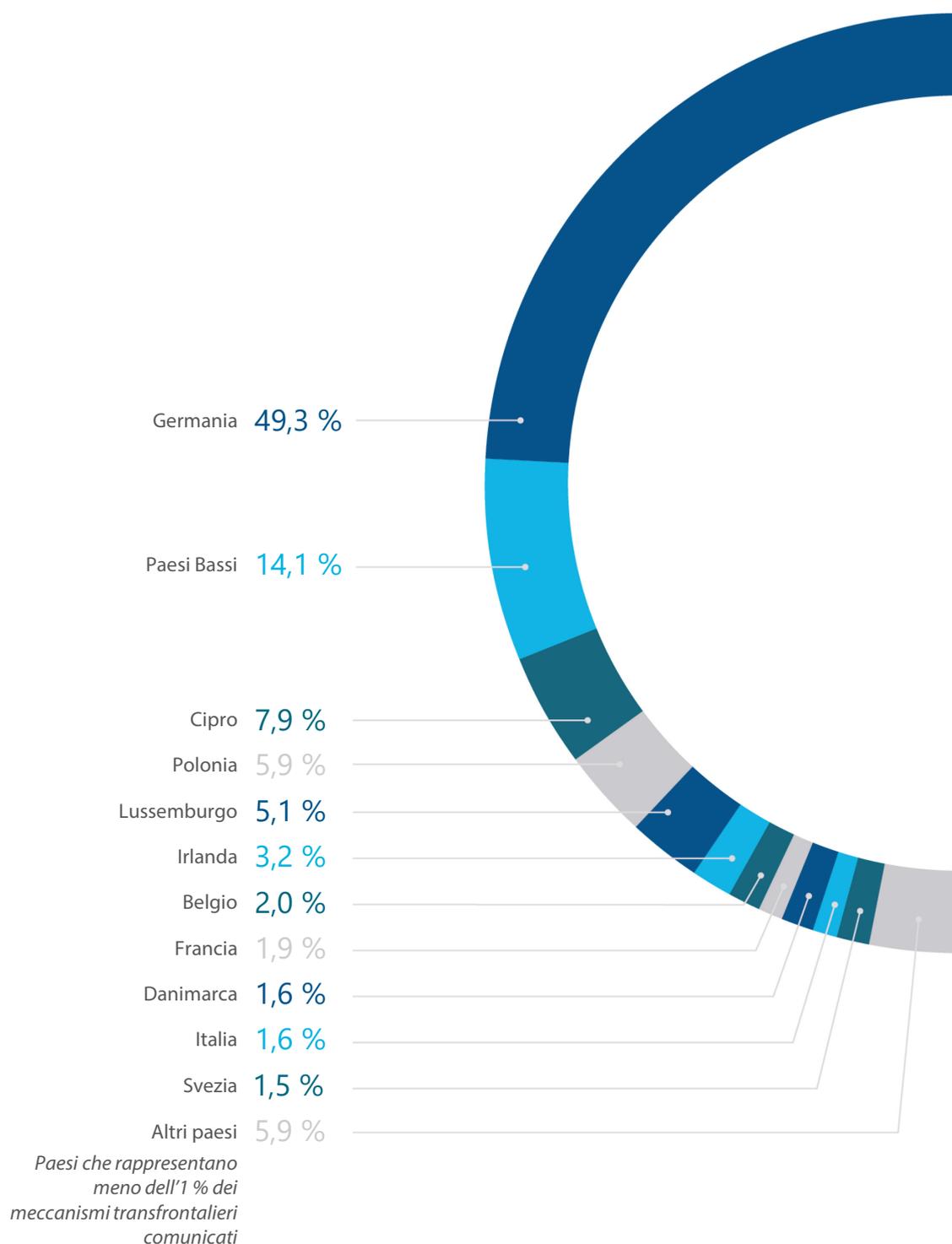
**58** Inoltre, in quattro dei cinque Stati membri visitati le autorità fiscali non prevedevano di includere alcun audit nei rispettivi piani di audit nazionali al fine di verificare le procedure e i processi di comunicazione degli intermediari tenuti alla rendicontazione. Solo il Lussemburgo ha effettuato audit documentali su alcune delle entità tenute alla rendicontazione per verificare l'esistenza o la coerenza delle procedure di notifica dei meccanismi transfrontalieri.

### **Vi sono punti deboli nella qualità delle informazioni DAC 6 scambiate automaticamente**

**59** Le autorità fiscali dei cinque Stati membri visitati hanno potuto dimostrare di aver caricato tempestivamente le comunicazioni DAC 6 nel registro centrale dell'UE. Tra l'entrata in vigore della DAC 6, a metà del 2020, e la fine del 2023, gli Stati membri avevano comunicato oltre 53 000 meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, equivalenti a comunicazioni DAC 6 caricate nel registro centrale dell'UE che

sono, quindi, scambiate automaticamente. A fine 2021 tutti gli Stati membri avevano caricato comunicazioni DAC 6 nel registro centrale dell'UE (cfr. [figura 5](#)). Solo pochi lo avevano fatto nel 2020, a causa di un rinvio legato alla pandemia di COVID-19.

**Figura 5 – Percentuale di meccanismi transfrontalieri comunicati per Stato membro nel periodo 2020-2023**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base dei dati forniti dalla Commissione.

**60** L'obbligo di comunicare i meccanismi transfrontalieri alle autorità fiscali può essere invalidato da varie deroghe legislative concesse da alcuni Stati membri. Tutti i cinque Stati membri visitati avevano concesso deroghe a determinate professioni per le quali l'obbligo di comunicazione comporterebbe la violazione delle norme in materia di segreto professionale applicabili (ad esempio avvocati, contabili, ecc.). Tali deroghe possono finire per portare alla mancata comunicazione dei meccanismi, soprattutto se riguardano società residenti nello Stato membro in questione e in paesi non-UE, invece che in un altro Stato membro dell'UE (per una descrizione di tale scenario potenziale, cfr. [riquadro 2](#)).

## Riquadro 2

### Potenziali scenari per aggirare gli obblighi di comunicazione sanciti dalla DAC 6

Un contribuente nello Stato membro A concorda un meccanismo transfrontaliero con una società di un paese terzo tramite un intermediario nello Stato membro B. L'intermediario demanda l'obbligo di comunicazione al contribuente in causa nello Stato membro A, ma quest'ultimo non ha comunque alcun obbligo di comunicazione nello Stato membro A, a causa di interpretazioni divergenti delle disposizioni della DAC 6. Il meccanismo non è comunicato, anche se avrebbe dovuto esserlo, e le autorità fiscali di entrambi gli Stati membri non ricevono alcuna informazione.

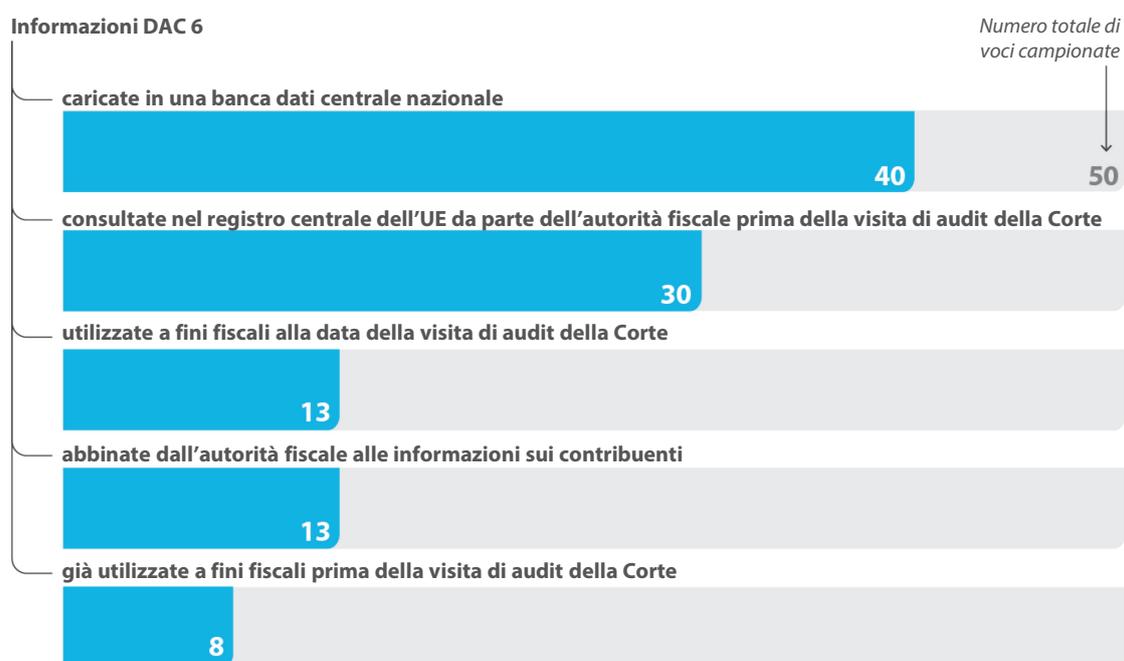
Alcune entità tenute alla rendicontazione, principalmente intermediari con più succursali in vari Stati membri, possono scegliere in quale degli Stati membri dell'UE coinvolti intendono comunicare il meccanismo soggetto all'obbligo di notifica. A causa delle divergenze di interpretazione dei termini, degli elementi distintivi e degli obblighi di comunicazione tra gli Stati membri, gli intermediari possono scegliere di comunicare l'operazione in uno Stato membro che considera il meccanismo transfrontaliero non soggetto all'obbligo di notifica.

**61** In ciascuno dei cinque Stati membri visitati, gli auditor della Corte hanno considerato un campione di 10 comunicazioni DAC 6 presentate e caricate nel registro centrale dell'UE durante il periodo 2021-2023. Attraverso tale esame, la Corte ha individuato diverse problematiche trasversali relative allo schema di rendicontazione o a diverse interpretazioni degli obblighi di informazione della DAC 6, che potrebbero incidere sulla qualità delle comunicazioni DAC 6. In particolare, non vi è alcun campo di dati obbligatorio nello schema XML in cui indicare i nomi dei paesi terzi in causa. Pertanto, per come è concepito ora lo schema, è difficile per gli Stati membri individuare se siano coinvolti paesi terzi in un meccanismo transfrontaliero comunicato e quali. Inoltre, a causa delle diverse interpretazioni del criterio dei vantaggi principali

e degli elementi distintivi, come confermano le visite effettuate negli Stati membri, vi è il rischio che il numero di meccanismi riportati nel registro centrale dell'UE non sia esatto (cfr. [allegato V-allegato VI](#)).

**62** In ognuno dei cinque Stati membri visitati, gli auditor della Corte hanno estratto un altro campione di 10 comunicazioni DAC 6 del periodo 2018-2023 scaricate dal registro centrale dell'UE in cui era implicato lo Stato membro visitato, per verificare in che modo quest'ultimo abbia utilizzato le informazioni ricevute dalla DAC 6 sui meccanismi transfrontalieri. Delle 50 voci incluse nel campione, solo il 16 % era stato utilizzato dalle amministrazioni fiscali per ulteriori procedimenti (cfr. [figura 6](#)). Inoltre, nel campione di tutti gli Stati membri visitati, la Corte ha riscontrato carenze nella qualità della informazioni scambiate in forza della DAC 6.

**Figura 6 – Utilizzo delle informazioni DAC 6 negli Stati membri visitati**



Fonte: Corte dei conti europea.

**63** Per far sì che le disposizioni della DAC 6 abbiano un impatto, le amministrazioni fiscali nazionali dovrebbero utilizzare le informazioni DAC 6 ricevute in merito ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente dannosi (a fini di controllo fiscale, analisi dei rischi, ecc.). Quattro dei cinque Stati membri visitati dagli auditor della Corte non effettuavano analisi sistematiche dei rischi sulla base delle informazioni disponibili nel registro centrale dell'UE, ma l'utilizzavano invece *ad hoc*, su richiesta degli ispettori fiscali. Nel 2023 i Paesi Bassi hanno introdotto un sistema supportato da software e addetti specifici (cfr. [riquadro 3](#)).

### Riquadro 3

#### Analisi sistematica dei rischi: l'esempio dell'amministrazione fiscale olandese

L'amministrazione fiscale olandese ha attuato un modello basato su regole volto a individuare le comunicazioni DAC 6 con il grado di rischio più elevato. Un'apposita unità all'interno dell'amministrazione fiscale ("gruppo DAC 6") può poi esaminare manualmente tali casi e analizzarli ulteriormente.

Il modello assegna un punteggio a ciascuna comunicazione DAC 6 in funzione di regole generali (ad esempio: valore del regime fiscale, dimensioni del contribuente, ecc.) e di regole specifiche (come alcuni elementi distintivi). Il gruppo DAC 6 può anche selezionare manualmente un maggior numero di meccanismi da analizzare sulla base di indicazioni esterne (ad esempio: nuove strutture tributarie, richieste degli ispettori fiscali, ecc.).

#### Gli Stati membri controllati hanno concepito sistemi sanzionatori in caso di inosservanza della DAC 6, ma non li hanno ancora applicati

**64** A norma dell'[articolo 25 bis della DAC](#), gli Stati membri dovrebbero attuare sanzioni "effettive, proporzionate e dissuasive" in caso di inosservanza degli obblighi di comunicazione della DAC 6. La Commissione ha valutato i sistemi sanzionatori degli Stati membri nella [valutazione d'impatto della DAC 8](#) e ha proposto nuove disposizioni volte ad assicurare l'efficacia delle sanzioni. I legislatori non hanno approvato la proposta della Commissione.

**65** Tutti i cinque Stati membri visitati hanno posto in essere un sistema sanzionatorio in caso di inosservanza degli obblighi di comunicazione sanciti dalla DAC 6, ad esempio in caso di notifica omessa, incompleta o inesatta. Tuttavia, le sanzioni variavano notevolmente da un paese all'altro, passando da un massimo di 20 000 euro all'anno a Cipro a un massimo di 900 000 euro nei Paesi Bassi (aumentato a 1 030 000 euro dal 1° gennaio 2024). In alcuni casi, le sanzioni minime sono palesemente basse e rischiano di avere uno scarso effetto deterrente. Un intermediario che ha più succursali può scegliere strategicamente lo Stato membro specifico in cui comunicare le informazioni soggette all'obbligo di notifica in modo da ridurre al minimo il rischio di sanzioni più alte in caso di mancato rispetto di detto obbligo.

**66** Al momento dell’audit nessuno degli Stati membri visitati aveva inflitto sanzioni. L’incerta interpretazione di talune disposizioni della DAC 6 può impedire l’efficace imposizione delle sanzioni (cfr. paragrafi [38-40](#) e [allegato V](#)). Inoltre, le misure amministrative necessarie per stabilire le sanzioni variano notevolmente da uno Stato membro all’altro, così come la probabilità che tali sanzioni siano imposte.

### **L’attività del gruppo “Codice di condotta” sfocia in modifiche normative, ma i risultati sono limitati**

**67** Istituito nel 1997, il [codice di condotta dell’UE in materia di tassazione delle imprese](#) (il “codice”) rappresenta un impegno politico per contrastare la concorrenza fiscale dannosa, nonché l’elusione e l’evasione fiscali nell’UE. Con l’adozione del codice, gli Stati membri si sono impegnati ad abolire i regimi fiscali preferenziali esistenti che costituiscono una concorrenza fiscale dannosa (“smantellamento”) e ad astenersi dall’introdurre di nuovi in futuro (“mantenimento dello status quo”). A tal fine, gli Stati membri dovrebbero notificare al gruppo “Codice di condotta” (“il gruppo”) le misure fiscali esistenti e proposte che potrebbero rientrare nell’ambito di applicazione del codice (cfr. [allegato IX](#)). Gli Stati membri hanno inoltre convenuto di adottare provvedimenti legislativi e amministrativi nei confronti dei paesi terzi inclusi nella lista UE delle giurisdizioni non cooperative.

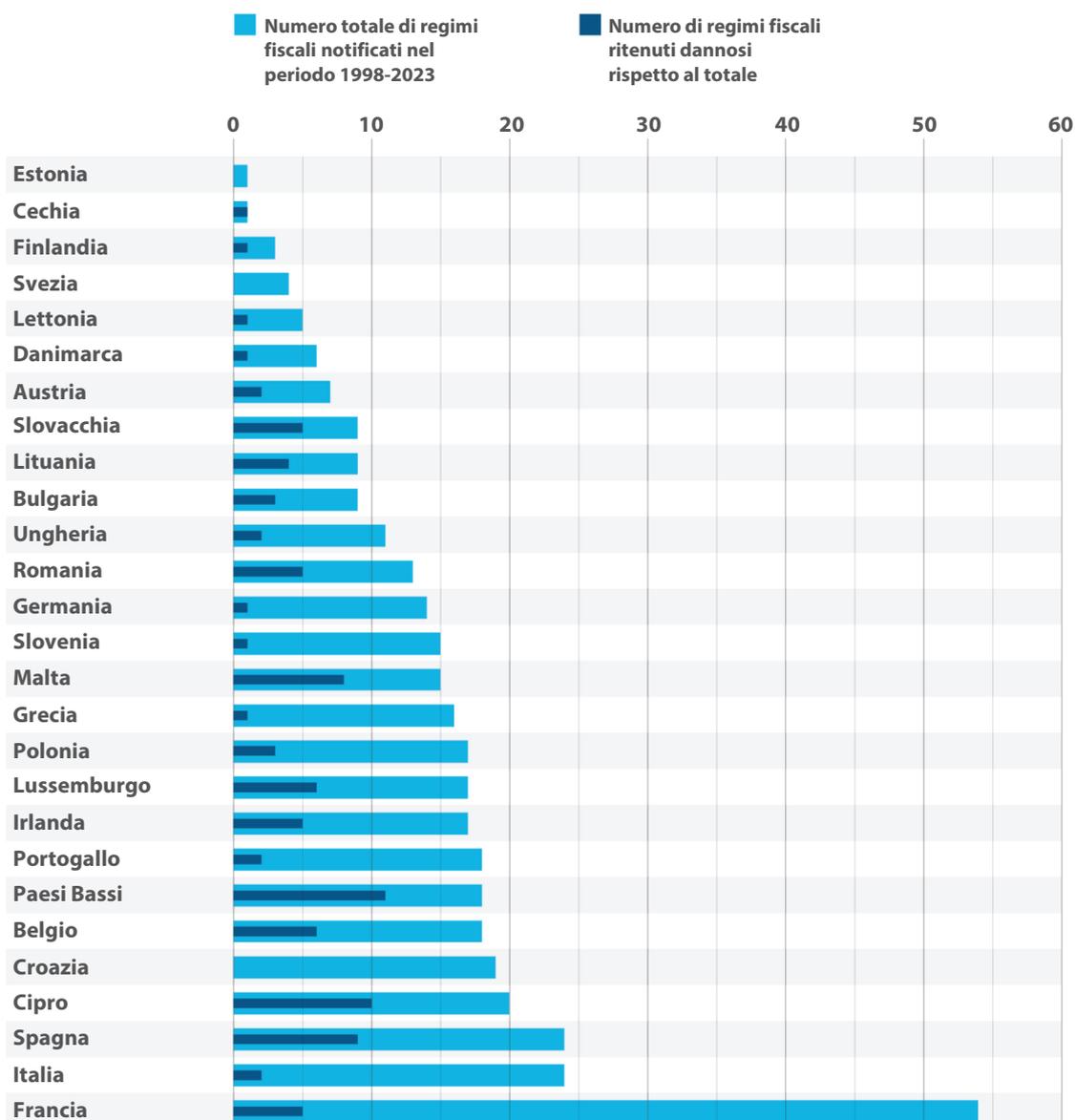
**68** Il gruppo sovrintende al rispetto del codice da parte degli Stati membri e si occupa principalmente della valutazione delle misure fiscali notificate, sulla base di un’analisi tecnica condotta dalla Commissione. Quando inizia il processo di disamina di una misura notificata, la Commissione è tenuta a collaborare con lo Stato membro in causa per fornire una descrizione della misura fiscale (cfr. [allegato X](#)). Sulla base dei lavori preparatori della Commissione, il regime fiscale in questione viene poi discusso in seno al gruppo. I membri del gruppo decidono [per consenso](#) se accettare o respingere la valutazione della Commissione. Data la natura politica del gruppo, i dettagli sottostanti non sono divulgati al pubblico. Le sue raccomandazioni peraltro non sono giuridicamente vincolanti.

**69** La Corte ha analizzato se gli Stati membri e la Commissione avessero espletato i propri ruoli e se le loro azioni avessero prodotto i risultati auspicati.

## La Commissione svolge il ruolo limitato che le compete nel sostenere il gruppo “Codice di condotta”

**70** Da quando il gruppo è stato istituito nel 1998, gli Stati membri dell’UE gli hanno notificato 384 regimi fiscali preferenziali (cfr. [figura 7](#)), 95 dei quali sono stati giudicati dannosi dal gruppo.

**Figura 7 – Numero di regimi fiscali notificati al gruppo “Codice di condotta” per Stato membro (1998-2023)**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati di pubblico dominio.

**71** Il numero di regimi fiscali potenzialmente dannosi segnalati presenta notevoli variazioni nel corso del tempo e tra gli Stati membri dell’UE. Il numero massimo di notifiche ha coinciso con l’adesione dei nuovi Stati membri, in quanto al momento

dell'adesione all'UE la Commissione deve valutare tutti i regimi fiscali di un paese candidato, sulla base di un elenco preparatorio dei regimi da questo elaborato. La Corte osserva che, una volta terminato il processo di adesione, il numero di notifiche ha mostrato la tendenza a diminuire. Nel 2023 la Commissione ha avviato un'iniziativa per migliorare il processo di notifica del gruppo, che ha portato a una revisione degli "orientamenti concordati" sulla notifica dei regimi preferenziali. I cinque Stati membri visitati disponevano di procedure per vagliare la legislazione e verificarne la conformità al codice (per procedere con la notifica al gruppo, se necessario).

**72** La Corte ha esaminato il processo di elaborazione delle descrizioni dei regimi fiscali potenzialmente dannosi seguito dalla Commissione per il gruppo. Ha analizzato due casi in cui la Commissione aveva redatto la descrizione concordata insieme agli Stati membri in causa e aveva presentato le proprie conclusioni e raccomandazioni al gruppo. La Corte ha constatato che le procedure di lavoro della Commissione sostengono adeguatamente il lavoro del gruppo e che l'analisi della Commissione era rigorosa e giustificata.

**73** Nel 2022 il Consiglio ha approvato un codice riveduto, ampliandone il [campo di applicazione](#). Applicabile dal 1° gennaio 2024, ora comprende anche le caratteristiche fiscali di applicazione generale introdotte dopo il 1° gennaio 2023, come la normativa sui prezzi di trasferimento. Tuttavia, come ha indicato la Commissione nella [comunicazione](#) al Parlamento europeo, gli Stati membri utilizzano già le strutture generali dei propri sistemi fiscali per praticare concorrenza fiscale (ad esempio stabilendo norme particolari in materia di residenza fiscale che possono di fatto portare a una doppia non-imposizione). Rischiano quindi di essere già posti in essere regimi fiscali dannosi che non rientrano nel codice riveduto. Inoltre, il codice non prende in considerazione, neanche nella sua nuova versione, particolari regimi o misure in materia di cittadinanza, volti ad attirare espatriati o persone molto facoltose, benché spesso tali provvedimenti servano ad attirare in maniera sleale imprese e investimenti da altri paesi.

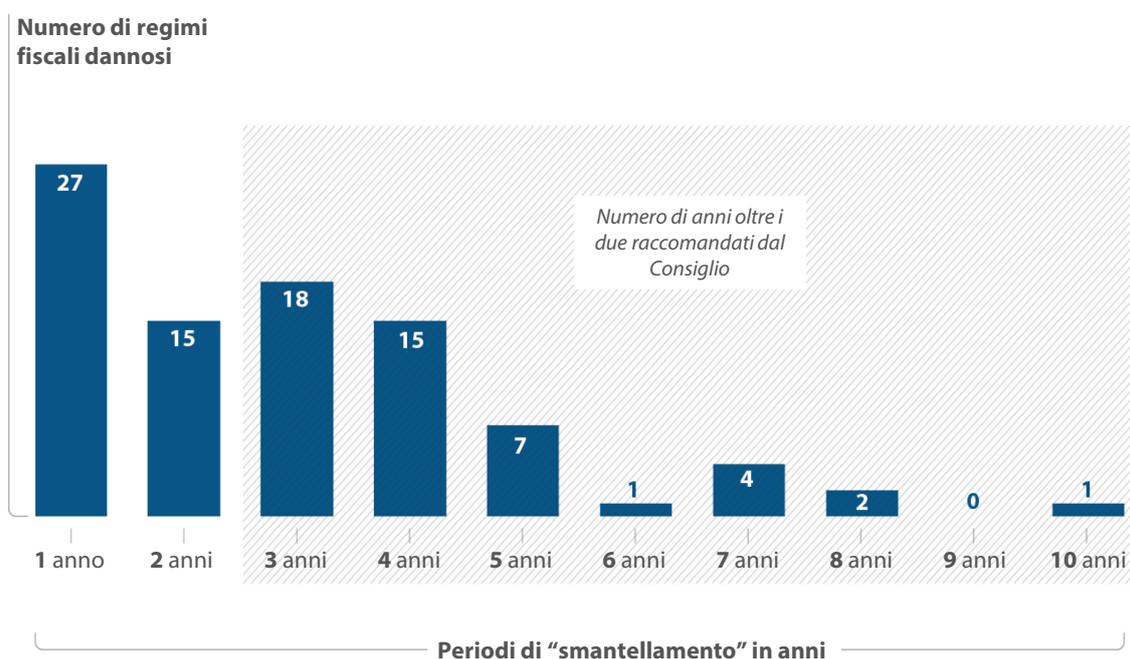
**74** Fino al gennaio 2024 erano gli Stati membri a notificare al gruppo i regimi fiscali potenzialmente dannosi previsti o di nuova introduzione. Pertanto, l'individuazione di un regime fiscale dannoso in uno Stato membro dell'UE non si basava su un'analisi sistematica eseguita dalla Commissione. La nuova versione del codice conferisce diritti estesi alla Commissione, che può ora notificare al gruppo di propria iniziativa qualsiasi regime fiscale potenzialmente dannoso introdotto da uno Stato membro. Risulta così ampliato il ruolo della Commissione nell'attività del gruppo, ma le procedure afferenti non sono state esaminate nell'audit della Corte, in quanto sono state varate dopo la conclusione del lavoro da questa condotto.

**Gli Stati membri hanno attuato le raccomandazioni per eliminare i regimi fiscali dannosi, sebbene in alcuni casi i periodi di smantellamento e di mantenimento dei diritti acquisiti siano stati lunghi**

**75** Quando il gruppo ritiene dannoso un regime fiscale, lo Stato membro interessato deve revocare (“smantellare”) le misure per conformarsi al codice. Stando alla [panoramica](#) del periodo 1998-2023 presentata dal Segretariato generale del Consiglio nel dicembre 2023, gli Stati membri dell’UE hanno smantellato 95 regimi fiscali preferenziali ritenuti dannosi dal gruppo.

**76** Le [conclusioni del Consiglio](#) sull’attuazione del codice raccomandavano agli Stati membri di revocare entro due anni qualsiasi misura fiscale ritenuta dannosa. Nella pratica, i periodi di smantellamento concordati dal gruppo per i regimi da questo valutati sono andati da uno a 10 anni; in oltre la metà dei casi, sono stati superiori ai due anni raccomandati (cfr. [figura 8](#)).

**Figura 8 – Periodi di smantellamento concordati per i regimi fiscali dannosi (1998-2023)**

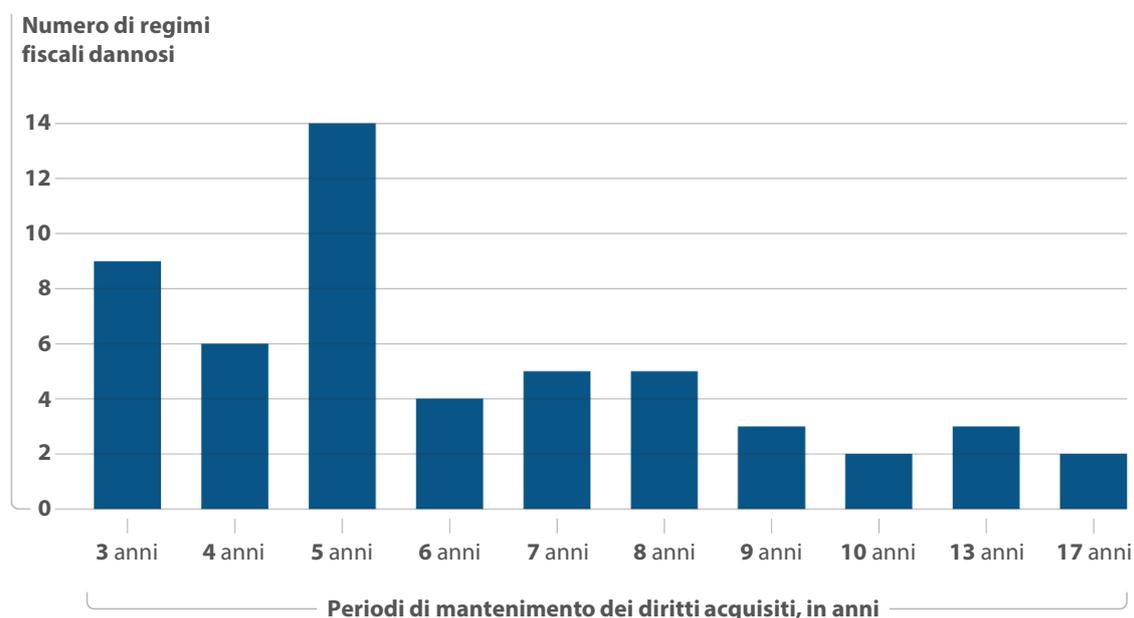


Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di [dati di pubblico dominio](#).

**77** Per proteggere i contribuenti beneficiari di regimi esistenti giudicati dannosi dal gruppo, gli Stati membri sono autorizzati a introdurre norme volte al mantenimento dei diritti acquisiti (*grandfathering*) quando smantellano detti regimi. In base a tali norme, tutti i contribuenti che beneficiano di un regime esistente possono mantenere i diritti acquisiti fino a una seconda data specifica (“data di abolizione”). Il gruppo non dispone di orientamenti concordati sulle modalità per decidere tali periodi di mantenimento, tranne nel caso specifico dei “vecchi” regimi speciali sugli utili riconducibili a brevetti (*patent box*) o alla proprietà intellettuale.

**78** Nel caso dei 53 regimi fiscali dannosi per i quali è stato concesso il mantenimento dei diritti acquisiti, tra il 1998 e il 2023, i periodi della relativa applicazione variavano da tre a 17 anni (questi ultimi riguardavano due casi nelle Antille olandesi, cfr. [figura 9](#)). Di conseguenza, i contribuenti già aderenti ai regimi fiscali in questione potrebbero beneficiare dei vantaggi fiscali per lunghi periodi, anche se tali regimi hanno conseguenze dannose.

**Figura 9 – Periodi di mantenimento dei diritti acquisiti relativi ai regimi fiscali dannosi (1998-2023)**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di [dati di pubblico dominio](#).

**79** Inoltre, la Corte osserva che la [relazione del gruppo al Consiglio](#)<sup>7</sup> del novembre 2021 ha individuato un caso in cui uno Stato membro aveva consentito ai contribuenti di aderire a un regime fiscale già giudicato dannoso dal gruppo stesso. Tuttavia, poiché il regime in questione e i vantaggi fiscali connessi non erano più in vigore a decorrere dal 1° luglio 2021, il gruppo non poteva prendere ulteriori provvedimenti per neutralizzarne la dannosità.

## Gli Stati membri adottano misure di difesa nei confronti delle giurisdizioni non cooperative, ma l’approccio non è uniforme

**80** L’Unione europea tiene una [lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali](#). La Commissione, insieme agli esperti degli Stati membri, procede al vaglio di tutte le giurisdizioni in questione. La lista UE è utilizzata per fronteggiare e scoraggiare le pratiche fiscali dannose e promuovere meccanismi di buona governance in materia fiscale su scala mondiale. Il Consiglio ha adottato l’8 ottobre 2024 la più recente lista UE aggiornata, che attualmente consta di 11 paesi non-UE.

**81** Conformemente alle [conclusioni del Consiglio](#) del dicembre 2017, al fine di proteggere la base imponibile, gli Stati membri dovrebbero applicare misure di difesa efficaci ai paesi terzi che figurano nella lista UE (cfr. [figura 10](#)).

### Figura 10 – Misure di difesa



Fonte: conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 (doc. [15429/17](#)).

<sup>7</sup> Gruppo “Codice di condotta”, *Report to the Council*, 26 novembre 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

**82** Nel 2019 gli Stati membri hanno convenuto di applicare almeno una delle tre misure amministrative di difesa nel settore fiscale di cui all'allegato III delle conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017. **Al 31 gennaio 2023**, 26 dei 27 Stati membri applicavano almeno una misura amministrativa e 11 ne applicavano almeno due.

**83** Nel novembre 2019 **gli Stati membri** si sono inoltre impegnati ad applicare almeno una misura legislativa specifica su quattro (non deducibilità dei costi, norme sulle società controllate estere, misure relative alla ritenuta alla fonte e limitazione dell'esenzione dei redditi da partecipazioni) a partire dal 1° gennaio 2021<sup>8</sup>. Al 31 gennaio 2023 tutti gli Stati membri applicavano almeno una misura legislativa, mentre solo sette le applicavano tutte quattro (cfr. **figura 11**).

---

<sup>8</sup> Gruppo "Codice di condotta", *Report to the Council*, 25 novembre 2019, 14114/19.

Figura 11 – Misure legislative di difesa in vigore

	Non deducibilità dei costi	Norme sulle società controllate estere	Misure relative alla ritenuta alla fonte	Limitazione dell'esenzione dei redditi da partecipazioni
Austria		✓		
Belgio	✓	✓		✓
Bulgaria	✓		✓	
Croazia		✓	✓	
Cipro			✓	
Cechia		✓		
Danimarca	✓		✓	
Estonia	✓		✓	✓
Finlandia		✓		
Francia	✓	✓	✓	✓
Germania	✓	✓	✓	✓
Grecia	✓			
Ungheria		✓		
Irlanda		✓		
Italia	✓			
Lettonia	✓	✓	✓	✓
Lituania	✓	✓	✓	✓
Lussemburgo	✓			
Malta				✓
Paesi Bassi		✓	✓	
Polonia		✓		
Portogallo	✓	✓	✓	✓
Romania	✓			
Slovacchia	✓		✓	✓
Slovenia	✓	✓	✓	✓
Spagna	✓	✓	✓	✓
Svezia	✓	✓		

Fonte: gruppo "Codice di condotta", relazione al Consiglio del 2 giugno 2023.

**84** L'elevato livello di flessibilità di tale approccio può limitare l'effetto deterrente delle misure di difesa e rischia di far sì che le società svolgano la propria attività negli Stati membri che applicano meno misure legislative (specie se intendono intraprenderla specificamente con giurisdizioni non cooperative a fini fiscali) e dove gli utili possono essere spostati più agevolmente verso giurisdizioni a bassa imposizione fiscale.

## Non esiste un quadro adeguato di monitoraggio della performance per verificare gli effetti delle misure UE adottate

**85** Le autorità fiscali devono disporre di stime attendibili circa il mancato gettito fiscale imputabile all'elusione e all'evasione fiscali e adottare le opportune misure correttive. La Corte ha valutato in che modo l'UE e gli Stati membri raccolgono informazioni sul volume dell'imposta sul reddito delle società non versata e sull'impatto degli strumenti in vigore per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società. Ha tenuto conto del fatto che la misurazione dell'eventuale divario fiscale è un compito complesso e che non esiste un metodo unico in grado di cogliere tutti gli aspetti della non conformità. Se si combinano più approcci e si sfruttano i progressi tecnologici, è possibile giungere a una comprensione più completa dei vari divari fiscali nell'UE.

### L'impatto dell'elusione e dell'evasione fiscali è stato stimato in alcuni progetti puntuali dell'UE, ma non esiste un quadro comune dell'Unione per il monitoraggio della performance

**86** Un quadro comune di monitoraggio della performance è fondamentale per consentire alle autorità fiscali di avere una visione migliore dei settori maggiormente colpiti dall'elusione e dall'evasione fiscali e di stanziare le risorse necessarie per adottare misure adeguate. Ciò riflette le debolezze individuate nella [relazione dell'OCSE sull'azione 11 del quadro BEPS \(2015\)](#).

**87** La Commissione e gli Stati membri hanno introdotto alcune iniziative per stimare l'elusione e l'evasione fiscali in settori specifici. Nel 2018 la Commissione e 15 Stati membri hanno realizzato uno studio sul mancato gettito fiscale relativo all'imposta sulle società<sup>9</sup>. Lo studio ha concluso che il calcolo delle stime relative al divario fiscale sul reddito delle società è complesso, in parte a causa della complessità dei sistemi di tassazione del reddito delle società, ma anche di diversi altri motivi, che vanno da azioni deliberate dei contribuenti (come la frode, l'evasione o l'elusione) a omissioni ed errori di interpretazione o al fallimento delle società. Pertanto, le stime a livello nazionale spesso riescono a tener conto dell'evasione fiscale e delle azioni non intenzionali, ma non a rispecchiare adeguatamente l'elusione fiscale. Di conseguenza, molte parti interessate ritengono che possa rivelarsi impossibile armonizzare la metodologia, date le differenze nei sistemi di imposta sul reddito delle società, l'incertezza statistica e la complessità della metodologia stessa. A seguito di uno studio

---

<sup>9</sup> Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041), *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*.

precedente, nel 2021 è stato varato un progetto nel quadro del vertice UE sull'amministrazione fiscale (TADEUS) per studiare i metodi di stima del divario fiscale diretto; un sottogruppo in particolare era incentrato sul divario fiscale relativo al reddito delle società.

**88** Inoltre, studi sull'evasione fiscale da parte delle persone fisiche, pubblicati dalla Commissione nel 2019 e nel 2021, hanno dimostrato le ricadute negative della ricchezza nascosta nei centri finanziari internazionali<sup>10</sup>. Sebbene il presente audit sia stato incentrato sulla tassazione delle società, questi studi rimangono pertinenti, perché le persone fisiche possono utilizzare veicoli societari (ad esempio società, fondi fiduciari, ecc.) per occultare patrimoni. Tuttavia, non forniscono una valutazione globale delle misure adottate contro i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società.

**89** Nel 2023 la Commissione, insieme a diversi Stati membri, ha avviato due gruppi di progetto attraverso il [programma Fiscalis](#). Di questi, uno mira ad attuare indicatori realistici per misurare in modo efficiente l'impatto dello scambio di informazioni e l'altro a studiare modalità per migliorare l'uso dei dati DAC (cfr. [allegato VIII](#)).

**90** A parte queste iniziative, che hanno un ambito di applicazione limitato, non esiste un unico insieme di indicatori di performance utilizzati in tutta l'UE per misurare e monitorare l'efficacia del quadro esistente per la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società.

### **Solo uno dei cinque Stati membri visitati disponeva di un quadro di performance per valutare l'efficacia delle misure**

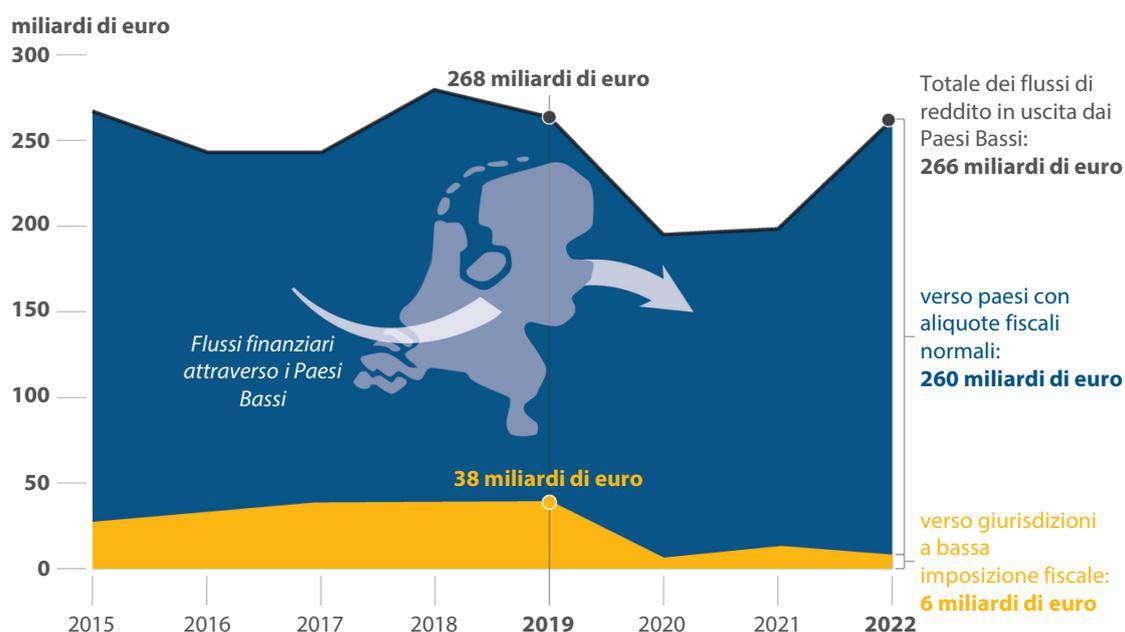
**91** Dei cinque Stati membri visitati, solo i Paesi Bassi avevano istituito un quadro di performance per misurare l'efficacia degli strumenti introdotti per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società. Inoltre, nell'ottobre 2023 le autorità olandesi hanno pubblicato una [relazione](#) in cui valutavano l'efficacia di una serie di misure sulla base dei dati forniti dalla Banca centrale olandese.

---

<sup>10</sup> DG TAXUD, "Estimating International Tax Evasion by Individuals", *Taxation Paper* n. 76, 2019; *Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion – Final report*, 2021.

**92** Nella relazione le autorità olandesi hanno concluso che molte delle misure introdotte per combattere l'elusione fiscale hanno ridotto il flusso di denaro dai Paesi Bassi verso i paesi con un'aliquota fiscale bassa. Il flusso totale in uscita verso tali paesi è diminuito quasi dell'85 %, passando da 38 miliardi di euro nel 2019 a 6 miliardi di euro nel 2022 (cfr. [figura 12](#)).

**Figura 12 – Riduzione del flusso di pagamenti imponibili dai Paesi Bassi alle giurisdizioni a bassa imposizione fiscale**



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati e materiale visivo del ministero delle Finanze dei Paesi Bassi.

## Conclusioni e raccomandazioni

**93** La conclusione generale della Corte è che il quadro istituito dall'UE funge da prima linea di difesa necessaria per sostenere la lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società, entro i limiti delle ridotte competenze dell'Unione. Tuttavia, la Corte ha riscontrato carenze nel modo in cui la normativa e le altre misure sono state concepite ed attuate. Mancava un adeguato sistema di monitoraggio della performance a livello dell'UE o degli Stati membri per valutarne l'efficacia.

**94** La Commissione ha proposto un quadro normativo comune dell'UE per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società nell'Unione. Le direttive che rientrano nell'estensione del presente audit, ossia la direttiva anti-elusione (ATAD), la 5ª modifica della direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (DAC 6) e la direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale (TDRD), stabiliscono standard generali e introducono strumenti di sostegno nel rispettivo ambito di applicazione, poiché l'UE non ha la facoltà di definire soluzioni specifiche di politica fiscale per gli Stati membri. La Corte ha rilevato che alcune definizioni e taluni termini della normativa dell'UE pongono sfide esegetiche agli Stati membri, che li interpretano in maniera diversa l'uno dall'altro (in particolare gli elementi distintivi della DAC 6 e il criterio del vantaggio principale). Ciò si ripercuote sull'accuratezza delle informazioni scambiate ai sensi della DAC 6, rendendo meno efficace la lotta contro la mancata imposizione fiscale sul reddito (cfr. paragrafi [32-43](#)).

**95** Inoltre, non esistono in genere orientamenti della Commissione sull'interpretazione e sull'attuazione della normativa dell'UE sottoposta ad audit, il che lascia spazio a interpretazioni divergenti da parte degli Stati membri (cfr. paragrafi [44-48](#)). La Commissione vigila efficacemente sul recepimento della normativa dell'UE nel diritto nazionale e, all'occorrenza, avvia procedure di infrazione, anche se in alcuni casi effettua le proprie valutazioni troppo tardi. Di conseguenza, a più di sette anni dall'introduzione dell'ATAD, non è ancora chiaro se essa conseguirà gli obiettivi prefissati. Poiché le valutazioni mancano o sono tardive, né il pubblico né i legislatori hanno un quadro preciso della solidità o dell'efficacia delle misure adottate dall'UE per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società (cfr. paragrafi [49-53](#)).

## Raccomandazione 1 – Chiarire il quadro normativo dell'UE

---

Per assicurare un'applicazione uniforme della normativa dell'UE da parte degli Stati membri, la Commissione dovrebbe:

- a) di concerto con gli Stati membri, impartire istruzioni e, in particolare, fornire orientamenti a questi ultimi su come interpretare la normativa dell'UE volta a combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società, nonché su come effettuare le analisi dei rischi e come utilizzare le informazioni fiscali ricevute;
- b) valutare la necessità di eventuali modifiche alla DAC 6 sulla base dei risultati della valutazione e del contenzioso in corso;
- c) tenere conto, nel redigere la sua futura valutazione, delle problematiche di impostazione riscontrate nella TDRD e illustrate nella presente relazione, onde far sì che i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale funzionino con efficacia.

**Termine di attuazione: per i punti a) e b): entro la fine del 2026; per il punto c): entro la fine del 2028.**

**96** Per quanto riguarda lo scambio di informazioni fiscali a norma della DAC 6, la Corte ha rilevato che i cinque Stati membri visitati dispongono di procedure nazionali di notifica e si scambiano informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, come richiesto. Tuttavia, effettuano pochi controlli di qualità sulle comunicazioni DAC 6 prima di caricarle nel registro centrale dell'UE. Di conseguenza, vi è il rischio che le informazioni trasmesse a titolo della DAC 6 siano incomplete o inesatte. Inoltre, gli Stati membri sottoposti ad audit utilizzano in misura ristretta le informazioni ricevute a titolo della DAC 6 sui meccanismi transfrontalieri. Ciò limita il valore aggiunto dello scambio automatico di informazioni ai sensi della DAC 6 (cfr. paragrafi [55-58](#)).

**97** La Corte ha inoltre rilevato problemi tecnici connessi allo schema di rendicontazione elaborato dalla Commissione, ampie deroghe alla notifica e diverse interpretazioni degli obblighi di comunicazione. Tali questioni potrebbero incidere sulla qualità delle comunicazioni DAC 6 e incoraggiare i contribuenti a optare per le giurisdizioni in cui le norme sono più favorevoli. Una delle principali carenze dello schema di segnalazione è il fatto che il campo dati per indicare i nomi dei paesi terzi coinvolti in un meccanismo transfrontaliero non è obbligatorio. Di conseguenza, è difficile per i cinque Stati membri visitati individuare se siano coinvolti paesi terzi ed eventualmente quali (cfr. paragrafi [59-63](#)).

**98** In alcuni Stati membri visitati, inoltre, i sistemi sanzionatori in caso di inadempienza agli obblighi di comunicazione sanciti dalla DAC 6 rischiano di non avere un effetto dissuasivo, a causa del livello manifestamente basso delle sanzioni. Peraltro, al momento dell'audit, nessuno degli Stati membri visitati aveva imposto sanzioni (cfr. paragrafi [64-66](#)).

## **Raccomandazione 2 – Migliorare la qualità delle comunicazioni DAC 6**

---

Al fine di massimizzare i benefici dello scambio automatico di informazioni DAC 6 con altri Stati membri, la Commissione dovrebbe rendere obbligatorio il campo dati per i paesi terzi coinvolti in meccanismi transfrontalieri nel sistema di rendicontazione (all'occorrenza mediante una proposta legislativa). In aggiunta, dovrebbe aggiornare l'architettura del registro centrale nel quadro della DAC 6 onde mettere tali informazioni a disposizione degli Stati membri per ogni meccanismo in causa.

**Termine di attuazione: entro la fine del 2027.**

## **Raccomandazione 3 – Assicurare un adeguato impatto delle sanzioni in caso di inadempienza agli obblighi di comunicazione sanciti dalla DAC 6**

---

Per garantire che gli Stati membri attuino sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive in caso di inadempienza agli obblighi di comunicazione sanciti dalla DAC 6, la Commissione dovrebbe avviare procedure di infrazione nei casi in cui vi siano sufficienti elementi attestanti il fatto che gli Stati membri stanno attuando un sistema sanzionatorio manifestamente inadeguato per le violazioni della DAC 6.

**Termine di attuazione: entro la fine del 2026.**

**99** Il gruppo “Codice di condotta” è una componente essenziale degli sforzi dell’UE tesi a promuovere regimi di tassazione delle imprese equi, benché le sue raccomandazioni non siano giuridicamente vincolanti. Il gruppo, che pur riceve dalla Commissione un’assistenza adeguata nella valutazione dei regimi fiscali potenzialmente dannosi notificati dagli Stati membri, aveva avuto un ruolo molto limitato fino al momento dell’audit (cfr. paragrafi 70-74).

**100** A seguito delle raccomandazioni del gruppo, gli Stati membri hanno revocato 95 regimi fiscali dannosi nel periodo 1998-2023. Tuttavia, i periodi concordati per lo smantellamento dei regimi dannosi in diversi Stati membri erano di gran lunga superiori ai due anni raccomandati dal Consiglio. Inoltre, il gruppo non segue norme chiare per decidere i periodi di mantenimento dei diritti acquisiti (*grandfathering*) in relazione ai regimi dannosi individuati, che pertanto in alcuni casi sono molto lunghi. Sorge pertanto il rischio che le società beneficino di vantaggi fiscali iniqui più a lungo e che durino di più anche le distorsioni della concorrenza nel mercato interno dell’UE. Inoltre, gli Stati membri scelgono di applicare solo un numero limitato di misure di difesa che possono essere applicate alle operazioni con paesi non cooperativi. Questi fattori limitano l’impatto dell’attività svolta dal gruppo (cfr. paragrafi 75-84).

#### **Raccomandazione 4 – Rafforzare il sostegno al gruppo “Codice di condotta”**

---

Per sostenere più efficacemente il gruppo “Codice di condotta” al fine di massimizzare l’effetto deterrente delle sue azioni, la Commissione dovrebbe:

- a) proporre al gruppo di concordare norme e limitazioni chiare in merito ai periodi di mantenimento dei diritti acquisiti e di smantellamento e, previo accordo del gruppo, di monitorare il rispetto di tali norme;
- b) tenuto conto del mandato ampliato del gruppo, effettuare un’analisi annuale delle nuove misure fiscali preferenziali e delle nuove caratteristiche fiscali di applicazione generale introdotte dagli Stati membri, nonché notificare al gruppo quelle potenzialmente dannose sulla base di un’analisi dei rischi.

**Termine di attuazione: per il punto a), entro la fine del 2026; per il punto b), con cadenza annuale a decorrere dal 2025.**

**101** La Commissione e gli Stati membri si adoperano molto poco per misurare la performance degli strumenti utilizzati nella lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società nell'UE. La Commissione non ha stabilito obiettivi e valori-obiettivo quantitativi e non monitora l'efficacia di detti strumenti. La mancanza di quadri di monitoraggio della performance efficaci impedisce alla Commissione e agli Stati membri di valutare gli sforzi compiuti e di mobilitare le risorse laddove sono più necessarie (cfr. paragrafi [85-92](#)).

### **Raccomandazione 5 – Monitorare i risultati e l'impatto della lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società**

---

La Commissione dovrebbe incoraggiare e aiutare gli Stati membri ad adottare un quadro comune di monitoraggio della performance, comprendente indicatori di performance e valori-obiettivo quantitativi, al fine di misurare il conseguimento di obiettivi specifici nella lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società.

**Termine di attuazione: entro la fine del 2026.**

La presente relazione è stata adottata dalla Sezione IV, presieduta da Mihails Kozlovs, Membro della Corte dei conti europea, a Lussemburgo nella riunione del 22 ottobre 2024.

*Per la Corte dei conti europea*

Tony Murphy  
*Presidente*

# Allegati

## Allegato I – Approccio di audit della Corte a livello della Commissione

La Corte ha esaminato la normativa e i meccanismi relativi all'ATAD, alla DAC 6 e alla TDRD per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società e ha valutato il modo in cui la Commissione (DG TAXUD) ne ha monitorato l'attuazione da parte degli Stati membri. In particolare, la Corte ha analizzato:

- o la normativa pertinente, verificando se la Commissione avesse accertato l'applicazione delle norme dell'UE da parte degli Stati membri tramite il diritto nazionale e avesse adottato le misure necessarie per affrontare eventuali ritardi al riguardo;
- o l'esistenza e la qualità degli orientamenti e delle informazioni riguardanti l'attuazione della normativa e degli strumenti non vincolanti, nonché il modo in cui la Commissione ha condiviso tali informazioni con gli Stati membri;
- o come la Commissione abbia attuato e gestisca il registro centrale dell'UE per la DAC 6;
- o se la Commissione avesse posto in essere un quadro comune dell'UE per il monitoraggio della performance del sistema, al fine di far sì che questo fornisca i risultati attesi;
- o come la Commissione cooperi con gli Stati membri (scambio di informazioni, rendicontazione, ecc.) e altri portatori di interessi pertinenti (come l'OCSE);
- o il lavoro svolto dalla Commissione per assistere il gruppo "Codice di condotta" nel processo decisionale.

Nella fase preparatoria, la Corte ha organizzato diverse riunioni ibride con la DG TAXUD per raccogliere informazioni e dati potenzialmente utili per il lavoro di audit sul campo negli Stati membri. In occasione del lavoro sul campo, gli auditor della Corte hanno inviato un questionario generale alla Commissione. Hanno inoltre effettuato una visita di audit per chiarire le questioni in sospeso e visionare specifici documenti della Commissione.

## Allegato II – Approccio di audit della Corte negli Stati membri

Il ruolo degli Stati membri nella lotta ai regimi fiscali dannosi e all'elusione dell'imposta sulle società consiste nel creare condizioni di parità per le imprese e prevenire l'elusione e l'evasione fiscali, salvaguardando in ultima istanza le finanze pubbliche e facendo in modo che i governi possano fornire servizi essenziali.

La Corte ha valutato in che modo gli Stati membri:

- abbiano attuato gli atti normativi selezionati, vale a dire l'ATAD, la DAC 6 e la TDRD;
- facciano sì che le comunicazioni DAC 6 scambiate attraverso il registro centrale dell'UE siano esatte, complete e tempestive; è stato esaminato anche il modo in cui gli Stati membri utilizzano le informazioni DAC 6 che ricevono;
- misurino l'efficacia delle azioni intraprese per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società e se utilizzino tali misurazioni per affrontare meglio i rischi esistenti e assegnare le risorse;
- informino il gruppo "Codice di condotta" dei regimi fiscali potenzialmente dannosi e ne attuino le raccomandazioni qualora tale gruppo giudichi dannoso un regime fiscale preferenziale.

Sono stati selezionati cinque Stati membri (Irlanda, Cipro, Lussemburgo, Malta e Paesi Bassi) in base ai seguenti criteri di rischio:

- numero di contromisure nei confronti dei paesi che figurano nella lista UE delle giurisdizioni non cooperative;
- numero di procedure amichevoli in materia fiscale;
- numero di regimi fiscali dannosi individuati dal gruppo "Codice di condotta";
- stime del divario fiscale sul reddito delle società.

Per stabilire se gli Stati membri abbiano attuato correttamente le disposizioni dell'UE, gli auditor della Corte hanno inviato un questionario ai cinque Stati membri selezionati. Nel corso delle visite di audit, hanno poi discusso le risposte con gli esperti delle autorità fiscali nazionali e hanno esaminato documenti. Inoltre, hanno estratto campioni basati sul rischio per verificare:

- 10 meccanismi fiscali transfrontalieri caricati nel registro centrale dell'UE;
- 10 meccanismi fiscali transfrontalieri scaricati dal registro centrale dell'UE;
- cinque controversie in materia fiscale a seguito di reclami presentati in forza della TDRD;
- cinque raccomandazioni, basate sui regimi fiscali preferenziali valutati più di recente dal gruppo "Codice di condotta".

### Allegato III – Confronto fra la normativa dell’UE e gli standard BEPS dell’OCSE/G20

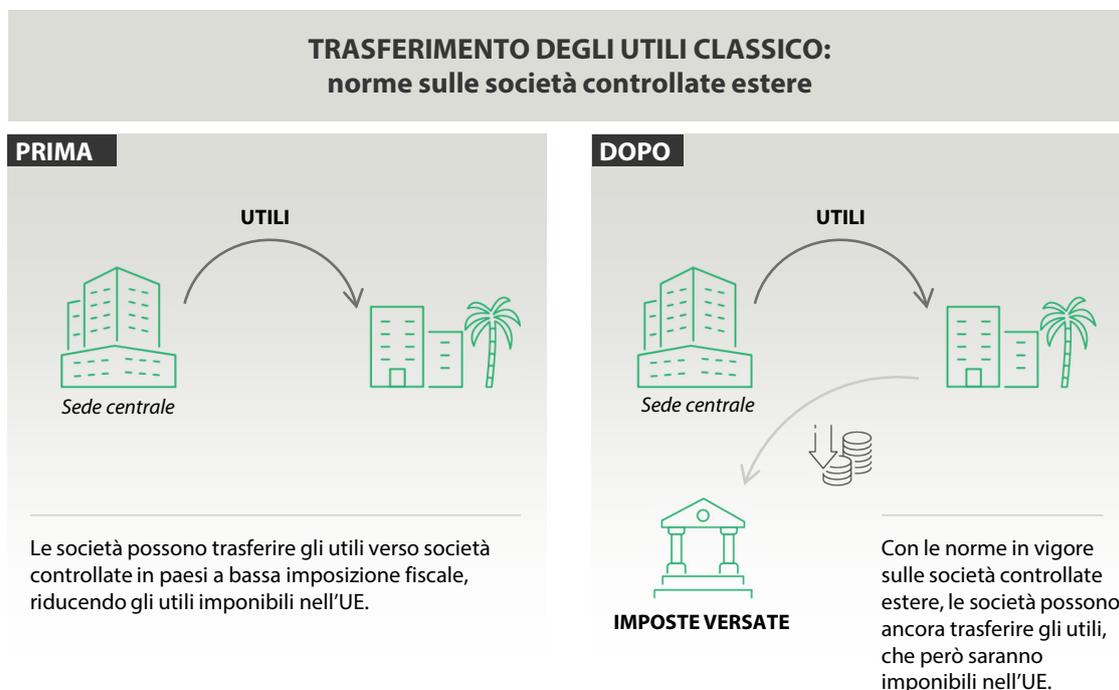
Normativa UE	Data di adozione	Breve descrizione (normativa)	Standard OCSE corrispondente	Data di pubblicazione	Breve descrizione (standard)
ATAD 1	12 luglio 2016	Stabilisce regole contro i regimi di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno	Azione 2 del quadro BEPS Azione 3 del quadro BEPS Azione 4 del quadro BEPS Azione 5 del quadro BEPS Azione 6 del quadro BEPS	5 ottobre 2015	Contrastano in modo più efficace i regimi fiscali dannosi tenendo conto della trasparenza, della coerenza e della sostanza.
ATAD 2	29 maggio 2017	Estende l’ambito di applicazione dell’ATAD 1 per prevenire ulteriormente l’elusione fiscale, compresi i disallineamenti da ibridi che coinvolgono paesi terzi.	Azione 2 del quadro BEPS	5 ottobre 2015	Raccomandazioni per norme nazionali volte a neutralizzare l’effetto di meccanismi con disallineamenti da ibridi.
DAC 6	25 maggio 2018	Introduce un regime di informativa fiscale che	Azione 12 del quadro BEPS	5 ottobre 2015	Raccomandazioni relative all’elaborazione di norme in

Normativa UE	Data di adozione	Breve descrizione (normativa)	Standard OCSE corrispondente	Data di pubblicazione	Breve descrizione (standard)
		impone la notifica e lo scambio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri, per combattere la pianificazione fiscale aggressiva.			materia di informativa obbligatoria per i sistemi di pianificazione fiscale aggressiva.
TDRD	10 ottobre 2017	Mira a migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie nell'UE per le questioni di natura fiscale.	Azione 14 del quadro BEPS	5 ottobre 2015	Mira a migliorare la risoluzione delle controversie in materia fiscale tra giurisdizioni.

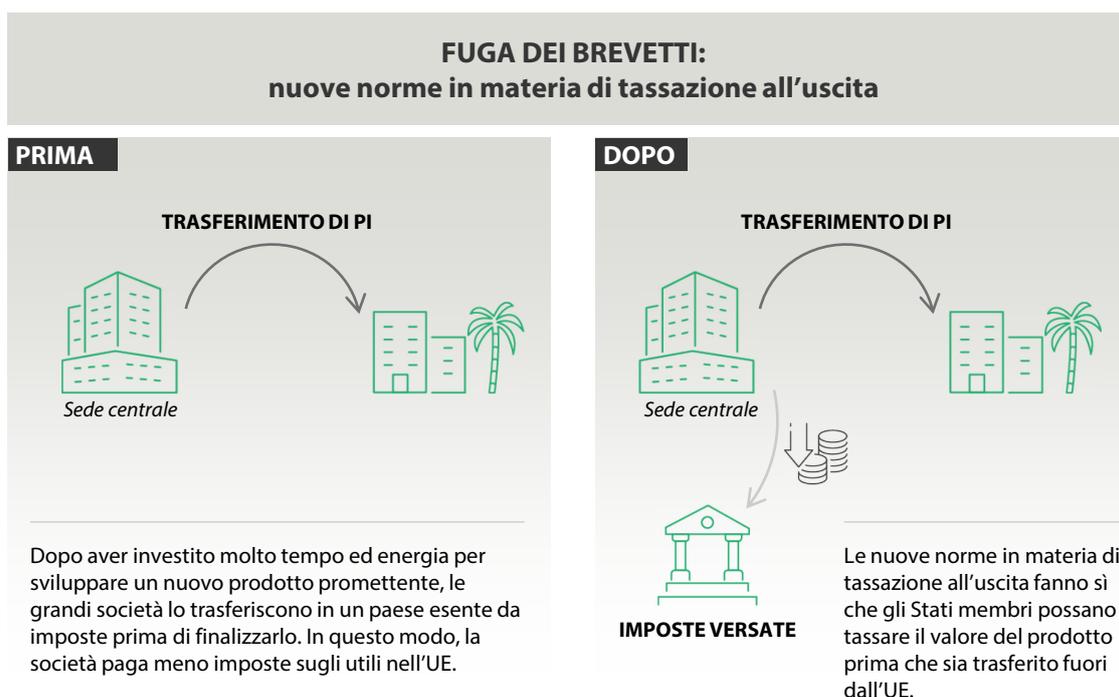
Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di [dati di pubblico dominio](#).

## Allegato IV – Misure antielusione fiscale introdotte dall'ATAD

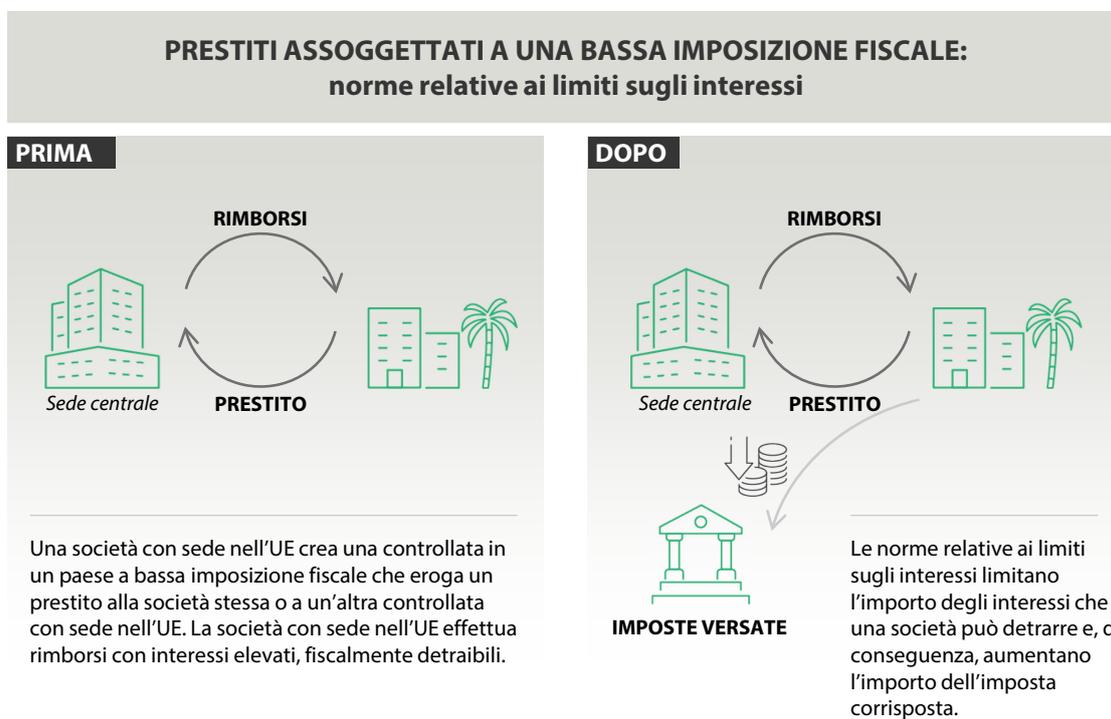
**Norma sulle società controllate estere:** per scoraggiare il trasferimento degli utili verso un paese a imposizione bassa o nulla



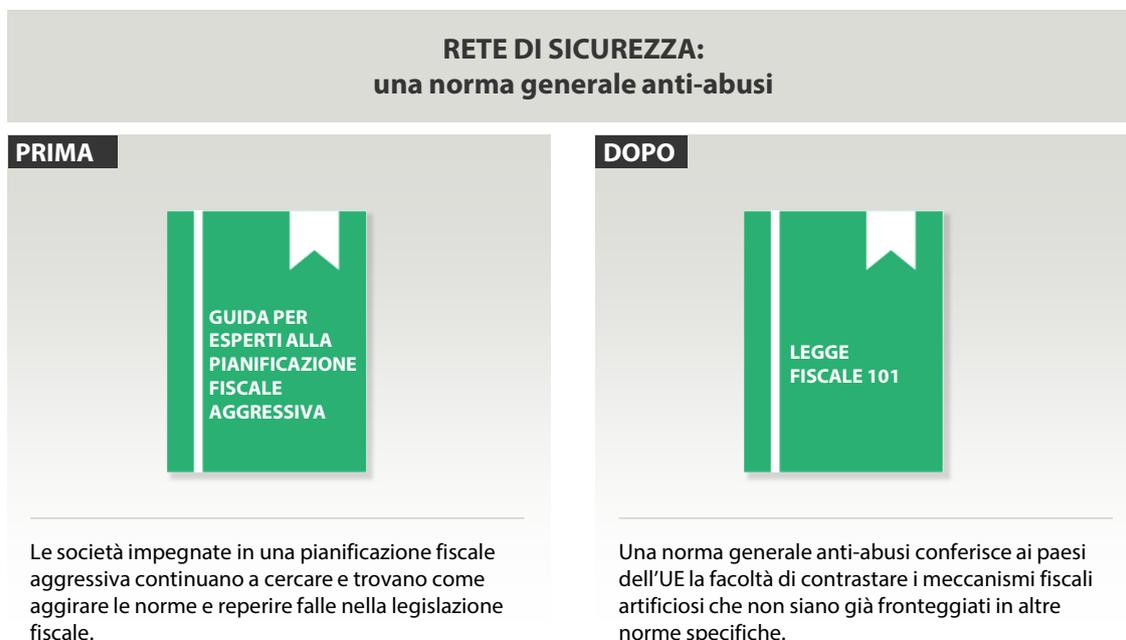
**Norma sull'imposizione all'uscita:** per impedire alle società di eludere l'imposizione fiscale con il trasferimento degli attivi



**Norma relativa ai limiti sugli interessi:** per scoraggiare i meccanismi di creazione artificiosa di debito volti a ridurre al minimo le imposte



**Norma generale antiabuso:** per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva quando non si applicano altre norme



Fonte: Corte dei conti europea, sulla base di dati e materiale visivo della Commissione (DG TAXUD).

## **Allegato V – Rischio di interpretazioni diverse delle disposizioni della DAC 6 sul criterio del vantaggio principale e sugli elementi distintivi (allegato IV della direttiva)**

Il **criterio del vantaggio principale** si applica se è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che un soggetto, tenuto conto di tutti i fatti e delle circostanze pertinenti, si può attendere da un meccanismo transfrontaliero, è ottenere un vantaggio fiscale. La Corte ha osservato che gli Stati membri hanno incontrato difficoltà interpretative negli ambiti elencati di seguito. Queste visite hanno avuto luogo prima della sentenza della Corte di giustizia nella causa C-623/22, in cui viene affrontata l'interpretazione di taluni termini e concetti. Tra le difficoltà citate dagli Stati membri, rientrano fra l'altro le seguenti.

- Non è chiaro come determinare se il vantaggio fiscale costituisca il vantaggio principale o uno dei principali vantaggi di un meccanismo. Non è chiaro, inoltre, se l'approccio di valutazione debba essere quantitativo, ossia se vada confrontato il meccanismo prima applicando le norme fiscali che portano al (presunto) vantaggio fiscale e poi escludendole.
- Un'altra questione è se il criterio della prestazione principale si applichi (in linea con lo spirito della direttiva) anche in situazioni in cui il risultato di un regime fiscale che porta all'agevolazione fiscale è voluto e/o previsto da tale regime o dal legislatore (ossia costituisce lo scopo strategico perseguito).

### **Elementi distintivi:**

- L'**elemento distintivo A3** si applica ai meccanismi che utilizzano una documentazione e/o una struttura standardizzate. Vi è il rischio che alcuni Stati membri considerino standardizzata un'ampia gamma di documenti e strutture, mentre altri lo facciano in rari casi perché richiedono adeguamenti agli specifici contribuenti in causa. Di conseguenza, può succedere di fatto che gli intermediari e i contribuenti non segnalino meccanismi in forza dell'elemento distintivo A3.

- L'**elemento distintivo B2** riguarda meccanismi che hanno come effetto la conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito assoggettati a un'aliquota fiscale inferiore o esenti da imposta. Tuttavia, le circostanze in cui tale conversione può aver luogo non sono chiare. A titolo di esempio, fra gli scenari ambigui si potrebbero annoverare i seguenti:
  - viene percepito (lo stesso tipo di) reddito da un altro Stato membro, ma il reddito è assoggettato a un'aliquota fiscale inferiore o è esente da imposta (ad esempio, a causa dell'applicazione di un trattato o di un regime fiscale del paese da cui provengono i redditi). In questo caso, non vi è alcuna modifica del tipo di reddito (ad esempio, se il reddito è sotto forma di dividendi, rimane tale);
  - al momento del riacquisto di azioni proprie di una società, in particolare quando la distribuzione di dividendi ha avuto regolarmente luogo prima del riacquisto delle azioni.

Inoltre, non è chiaro se l'elemento distintivo B2 sia applicabile a meccanismi di nuova costituzione o se invece riguardi solo il caso in cui redditi già esistenti sono convertiti in una diversa categoria di reddito assoggettata a un'aliquota fiscale inferiore. A causa delle divergenze di approccio tra gli Stati membri, sorge il rischio che le comunicazioni DAC 6 non vengano compilate in modo uniforme.

Inoltre rischia di non essere chiaro come applicare l'elemento distintivo B2 all'imposta sul reddito delle persone fisiche, all'imposta sui salari e ai regimi fiscali riguardanti le donazioni/successioni. Di conseguenza, gli intermediari e i contribuenti potrebbero ritenere che la conversione del reddito debba avvenire a livello del beneficiario del reddito, mentre in molti meccanismi tale conversione avviene a vari livelli.

- L'**elemento distintivo B3** riguarda meccanismi comprendenti operazioni circolari che si traducono in un "carosello" di fondi (*round-tripping*), in genere tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun'altra funzione commerciale primaria oppure tramite operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano caratteristiche simili. Nella pratica, non sono chiari né il nesso tra questi elementi né le condizioni specifiche per l'applicazione di tale elemento distintivo.
  - Non è chiaro se si applichi l'elemento distintivo B3 in assenza di un'operazione circolare completa. Ad esempio, nei casi di diversione del reddito grazie all'interposizione di un'entità.

- Non è chiaro se le situazioni che comportano uno sviamento di reddito da entità interposte e la compensazione di operazioni siano condizioni necessarie per l'applicazione dell'elemento distintivo B3 o se si tratti di semplici esempi di operazioni circolari.
- L'**elemento distintivo C1** riguarda i meccanismi che comportano pagamenti transfrontalieri deducibili tra due o più imprese associate. Non è chiaro se una stabile organizzazione debba essere trattata come una distinta entità (che percepisce il pagamento) ai fini dell'elemento distintivo C1. Tale ambiguità incide anche sull'obbligo di notificare un meccanismo ai sensi della DAC 6.

Inoltre, l'elemento distintivo C1 si applica ai meccanismi che comportano pagamenti transfrontalieri tra imprese associate in cui l'imposta è bassa o nulla a livello della destinataria. Tuttavia, non vi è alcuna sottocategoria nell'ambito dell'elemento distintivo C1 riguardante specificamente i regimi in cui la destinataria beneficia di un'esenzione soggettiva. L'elemento distintivo C1, lettera c), riguarda esclusivamente i regimi in cui i pagamenti beneficiano di un'esenzione oggettiva, con la conseguenza che non sono segnalati meccanismi simili a quelli che rientrano nell'elemento distintivo C1.

## **Allegato VI – Problemi operativi connessi alla rendicontazione eseguita per ottemperare alla DAC 6 utilizzando lo schema XML dell’UE**

La Corte ha individuato quattro principali problemi operativi connessi alla rendicontazione in ottemperanza della DAC 6, che hanno trovato conferma durante le visite effettuate nei cinque Stati membri:

- mancano orientamenti per gli intermediari e i contribuenti su come indicare chiaramente il coinvolgimento di paesi non-UE in un meccanismo transfrontaliero, dato che nel modulo mancano i codici paese per i paesi non-UE;
- la presenza di campi facoltativi (come il codice di identificazione fiscale (CIF), il paese di residenza, la data di attuazione del meccanismo, il nome o i motivi della comunicazione), per i quali non vige alcun obbligo per l’entità dichiarante di spiegare perché non siano stati compilati, se del caso. È questo il caso anche del campo “importo”, per il quale si può indicare “non noto” senza precisare le circostanze;
- non vi è una lunghezza minima specificata per le descrizioni degli elementi distintivi da indicare o dei meccanismi stessi, il che comporta potenziali incoerenze nella rendicontazione tra i vari Stati membri dell’UE;
- il caricamento di un meccanismo transfrontaliero “commerciabile” nel registro centrale dell’UE è sempre trattato come un nuovo meccanismo, anche se può trattarsi solo dell’aggiornamento di un meccanismo esistente (un accordo commerciabile deve essere aggiornato ogni tre mesi dall’entità tenuta alla rendicontazione, se le circostanze sono cambiate).

## Allegato VII – Rischio di interpretazioni divergenti a causa dei problemi di impostazione della TDRD

Disposizione della TDRD	Problema	Conseguenze
<p>L'articolo 3, paragrafo 3, lettera e), punto iv), della TDRD prevede che il reclamo del contribuente includa una documentazione completa, compresa una <b>“copia della decisione finale dell'amministrazione fiscale”</b>.</p>	<p>Il problema consiste nel requisito che tutte le autorità fiscali coinvolte nella controversia emanino una <b>“decisione finale dell'amministrazione fiscale”</b>.</p>	<p>I contribuenti potrebbero rinviare la presentazione di un reclamo ai sensi della TDRD fino a quando tutti gli Stati membri interessati non avranno verificato il periodo d'imposta applicabile, un processo che può richiedere fino a sette anni. L'autorità competente può differire l'accettazione fino a che non sia completa tutta la documentazione.</p>
<p>Ai sensi dell'articolo 3, paragrafi da 3 a 5, della TDRD, <b>un reclamo può essere accolto solo se i soggetti interessati forniscono le informazioni necessarie al momento della presentazione</b>. Tuttavia, la direttiva non è chiara per quanto riguarda le procedure che le autorità fiscali dovrebbero adottare e la tempistica da rispettare nei casi in cui, alla prima presentazione, mancano alcune informazioni richieste.</p>	<p>Non è chiaro cosa costituisca un reclamo <b>“incompleto”</b>. La TDRD non specifica se chi presenta un reclamo lo possa integrare in un momento successivo oppure se siano le autorità competenti a dover notificare l'incompletezza del reclamo e chiedere informazioni supplementari.</p>	<p>La mancanza di una procedura e di una tempistica definite può portare a situazioni in cui chi presenta un reclamo non sia a conoscenza della relativa <b>“incompletezza”</b> prima della scadenza del periodo di sei mesi e non fornisca pertanto le informazioni mancanti entro il termine stabilito. Di conseguenza, l'autorità competente può respingere il reclamo.</p>

Disposizione della TDRD	Problema	Conseguenze
<p>L'articolo 17 della TDRD prevede eccezioni alla regola generale di cui all'articolo 3, in forza del quale i reclami devono essere presentati alle autorità competenti di tutti gli Stati membri interessati. L'articolo 17 contiene <b>disposizioni speciali per privati e imprese più piccole</b> che consentono loro di presentare reclami solo all'autorità competente dello Stato membro in cui risiedono.</p>	<p>Non è chiaro se ciascuna autorità competente debba comunicare individualmente la propria decisione in merito all'accettazione o al rigetto o se l'autorità cui è stato presentato il reclamo sia responsabile di tutte le comunicazioni con chi l'ha presentato.</p> <p>Tutte le autorità competenti interessate devono decidere se accettare o rigettare il reclamo. Se una o tutte le autorità rigettano il reclamo, possono essere necessari ulteriori procedimenti, in via giudiziaria o per arbitrato, per giungere a una decisione definitiva. In entrambi i casi, la decisione di ciascuna autorità competente deve essere comunicata a chi presenta il reclamo.</p>	<p>Se ciascuna autorità competente deve comunicare la propria decisione, vi è ancora un'interazione con tutte le autorità coinvolte e, se il reclamo è rigettato, potrebbe essere necessario espletare procedimenti successivi in tutti gli Stati membri in causa. Vari Stati membri visitati hanno indicato che tale disposizione potrebbe non essere applicata in modo uniforme.</p>

## **Allegato VIII – Programmi Fiscalis e direttive ATAD, DAC 6 e TDRD**

In linea con gli obiettivi dell'ATAD, della DAC 6 e della TDRD, il programma pluriennale Fiscalis è teso a migliorare il funzionamento del mercato interno, a promuovere la competitività dell'Unione e la concorrenza leale al suo interno, a tutelare gli interessi economici e finanziari dalla frode, dall'evasione e dall'elusione fiscali, nonché a migliorare la riscossione delle imposte. Gli obiettivi specifici del programma consistono nel sostenere la politica fiscale e l'attuazione del diritto tributario dell'UE, nel promuovere la cooperazione tra le autorità fiscali (incluso lo scambio delle informazioni pertinenti) e nel sostenere lo sviluppo della capacità amministrativa e dei sistemi elettronici (articolo 3 del [regolamento \(UE\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)).

### **Nell'ambito di Fiscalis 2020 e Fiscalis 2027 sono finanziate le seguenti azioni:**

- o azioni congiunte quali seminari e workshop (ad esempio: workshop sulla rendicontazione obbligatoria nell'ambito della DAC 6, seminario ATAD 1, riunione del gruppo di lavoro IV sull'ATAD 2, riunioni del gruppo di lavoro IV sulla TDRD, ecc.), gruppi di progetto, controlli bilaterali o multilaterali e altre attività previste dalla legislazione dell'UE sulla cooperazione amministrativa, visite di lavoro per consentire ai funzionari di acquisire o consolidare le competenze o le conoscenze in materia fiscale, équipe di esperti, azioni di sviluppo delle capacità e sostegno a favore della pubblica amministrazione, studi, progetti di comunicazione e qualsiasi altra attività per favorire il conseguimento degli obiettivi di Fiscalis 2020 e Fiscalis 2027;
- o creazione di sistemi d'informazione europei e attività di formazione comuni;
- o riunioni ed eventi *ad hoc* analoghi, collaborazione strutturata basata su progetti, sviluppo di competenze umane e altre azioni di sviluppo delle capacità.

## Due gruppi di progetti finanziati da Fiscalis hanno un impatto sulla DAC 6

- o **Gruppo di progetto Fiscalis 106** (strumento di analisi dei dati sull'imposizione diretta per i dati AEOI/DAC/CRS – maggio 2019): tra i risultati conseguiti finora si annoverano lo sviluppo di uno strumento di analisi dei dati sullo scambio automatico di informazioni (*automatic exchange of information – AEOI*) in materia di imposizione diretta e uno [spazio di collaborazione e informazione sul programma](#) in relazione a questa tematica.
- o **Gruppo di progetto Fiscalis 119** sulla misurazione della performance della cooperazione amministrativa in campo fiscale: il progetto ha analizzato i processi di misurazione della performance per le attività di cooperazione amministrativa e ha raccomandato di sviluppare un nuovo quadro di monitoraggio e valutazione che comprenda indicatori, dati, definizioni, metodologia e opzioni operative per misurare meglio i benefici.

Nel 2023 la Commissione europea, congiuntamente a selezionati Stati membri dell'UE, ha avviato altri due gruppi di progetto nell'ambito di Fiscalis 2027 per migliorare l'impatto e l'uso dei dati DAC:

- o il **gruppo di progetto Fiscalis 038** per la stima dell'impatto della cooperazione amministrativa mira a realizzare indicatori realistici per una misurazione efficiente dell'impatto dello scambio di informazioni: gli indicatori sono al momento in fase di collaudo negli Stati membri che partecipano al gruppo di progetto. Il progetto è stato avviato nel maggio 2023 e le sue conclusioni, comprensive di linee guida su come utilizzare gli indicatori, sono previste per la fine del 2024;
- o il **gruppo di progetto Fiscalis 037** per un migliore impiego dei dati DAC studia come potenziare l'uso dei dati DAC: lo scopo è proporre soluzioni concrete che siano utili alle autorità fiscali (focalizzandosi sull'uso del codice di identificazione fiscale). Il gruppo di progetto ha avviato le attività nel giugno 2023 e dovrebbe presentare le proprie conclusioni nel 2024.

## **Allegato IX – Codice di condotta dell’UE in materia di tassazione delle imprese – Criteri di valutazione delle misure fiscali preferenziali potenzialmente dannose**

Il **codice** dell’UE costituisce un impegno politico di natura intergovernativa per promuovere una concorrenza fiscale leale e far fronte ai regimi fiscali dannosi, sia all’interno dell’UE che oltre i suoi confini. La **versione riveduta del codice**, applicabile dal 1° gennaio 2024, rafforza il ruolo della Commissione e va a coprire anche le caratteristiche fiscali di applicazione generale dannose introdotte dopo il 1° gennaio 2023.

Il **codice** stabilisce diversi criteri di cui il gruppo “Codice di condotta” deve tenere conto nel valutare se una misura fiscale preferenziale sia dannosa:

- rientrano nell’ambito di applicazione del codice solo le misure fiscali preferenziali che hanno o possono avere un’incidenza sull’ubicazione delle attività imprenditoriali (“criterio generale di accesso”);
- il livello d’imposizione effettivo è nettamente inferiore al livello generalmente applicato nello Stato membro in questione (compresa l’imposizione di entità zero);
- le agevolazioni fiscali sono concesse solo ai non residenti o riguardano operazioni che coinvolgono non residenti;
- gli incentivi fiscali riguardano attività che sono completamente isolate dal mercato nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale;
- sono concesse agevolazioni fiscali anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva o di una presenza economica sostanziale all’interno dello Stato membro che le offre;
- le norme di determinazione dei profitti per le società di un gruppo multinazionale si discostano dai principi accettati a livello internazionale, in particolare quelli concordati dall’OCSE;
- le misure fiscali preferenziali difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

## Allegato X – Ruolo della Commissione per quanto riguarda il gruppo “Codice di condotta”

La Commissione assiste il gruppo “Codice di condotta” analizzando i regimi fiscali preferenziali potenzialmente dannosi presentati dagli Stati membri. Gli Stati membri si sono impegnati, tramite il codice di condotta, a notificare al gruppo, all’inizio di ogni esercizio, i regimi fiscali preferenziali previsti o di nuova introduzione che potrebbero rientrare nell’ambito di applicazione del codice. Non appena l’elenco delle notifiche, compilato dal Segretariato generale del Consiglio (anch’esso incaricato di assistere il gruppo), viene formalmente distribuito ai membri del gruppo, la Commissione inizia a esaminare le misure.

La Commissione deve preparare insieme allo Stato membro in causa una “**descrizione della misura**”, che poi viene discussa in seno al gruppo. Tale descrizione può essere una “descrizione concordata” (quando la Commissione ritiene che la misura sia potenzialmente dannosa) o una “analisi di status quo” (quando le risultanze preliminari suggeriscono che non sia necessaria una disamina della misura). La Commissione elabora la descrizione sulla base delle informazioni ricevute nella notifica. A seconda del livello di dettaglio e della completezza della notifica, contatta tempestivamente lo Stato membro in causa per:

- o sottoporre a conferma la descrizione concordata/l’analisi di status quo, se le informazioni fornite erano sufficienti, oppure
- o chiedere ulteriori informazioni sui dettagli tecnici della misura (ad esempio: contesto, dati, ecc.) per finalizzare il progetto di descrizione, se le informazioni fornite non erano sufficienti.

Tale cooperazione con gli Stati membri si limita alla redazione della descrizione fattuale della misura notificata. La “analisi giuridica”, volta a stabilire se un regime è (potenzialmente) dannoso o meno, è prerogativa della Commissione e non richiede l’accordo dello Stato membro.

La Commissione utilizza un modello interno per il progetto di “descrizione concordata” per far sì che questa, o di fatto qualsiasi analisi di status quo, segua sistematicamente la stessa struttura e che il livello di dettaglio sia simile per ciascuna misura da valutare. Una volta pronto, il progetto è inviato allo Stato membro in causa affinché possa confermare, correggere o integrare la descrizione fattuale della misura.

Una volta concluso il lavoro della Commissione, il regime fiscale in questione viene discusso in seno al gruppo. La decisione di accettare o respingere la valutazione della Commissione è adottata mediante votazione. Poiché non sono disponibili verbali ufficiali delle riunioni del gruppo, i dettagli relativi alla base e al risultato della votazione non sono resi pubblici.

# Abbreviazioni

**ATAD:** *Anti-Tax Avoidance Directive* (direttiva contro l'elusione fiscale)

**BEPS:** *Base Erosion and Profit Shifting* (erosione della base imponibile e trasferimento degli utili)

**CIF:** codice di identificazione fiscale

**DAC 6:** direttiva (UE) 2018/822, ossia quinta direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale

**DG TAXUD:** direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale

**OCSE:** Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici

**TDRD:** *Tax Dispute Resolution mechanisms Directive* (direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale)

# Glossario

**Criterio del vantaggio principale:** disamina volta a stabilire se il vantaggio principale (o uno dei principali vantaggi) che un soggetto può ragionevolmente aspettarsi di trarre da un meccanismo fiscale transfrontaliero sia un minor onere fiscale.

**Divario fiscale sul reddito delle società:** differenza tra il gettito dell'imposta sulle società teoricamente da riscuotere e quello effettivamente riscosso; è quindi un'indicazione delle potenziali perdite di gettito fiscale in questo ambito.

**Elemento distintivo:** caratteristica di un meccanismo fiscale transfrontaliero indicativa di un potenziale rischio di elusione fiscale.

**Elusione fiscale:** condotta che comporta l'attuazione di operazioni finanziarie lecite al fine di ridurre l'ammontare delle imposte da pagare.

**Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili:** strategie di pianificazione fiscale utilizzate dalle multinazionali per ridurre gli oneri fiscali ad esse applicabili sfruttando le lacune e le asimmetrie tra i sistemi fiscali dei diversi paesi, con il risultato che nel complesso l'imposta sulle società versata è bassa o nulla.

**Evasione fiscale:** ricorso a mezzi illeciti o fraudolenti per evitare di pagare le imposte, ad esempio presentando alle autorità fiscali una dichiarazione dei redditi infedele.

**Intermediario:** nel contesto della DAC 6, qualsiasi persona coinvolta nell'elaborazione, nell'istituzione o nell'attuazione di un meccanismo fiscale transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

**Pianificazione fiscale aggressiva:** sfruttamento delle differenze tra i sistemi fiscali dei paesi per ridurre al minimo o evitare gli oneri fiscali.

**Regime fiscale dannoso:** politica di finanza pubblica caratterizzata da un'ampia gamma di incentivi e vantaggi fiscali per attrarre investimenti, nonché da una mancanza di trasparenza e da un efficace scambio di informazioni con altri paesi.

**Semestre europeo:** ciclo annuale che fornisce un quadro per il coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri dell'UE e per il monitoraggio dei progressi compiuti.

**Speciale regime fiscale sugli utili riconducibili ai brevetti (*patent box*):** tassazione degli utili derivanti dalla proprietà intellettuale ad un'aliquota inferiore all'imposta sulle società prevista dalla legge, al fine di incoraggiare la ricerca e lo sviluppo locali.

## Risposte della Commissione

<https://www.eca.europa.eu/it/publications/sr-2024-27>

## Cronologia

<https://www.eca.europa.eu/it/publications/sr-2024-27>

## Équipe di audit

Le relazioni speciali della Corte dei conti europea illustrano le risultanze degli audit espletati su politiche e programmi dell'UE o su temi relativi alla gestione concernenti specifici settori di bilancio. La Corte seleziona e pianifica detti compiti di audit in modo da massimizzarne l'impatto, tenendo conto dei rischi per la performance o la conformità, del livello delle entrate o delle spese, dei futuri sviluppi e dell'interesse pubblico e politico.

Il presente controllo di gestione è stato espletato dalla Sezione di audit IV della Corte ("Regolamentazione dei mercati e economia competitiva"), presieduta da Mihails Kozlovs, Membro della Corte. L'audit è stato diretto da Ildikó Gáll-Pelcz, Membro della Corte, coadiuvata da: Claudia Kinga Bara, capo di Gabinetto e Zsolt Varga, attaché di Gabinetto; Kamila Lepkowska, prima manager; Doris Boehler, capoincarico; Dan-George Danielescu, capoincarico; Wojciech Dudek, Mirko Gottmann e Christos Pouris, auditor.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler

Dan-George  
Danielescu

Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

# DIRITTI D'AUTORE

© Unione europea, 2024

La politica di riutilizzo della Corte dei conti europea è stabilita dalla [decisione della Corte n. 6-2019](#) sulla politica di apertura dei dati e sul riutilizzo dei documenti.

Salvo indicazione contraria (ad esempio, in singoli avvisi sui diritti d'autore), il contenuto dei documenti della Corte di proprietà dell'UE è soggetto a licenza [Creative Commons Attribuzione 4.0 Internazionale \(CC BY 4.0\)](#). Ciò significa che, in linea generale, ne è consentito il riutilizzo, a condizione che sia citata la fonte in maniera appropriata e che siano indicate le eventuali modifiche. In caso di riutilizzo del materiale della Corte, il significato o il messaggio originari non devono essere distorti. La Corte dei conti europea non è responsabile delle eventuali conseguenze derivanti dal riutilizzo del proprio materiale.

Se un contenuto specifico permette di identificare privati cittadini (ad esempio nelle foto che ritraggono personale della Corte) o se include lavori di terzi, è necessario chiedere un'ulteriore autorizzazione.

Ove concessa, tale autorizzazione annulla e sostituisce quella generale già menzionata e indica chiaramente ogni eventuale restrizione dell'uso.

Per utilizzare o riprodurre contenuti non di proprietà dell'UE, può essere necessario richiedere un'autorizzazione direttamente ai titolari dei diritti.

Figure 2, 3 e 4 – Pittogrammi: queste figure sono state realizzate utilizzando risorse tratte da [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Tutti i diritti riservati. Il software o i documenti coperti da diritti di proprietà industriale, come brevetti, marchi, disegni e modelli, loghi e nomi registrati, sono esclusi dalla politica di riutilizzo della Corte.

Figura 11: © Ministero delle Finanze dei Paesi Bassi. Grafico modificato dalla Corte dei conti europea.

I siti Internet istituzionali dell'Unione europea, nell'ambito del dominio europa.eu, contengono link verso siti di terzi. Poiché esulano dal controllo della Corte, si consiglia di prender atto delle relative informative sulla privacy e sui diritti d'autore.

## Uso del logo della Corte dei conti europea

Il logo della Corte dei conti europea non deve essere usato senza previo consenso della stessa.

HTML	ISBN 978-92-849-3258-0	ISSN 1977-5709	doi:10.2865/7290594	QJ-01-24-009-IT-N
PDF	ISBN 978-92-849-3257-3	ISSN 1977-5709	doi:10.2865/6105715	QJ-01-24-009-IT-Q

La presente relazione prende in esame gli sforzi profusi dall'UE per combattere i regimi fiscali dannosi e l'elusione dell'imposta sulle società, che possono comportare ingenti perdite di gettito fiscale per gli Stati membri e distorsioni nel mercato interno. L'UE, nei limiti della proprie ridotte competenze nel settore dell'imposizione diretta, ha adottato un quadro giuridico e utilizza strumenti di sostegno come prima linea di difesa contro le pratiche fiscali dannose a carattere sistemico. La Corte ha tuttavia rilevato carenze nell'attuazione della normativa e riscontrato l'assenza di un quadro comune di monitoraggio della performance a livello nazionale e dell'UE. Raccomanda quindi in che modo migliorare la sorveglianza della Commissione e colmare le lacune esistenti, aiutandola così a fronteggiare dette pratiche fiscali dannose nonché a rafforzare il sostegno agli Stati membri volto ad assicurare un'applicazione uniforme della legislazione.

Relazione speciale della Corte dei conti europea presentata in virtù dell'articolo 287, paragrafo 4, secondo comma, del TFUE.



CORTE  
DEI CONTI  
EUROPEA



Ufficio delle pubblicazioni  
dell'Unione europea

**CORTE DEI CONTI EUROPEA**  
12, rue Alcide De Gasperi  
1615 Luxembourg  
LUXEMBOURG

Tel. +352 4398-1

Modulo di contatto: [eca.europa.eu/it/contact](https://eca.europa.eu/it/contact)  
Sito Internet: [eca.europa.eu](https://eca.europa.eu)  
Twitter: @EUAuditors