



COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 25.11.2013
SWD(2013) 473 final

DOCUMENT DE LUCRU AL SERVICIILOR COMISIEI

REZUMATUL EVALUĂRII IMPACTULUI

care însoțește documentul

Propunere de Directivă a Consiliului

de modificare a Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

DOCUMENT DE LUCRU AL SERVICIILOR COMISIEI

REZUMATUL EVALUĂRII IMPACTULUI

care însoțește documentul

Propunere de Directivă a Consiliului

de modificare a Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre

1. ASPECTE PROCEDURALE ȘI CONSULTAREA PĂRȚILOR INTERESATE

Contextul UE

Neconcordanțe în împrumuturile hibride

Ca parte din activitatea sa privind efectele de denaturare ale asimetriilor dintre sistemele fiscale, grupul de lucru pentru codul de conduită a revizuit o formă hibrid de împrumut între societăți asociate denumită împrumuturi participative la profit („IPP”). Problema a fost că plățile din cadrul unui IPP transfrontalier erau tratate ca deductibile fiscal în statul membru de origine și ca o repartizare a profiturilor scutită de impozit (dividende) în statul membru beneficiar, fapt care a condus la dubla neimpozitare.

În mai 2010, grupul de lucru pentru codul de conduită a convenit că statul membru beneficiar ar trebui să aplice tratamentul fiscal (și anume de datorie sau de capital propriu) aplicat de către statul membru de origine plăților din cadrul împrumuturilor hibride pentru a evita dubla neimpozitare (doc. 10033/10 FISC 47).

Cu toate acestea, în octombrie 2011, o analiză a Comisiei a arătat că soluția convenită era în contradicție cu Directiva privind societățile-mamă și filialele¹ („DSMF”). Pentru a soluționa această problemă au existat două alternative: (i) dezvoltarea unei soluții alternative în cadrul grupului de lucru pentru codul de conduită sau (ii) modificarea DSMF. O reuniune a unor experți din statele membre în cadrul unui grup de lucru al Comisiei a concluzionat că o modificare punctuală a DSMF ar fi de preferat de către statele membre.

Planul de acțiune pentru consolidarea luptei împotriva fraudei și evaziunii fiscale, adoptat de Comisie la 6 decembrie 2012 (COM (2012)722) cuprindea această modificare drept o acțiune care urmează să fie întreprinsă pe termen scurt (în 2013). Ca urmare a planului de acțiune, Comisia a organizat, în aprilie 2013, două reuniuni de consultare cu experți din statele membre și cu părți interesate externe din sectorul privat, universități, organizații comerciale, asociații din domeniul fiscal pentru a discuta două opțiuni de politică.

La opțiunea A1, plățile din cadrul repartizării profiturilor deductibile în statul membru de origine ar fi excluse din DSMF. La opțiunea A2, scutirea fiscală prevăzută în DSMF nu ar fi acordată pentru plățile din cadrul repartizării profiturilor care sunt deductibile în statul membru de origine.

¹ Directiva 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (reformare), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/13/UE a Consiliului de adaptare a anumitor directive în domeniul fiscalității, având în vedere aderarea Republicii Croația.

Opt din cele cincisprezece state membre participante au sprijinit cu fermitate opțiunea A2. Un stat membru a acceptat modificarea DSMF pentru mai multă claritate, cu o ușoară preferință pentru această opțiune. Patru state membre au declarat că vor accepta o modificare în scopul clarificării, chiar dacă consideră că nu este nevoie de nicio modificare a DSMF. Un stat membru s-a exprimat în favoarea opțiunii A1. Un alt stat membru a fost deschis ambelor opțiuni și a solicitat o modificare rapidă. Patru state membre au ales să nu participe la reuniune.

La reuniunea părților interesate, opiniile exprimate au fost diferite. Deși răspunsurile la consultarea publică din 2012 au confirmat în general că astfel de neconcordanțe nu sunt de dorit, unii reprezentanți ai întreprinderilor nu au văzut aspectul negativ al dublei neimpozitări. Opțiunea A2 a fost cea mai neapreciată deoarece limitează drepturile contribuabililor și ale statelor membre; acceptarea dublei neimpozitări a fost considerată ca fiind o posibilă alegere deliberată a statelor membre. Alți reprezentanți ai întreprinderilor au sprijinit opțiunea A1. Pe de altă parte, ONG-urile și mediul academic au sprijinit în general opțiunea A2.

La 21 mai 2013, Parlamentul European a adoptat o rezoluție² prin care a îndemnat statele membre să adopte Planul de acțiune al Comisiei și să aplice în integralitate recomandarea privind planificarea fiscală agresivă. De asemenea, Parlamentul European a invitat Comisia să abordeze neconcordanțele dintre diferitele sisteme fiscale și să prezinte o propunere de revizuire a DSMF în vederea revizuirii clauzei privind combaterea abuzurilor și a eliminării dublei neimpozitări în UE.

În concluziile sale din 22 mai 2013, Consiliul European a solicitat realizarea unor progrese cu privire la anumite chestiuni de ordin fiscal și a anunțat intenția Comisiei de a prezenta până la sfârșitul anului o propunere de revizuire a Directivei privind societățile-mamă și filialele.³

Dispoziție anti-abuz

Planul de acțiune prevede și angajamentul Comisiei de a revizui dispozițiile anti-abuz din DSMF și din directivele privind dobânzile și redevențele și privind fuziunile în vederea punerii în aplicare a principiilor care stau la baza recomandării privind planificarea fiscală agresivă.

Recomandarea propune ca statele membre să adopte o regulă generală anti-abuz („RGAA”) pentru a contracara planificarea fiscală agresivă care nu intră în domeniul de aplicare al normelor specifice existente împotriva evaziunii fiscale. Cu toate acestea, recomandarea nu se aplică directivelor privind impozitul pe profit, de aceea principiile care stau la baza acestora nu pot fi considerate ca bază de plecare fără acțiune legislativă.

Propunerea privind RGAA urmează abordarea adoptată la articolul 13 din propunerea de directivă de punere în aplicare a unei forme de cooperare consolidată în domeniul taxei pe tranzacțiile financiare („TTF”).⁴ Consultări cu statele membre și cu părțile interesate au avut loc în aprilie 2013.

Patru dintre cele cinci state membre care au luat cuvântul au susținut că nu ar trebui să se introducă o RGAA în directive. Acestea ar prefera RGAA interne. Două dintre ele consideră, de asemenea, că RGAA nu poate fi îmbunătățită.

Un stat membru susține modificarea tuturor celor trei directive, deși elaborarea unei RGAA presupune muncă suficientă. Într-o contribuție scrisă, acest stat membru din urmă și-a reiterat

² Rezoluția Parlamentului European din 21 mai 2013 referitoare la lupta împotriva fraudei, a evaziunii și a paradisurilor fiscale (2013/2060(INI)).

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ COM(2013)71 final, 14 februarie 2013.

sprijinul în favoarea modificării DSMF pentru a introduce obligația de a avea o regulă anti-abuz.

Părțile interesate nu s-au pus de acord dacă să se modifice directivele cu sau fără o RGAA, dar reprezentanții întreprinderilor au fost, în general, în favoarea unor RGAA interne. Pe de altă parte, ONG-urile și un reprezentat al întreprinderilor părea să favorizeze includerea unei clauze RGAA în directive.

Contextul internațional

Problema erodării bazei fiscale se află în centrul agendei politice a numeroase țări din UE și din afara UE și s-a aflat pe agenda recentelor reuniuni G8 și G20⁵, precum și în cadrul OCDE, care tratează în prezent problema erodării bazei fiscale și a transferului profiturilor (BEPS - „Base Erosion and Profit Shifting”).⁶

De asemenea, în martie 2012, OCDE a publicat, un raport intitulat „Dispozitivele hibride: politica fiscală și probleme de disciplină fiscală”, care recomandă țărilor să ia în considerare introducerea sau revizuirea unor norme de neacordare a beneficiilor în cazul anumitor dispozitive hibride. Dispozitivele hibride și arbitrajul au fost, de asemenea, identificate ca fiind un element cheie în proiectul BEPS.⁷

Deși Comisia recunoaște importanța unor soluții la nivel mondial, este necesar ca UE să abordeze neconcordanțele și abuzul ținând seama de legislația existentă a UE și de jurisprudența Curții de Justiție. Comisia consideră că revizuirea DSMF poate fi o contribuție importantă la activitatea OCDE legată de BEPS deoarece aceasta ar reprezenta o bună practică în combaterea erodării bazei fiscale.

2. DEFINIREA PROBLEMEI

Descrierea problemei

Neconcordanțe în împrumuturile hibride

Acordurile de împrumuturi hibride sunt instrumente financiare care au atât caracteristicile datoriilor, cât și ale capitalurilor proprii. Din cauza modalităților diferite în care statele membre califică din punct de vedere fiscal împrumuturile hibride (datorie sau capital propriu), plățile transfrontaliere din cadrul unui împrumut hibrid sunt tratate drept o cheltuială deductibilă fiscal într-un stat membru (statul membru al plătitorului) și drept o repartizare a profiturilor scutită de impozit (dividend) în celălalt stat membru (statul membru în care se face plata), având astfel ca rezultat o dublă neimpozitare nedorită.

Dispoziție anti-abuz

Articolul 1 alineatul (2) din DSMF permite deja statelor membre să adopte dispoziții anti-abuz interne. Cu toate acestea, măsurile anti-abuz existente în statele membre sunt foarte variate, fiind concepute să abordeze preocupările specifice ale statelor membre și caracteristicile sistemelor lor fiscale, fapt care generează o lipsă de claritate pentru contribuabili și pentru administrațiile fiscale. Situația actuală ar putea și ea conduce la o

⁵ Declarațiile finale formulate în urma reuniunii liderilor G20 din 18-19 iunie 2012; Comunicatul publicat în urma reuniunii miniștrilor de finanțe și a guvernatorilor băncilor centrale din G20 din 5-6 noiembrie 2012, din 15-16 februarie 2013 și din 18-19 aprilie 2013; Declarația comună a miniștrilor de finanțe britanic și german în urma reuniunii G20 din noiembrie 2012; Comunicatul dat în urma summitului liderilor G8 din 17-18 iunie 2013.

⁶ OCDE, Abordarea problemei erodării bazei fiscale și a transferului profiturilor, 2013.

⁷ OCDE, Abordarea problemei erodării bazei fiscale și a transferului profiturilor, 2013.

exploatare necorespunzătoare a directivei, în cazul în care în unele state membre există dispoziții anti-abuz mai puțin stricte sau acestea sunt complet inexistente.

Cine este afectat?

Statele membre sunt afectate din cauza veniturile fiscale reduse. Întreprinderile sunt afectate deoarece societățile mari care desfășoară activități transfrontaliere, care își pot permite să plătească sisteme de impozitare sofisticate se bucură de un avantaj competitiv asupra întreprinderilor mici și mijlocii și asupra întreprinderilor mari care nu sunt implicate în planificarea fiscală agresivă. Cetățenii sunt afectați indirect de reducerea bugetului pentru serviciile publice și prestațiile sociale. Încrederea publicului în echitatea sistemului fiscal poate fi afectată de capacitatea unor contribuabili de a trage foloase din astfel de neconcordanțe.

Subsidiaritate și proporționalitate

Această inițiativă încearcă să combată neconcordanțele din instrumentele financiare hibride utilizând DSMF și să introducă o regulă generală anti-abuz pentru a proteja funcționarea acestei directive.

Aceste obiective presupun o modificare a DSMF. În materie de impozitare directă, temeiul juridic corespunzător este articolul 115 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) în baza căruia Comisia poate emite directive pentru apropierea dispozițiilor statelor membre, care afectează în mod direct funcționarea pieței interne.

Obiectivele inițiativei nu pot fi realizate unilateral în mod satisfăcător de către statele membre. Tocmai diferențele din legislația națională în ceea ce privește tratamentul fiscal al finanțării hibride sunt cele care permit contribuabililor, în special grupurilor de societăți, să utilizeze strategii de planificare fiscală transfrontalieră care conduc la denaturări ale fluxurilor de capital și ale concurenței pe piața internă. Prin urmare, modificările propuse respectă principiul subsidiarității. Modificările propuse respectă și principiul proporționalității deoarece nu depășesc ceea ce este necesar pentru a trata problemele în cauză și, prin urmare, pentru a realiza obiectivele tratatelor, în special buna funcționare a pieței interne.

3. OBIECTIVE

Neconcordanțe în împrumuturile hibride

Obiectivul inițiativei este ca toate societățile să fie impozitate pentru profiturile realizate în statul membru al UE în cauză și ca nicio societate să nu poată eluda impozitarea prin exploatarea unor lacune din finanțarea hibridă în situațiile transfrontaliere. Inițiativa are ca scop garantarea adoptării unor măsuri eficiente împotriva dublei neimpozitări în acest domeniu. Aplicarea DSMF nu ar trebui să împiedice în mod accidental astfel de măsuri.

Dispoziție anti-abuz

Obiectivul inițiativei este de a oferi certitudine și claritate contribuabililor și administrațiilor fiscale, precum și de a garanta faptul că societățile nu profită în mod abuziv de dispozițiile DSMF.

4. OPȚIUNI DE POLITICĂ

Neconcordanțe în împrumuturile hibride

Sunt examinate următoarele opțiuni:

Opțiunea A0: Nicio acțiune (scenariul de referință)

Opțiunea A1: Plățile din cadrul repartizării profiturilor care sunt deductibile în statul membru de origine ar fi excluse din DSMF.

Opțiunea A2: Scutirea fiscală prevăzută în DSMF nu ar fi acordată pentru plățile din cadrul repartizării profiturilor care sunt deductibile în statul membru de origine. În consecință, statul membru al societății beneficiare (societate-mamă sau sediul permanent al societății-mamă) trebuie să impoziteze partea din plățile din cadrul repartizării profiturilor care este deductibilă în statul membru al filialei care face plata.

Dispoziție anti-abuz

Din motive de claritate și de securitate juridică, se au în vedere următoarele modalități alternative de ameliorare a dispoziției anti-abuz în DSMF:

Opțiunea B0: Nicio acțiune (scenariul de referință)

Opțiunea B1: Actualizarea actualelor dispoziții anti-abuz din DSMF în lumina RGAA propuse în recomandarea privind planificarea fiscală agresivă din decembrie 2012. Directiva ar urma să fie modificată pentru a include regula comună anti-abuz recomandată. În cadrul acestei opțiuni, statele membre ar putea alege dacă să adopte sau nu regula anti-abuz.

Opțiunea B2: Identică cu opțiunea B1 cu completarea că, în cadrul acestei opțiuni, statele membre ar avea obligația de a adopta regula comună anti-abuz.

5. EVALUAREA IMPACTULUI

Neconcordanțe în instrumentele financiare hibride

Tabelul de mai jos sintetizează analiza impactului (în ordine crescătoare de la --- la +++)

Impactul scontat			
	Opțiunea A0: Nicio acțiune	Opțiunea A1: excluderea plăților din cadrul împrumuturilor hibride din DSMF*	Opțiunea A2: excluderea plăților din cadrul împrumuturilor hibride de la primirea beneficiilor constând în scutire fiscală, prevăzute în DSMF
Eficacitate în ceea ce privește realizarea obiectivului de politică	=	+	+++
Patru libertăți	=	=	=
Impactul economic	=	+	+++
Impactul social	=	+	++

Impact asupra contribuabililor/administrațiilor fiscale	=	+	+++
Impact asupra bugetului UE	=	=	=
Impact asupra altor părți	=	=	=

* efectele preconizate ar fi aceleași ca în cazul opțiunii A2 dacă toate statele membre ar fi să pună în practică îndrumarea formulată de grupul de lucru pentru codul de conduită

Dispoziție anti-abuz

Tabelul de mai jos sintetizează analiza impactului (în ordine crescătoare de la --- la +++)

Impactul scontat			
	Opțiunea B0: Nicio acțiune*	Opțiunea B1: dispoziția anti-abuz opțională în DSMF*	Opțiunea B2: dispoziția anti-abuz obligatorie în DSMF
Eficacitate în ceea ce privește realizarea obiectivului de politică	=	+	+++
Patru libertăți	=	+	+
Impactul economic	=	=	+
Impactul social	=	=	=
Impact asupra contribuabililor/administrațiilor fiscale	=	+	+
Impact asupra bugetului UE	=	=	=
Impact asupra altor părți	=	=	=

* efectele preconizate ar fi aceleași ca în cazul opțiunii B2 dacă toate statele membre ar fi să pună în aplicare regula anti-abuz recomandată.

6. COMPARAREA OPȚIUNILOR

Neconcordanțe în instrumentele financiare hibride

Opțiunea A0 nu ar aborda problema dublei neimpozitări și nici nu ar permite statelor membre să pună în aplicare în legislațiile lor naționale soluția politică convenită în cadrul grupului de lucru pentru codul de conduită. Prin urmare, conform scenariului de referință, această lacună va continua să existe.

Opțiunea A1 ar fi în conformitate cu soluția adoptată în directiva privind dobânzile și redevențele, dar nu vizează o posibilă dublă neimpozitare cauzată de plățile aferente

instrumentelor financiare hibride, astfel încât fiecare stat membru ar trebui să își adapteze, fiecare în felul său, normele interne la îndrumarea formulată de grupul de lucru pentru codul de conduită.

Opțiunea A2 ar fi mai eficace decât opțiunea A1 în contracararea acordurilor financiare hibride și ar asigura un tratament coerent pe întreg teritoriul UE.⁸

Opțiunea A2 ar contribui la atingerea obiectivului fundamental al DSMF, și anume de a crea condiții de concurență echitabile între grupurile de societăți din diferite state membre și grupurile din același stat membru. Intensificarea investițiilor transfrontaliere permite grupurilor transfrontaliere să utilizeze instrumente financiare hibride pentru a exploata neconcordanțele dintre diferitele sisteme fiscale naționale. Acest lucru conduce la o denaturare a concurenței între grupurile transfrontaliere și grupurile naționale în cadrul UE, ceea ce este contrar obiectivului DSMF.

În plus, opțiunea A2 ar fi în conformitate cu recomandările OCDE și cu actuala abordare politică la nivelul UE și în afara UE de combatere a erodării bazei fiscale și a planificării fiscale agresive.

Prin urmare, opțiunea A2 este opțiunea preferată.

Dispoziție anti-abuz

Opțiunea B0 nu ar asigura claritate și securitate în ceea ce privește dispozițiile anti-abuz. Nici nu ar garanta utilizarea necorespunzătoare a DSMF.

Opțiunea B1 ar oferi avantajul clarității, deoarece dispoziția s-ar alinia la jurisprudența CJUE în ceea ce privește abuzul de drepturi, dar nu ar proteja DSMF împotriva abuzurilor.

Opțiunea B2 este singura opțiune care ar proteja DSMF împotriva abuzurilor. Această opțiune ar fi, de asemenea, mai eficientă decât opțiunea B1 în ceea ce privește realizarea unui standard comun pentru dispozițiile anti-abuz din DSMF. Existența unei dispoziții anti-abuz comune în toate statele membre ar instaura claritate și securitate juridică pentru toți contribuabilii și toate administrațiile fiscale. Opțiunea B2 ar garanta că măsurile anti-abuz adoptate și puse în aplicare de statele membre ale UE nu vor pune probleme de conformitate cu normele UE.

Prin urmare, opțiunea B2 este opțiunea preferată.

7. MONITORIZARE ȘI EVALUARE

Este o practică curentă a Comisiei să monitorizeze implementarea directivelor UE de către statele membre. Modificările juridice preconizate de inițiativă sunt atât de simple încât nu este necesar să se realizeze un studiu pentru a afla dacă obiectivele inițiativei au fost sau nu îndeplinite. Este suficient ca statele membre să fie monitorizate pentru a se vedea dacă transpun efectiv normele în legislația națională.

⁸ Consiliul are în dezbateră o propunere de aliniere a pragului de participare prevăzut în directiva privind dobânzile și redevențele la nivelul de 10 % din DSMF. Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (reformare) (COM (2011) 714).