COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE

Bruxelles, 10.12.2007
COM(2007) 785 final

# COMUNICARE A COMISIEI
# CĂTRE CONSILIU, CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN ȘI CĂTRE COMITETUL ECONOMIC ȘI SOCIAL EUROPEAN

## Aplicarea măsurilor anti-abuz în domeniul impozitării directe – în cadrul Uniunii Europene și față de țările terțe

## 1. INTRODUCERE

În Comunicarea privind coordonarea sistemelor de impozitare directă ale statelor membre pe piața internă[1], Comisia a subliniat modalitățile prin care coordonarea și colaborarea între statele membre le-ar putea ajuta să își atingă obiectivele politicii de impozitare și să își protejeze bazele de impozitare, respectând obligațiile care decurg din Tratatul CE și asigurând eliminarea dublei impozitări. În unele domenii, această coordonare este absolut esențială. În altele, există și soluții unilaterale, dar este de preferat să se caute totuși soluții comune, chiar dacă la o primă vedere este posibil ca interesele directe ale statelor membre în acele domenii să nu corespundă întotdeauna. Comisia are obligația juridică de a se asigura că statele membre își îndeplinesc obligațiile din Tratatul CE, dar și responsabilitatea politică de a căuta și promova soluții constructive în acest scop. În ceea ce privește aplicarea de norme anti-fraudă, Comisia consideră că, în special în lumina unor hotărâri recente ale Curții Europene de Justiție (CEJ), este nevoie să se acționeze urgent pentru

- a se găsi un echilibru corect între interesul public de a combate abuzul și nevoia de a evita restricțiile disproporționate impuse activităților transfrontaliere în UE și pentru
- a se obține o mai bună coordonare a aplicării măsurilor anti-abuz față de țările terțe, în vederea protejării bazelor de impozitare ale statelor membre.

Având în vedere cele de mai sus, prezenta comunicare analizează principiile care decurg din jurisprudența CEJ corespunzătoare, pentru a promova o dezbatere mai generală privind răspunsurile adecvate la provocările cu care se confruntă statele membre în acest domeniu. Prin urmare, scopul comunicării este acela de a oferi un cadru pentru discuțiile ulterioare cu statele membre și părțile interesate, în vederea explorării posibilității de a adopta soluții coordonate în acest domeniu.

Noțiunea de „norme anti-abuz” cuprinde o gamă variată de norme, măsuri și practici. Unele state membre aplică un concept general de abuz bazat pe legislație sau dezvoltat în jurisprudență. Altele aplică dispoziții anti-abuz mai specifice, precum normele privind societățile străine controlate (SSC) și normele de capitalizare redusă care vizează protejarea bazei de impozitare naționale de anumite forme de eroziune. Alte tipuri de dispoziții anti-abuz specifice cuprind trecerea de la scutire la metoda creditului în anumite situații transfrontaliere (în care veniturile din surse externe au fost supuse unui nivel de impozitare redus sau preferențial) și dispoziții care vizează în mod explicit investițiile pasive în alte țări. Numeroase state membre aplică o combinație între normele anti-abuz generale și cele specifice. De asemenea, normele anti-abuz sunt prevăzute în directivele comunitare privind impozitul pe profit.

În ceea ce privește compatibilitatea măsurilor naționale anti-abuz cu dreptul comunitar, trebuie stabilită o distincție între aplicarea acestora în cadrul Comunității (unde se aplică cele patru libertăți fundamentale) și aplicarea lor față de țările terțe (unde se aplică numai libera

[1] COM(2006) 823, 19.12.2006.

circulație a capitalurilor)[2]. Prin urmare, aplicarea normelor anti-abuz față de țările terțe este abordată separat în capitolul 4.

Prezenta comunicare vizează numai domeniul impozitării directe. Desigur, trebuie remarcat faptul că, în ceea ce privește sistemele de luptă împotriva fraudei în domeniul impozitării indirecte și, în special, în ceea ce privește TVA, Comisia desfășoară o politică activă. Această politică este influențată în mod decisiv de un grad mai mare de armonizare în domeniul fiscalității indirecte și de faptul că Directiva 2006/112/CE[3] include norme și proceduri specifice care le permit statelor membre să lupte împotriva fraudei și să ia măsuri împotriva evaziunii. În acest sens, Comisia cooperează strâns cu statele membre și, prin intermediul unor grupuri de lucru speciale, și-a asumat un rol proactiv în lupta împotriva abuzurilor.

## 2. DEFINIȚII ȘI PRINCIPII CHEIE DIN JURISPRUDENȚA CEJ

*Frauda și abuzul*

CEJ a afirmat că o persoană care în principiu s-ar afla într-o situație reglementată de dreptul comunitar poate pierde drepturile de care se bucură în temeiul dreptului comunitar în cazul în care încearcă să abuzeze de acestea. Asemenea cazuri sunt excepționale: un abuz are loc numai în cazul în care, în ciuda respectării formale a condițiilor prevăzute de normele comunitare aplicabile, obiectivul acestora nu este îndeplinit și există intenția de a obține un avantaj prin crearea în mod artificial a condițiilor de obținere a acestui avantaj[4]. În special, CEJ a aplicat doctrina legislației comunitare privind restituirile la export și TVA.

În jurisprudența privind impozitarea directă, CEJ a afirmat, în plus, că necesitatea de a preveni frauda fiscală sau abuzul poate constitui un motiv imperios în interesul public, capabil să justifice o limitare a libertăților fundamentale[5]. Cu toate acestea, noțiunea de fraudă fiscală se limitează la „aranjamente pur artificiale menite să eludeze aplicarea legislației statului membru în cauză”. Pentru a fi licite, normele fiscale naționale trebuie să fie proporționale și să servească exclusiv scopului de prevenire a *aranjamentelor pur artificiale*.

*Aranjamentele pur artificiale*

Ca răspuns la argumentele prezentate de statele membre, CEJ a identificat mai mulți factori care nu sunt suficienți *în sine* pentru a constitui aranjamente abuzive, adică pur artificiale. Curtea a afirmat, de exemplu, că simplul fapt că o filială își are sediul într-un alt stat membru nu poate fi tratat, în sine, ca dând naștere la fraudă fiscală[6] și că faptul că activitățile desfășurate de o unitate secundară într-un alt stat membru ar putea fi realizate la fel de bine de contribuabil de pe teritoriul statului său membru de origine nu conduce la concluzia că există un aranjament pur artificial[7]. CEJ a confirmat în mod expres că este absolut legitim ca aspectele fiscale să aibă un rol în luarea deciziei privind locul de stabilire a unei filiale[8].

---

2 Se poate observa că aplicarea anumitor dispoziții anti-abuz în tratatele din domeniul fiscal cu țări terțe ar putea afecta indirect și libertatea de stabilire a societăților rezidente în alte state membre.

3 JO L 347, 11.12.2006, pp. 1-118.

4 Cauza *Emsland-Stärke* C-110/99, punctele 52-53; cauza *Halifax* C-255/02, punctele 74-75.

5 De exemplu, cauza *Lankhorst,* C-324/00, punctul 37.

6 Cauza *ICI,* C-264/96, punctul 26.

7 C-196/04, punctul 69.

8 Cauza *Cadbury*, punctul 37.

Obiectivul reducerii la minimum a fiscalității este în sine un demers comercial valabil atâta timp cât măsurile luate în vederea îndeplinirii acestuia nu conduc la transferuri artificiale de profituri. Din moment ce contribuabilii nu au apelat la practici abuzive, statele membre nu pot împiedica exercitarea drepturilor la liberă circulație numai din cauza unor niveluri de impozitare inferioare în alte state membre[9]. Acesta este cazul chiar și în ceea ce privește regimurile speciale favorabile din sistemele de impozitare ale celorlalte state membre[10]. Distorsiunile privind situarea activităților comerciale datorate ajutoarelor de stat incompatibile cu Tratatul CE și concurenței fiscale dăunătoare nu îndreptățesc statele membre să ia măsuri unilaterale menite să contrabalanseze efectele acestora prin limitarea liberei circulații[11]; dimpotrivă, acestea trebuie rezolvate la sursă prin intermediul unor proceduri judiciare sau politice corespunzătoare. Evident că și măsurile anti-abuz în sine trebuie să respecte dispozițiile din Tratatul CE privind ajutorul de stat[12]. Comisia va continua să monitorizeze aplicarea normelor din Tratatul CE privind ajutorul de stat și să susțină activitatea întreprinsă în Consiliu de către Grupul de lucru pentru codul de conduită.

Pentru ca normele anti-abuz să fie justificate, acestea trebuie să se limiteze la situațiile în care există un element suplimentar de abuz. În jurisprudența recentă, CEJ a oferit îndrumări mai explicite cu privire la criteriile de depistare a practicilor abuzive, și anume a aranjamentelor pur artificiale. În cauza *Cadbury*, CEJ susține că un sediu trebuie considerat autentic în cazul în care, pe baza unei evaluări a unor factori obiectivi care sunt verificabili de către terți, în special a dovezilor privind existența fizică a incintelor, personalului și echipamentelor, acesta reflectă realitatea economică, adică un sediu efectiv unde se desfășoară activități economice autentice și nu o simplă „cutie de scrisori" sau o filială „de fațadă"[13]. În cauza *Thin Cap*[14], întrebarea era nu dacă sediul contribuabililor în cauză este autentic, ci dacă statul membru respectiv poate impune restricții fiscale asupra aranjamentelor financiare dintre două societăți afiliate. CEJ a confirmat că faptul că termenii și condițiile tranzacțiilor financiare dintre societăți afiliate rezidente în state membre diferite deviază de la cele care ar fi fost convenite între părți neafiliate constituie un element obiectiv și verificabil în mod independent pentru a stabili dacă tranzacția în cauză reprezintă, integral sau parțial, un aranjament pur artificial. Legislația elaborată pe această bază era proporțională cu condiția să i se ofere contribuabilului posibilitatea de a furniza dovezi privind orice justificare comercială a aranjamentului.

Prin urmare, depistarea unui aranjament pur artificial constă, de fapt, într-o analiză comparată a fondului și a formei. Aplicarea testelor corespunzătoare în contextul libertăților din Tratatul CE și al directivelor privind impozitul pe profit necesită o evaluare a obiectivelor și scopurilor acestora în comparație cu cele aflate la baza aranjamentelor asumate de potențialii lor beneficiari (contribuabili). În contextul stabilirii unei întreprinderi, există, fără îndoială, dificultăți în ceea ce privește determinarea nivelului de prezență economică și comercială a aranjamentelor în cauză. Printre factorii obiectivi de apreciere a situației pe fond se numără criterii verificabile, precum locul efectiv de gestionare și prezența fizică a sediului, precum și riscul comercial real asumat de acesta. Totuși, nu se cunoaște cu certitudine în ce mod se pot aplica aceste criterii în cazul serviciilor financiare din cadrul unui grup și al holdingurilor, de exemplu, ale căror activități nu necesită, în general, o prezență fizică semnificativă.

---

9 Cauza *Eurowings,* C-294/97, punctul 44.
10 Cauza *Cadbury*, punctele 36-38.
11 De exemplu, avocatul general Léger în cauza *Cadbury*, punctele 55-60.
12 A se vedea, avizul Comisiei din 11 noiembrie 1998, JO C 384/98, în special punctul 13.
13 Punctele 67-68.
14 C-524/04.

CEJ a clarificat domeniul de aplicare acceptabil al anumitor tipuri de norme anti-fraudă și a stabilit o serie de criterii pentru aprecierea autenticității sediului și a caracterului comercial al aranjamentelor asumate de contribuabili. În timp ce aplicarea principiilor care decurg din jurisprudență va depinde în cele din urmă de datele cazurilor respective, Comisia consideră, totuși, că ar merita explorată aplicarea în practică a acestor principii în cazul unor tipuri diferite de activități și structuri comerciale[15]. Comisia își propune să realizeze acest lucru împreună cu statele membre și, de asemenea, invită comunitatea de afaceri să prezinte observații.

*Principiul proporționalității*

Din cauzele *Cadbury* și *Thin Cap* rezultă că, pentru a stabili dacă o tranzacție reprezintă un aranjament pur artificial, normele naționale anti-abuz pot cuprinde o „sferă de siguranță", și anume criterii pentru identificarea situațiilor în care probabilitatea de abuz este cea mai ridicată. Într-adevăr, Comisia împărtășește punctul de vedere al avocatului general (AG), Geelhoed, care, în cauza *Thin Cap*, a apreciat că stabilirea unor criterii de prezumție rezonabile contribuie la o aplicare echilibrată a măsurilor naționale anti-abuz, întrucât este în interesul siguranței juridice pentru contribuabili și al operativității autorităților fiscale[16].

Cu toate acestea, pentru a garanta că sediile și tranzacțiile autentice nu sunt sancționate incorect, este imperativ ca, în cazul în care se presupune existența unui aranjament pur artificial, să i se ofere contribuabilului posibilitatea de a furniza orice dovezi care să justifice din punct de vedere comercial acel aranjament, fără ca acesta să fie supus unor constrângeri administrative nejustificate. Numai o abordare de la caz la caz poate stabili măsura în care îi poate reveni contribuabilului sarcina de a demonstra că tranzacțiile pe care le-a încheiat au servit unor scopuri comerciale *bona fide*. În acest sens, Comisia consideră că sarcina probei nu trebuie să îi revină în totalitate contribuabilului și că trebuie luată în considerare capacitatea generală de respectare a normelor de către contribuabil și tipul de aranjament în cauză. În egală măsură, este esențial, în interesul principiului proporționalității, ca rezultatul evaluării respective realizată de autoritatea fiscală să poată fi supus unei examinări juridice independente. În plus, ajustările venitului impozabil ca urmare a aplicării normelor anti-abuz ar trebui să fie limitate la valori imputabile aranjamentului pur artificial. În ceea ce privește tranzacțiile în interiorul grupului, aceasta înseamnă respectarea principiului deplinei concurențe, adică a condițiilor comerciale care ar fi fost convenite între părți neafiliate. Totuși, din punctul de vedere al Comisiei, acest fapt nu ar trebui să împiedice statele membre să impună penalizări contribuabililor care au folosit mecanisme abuzive pentru a evita plata impozitelor.

## 3. APLICAREA NORMELOR ANTI-ABUZ ÎN CADRUL UE/SEE

*Generalități*

---

15 În acest sens, ar fi bine să se exploreze, de asemenea, posibilitatea de a întocmi un inventar neexhaustiv de situații tip care indică, în general, prezența unui aranjament artificial – de exemplu, constituirea unei unități stabilite cu titlu secundar care pretinde că furnizează bunuri sau servicii dintr-o altă jurisdicție fără nicio substanță reală sau operațiune fizică acolo sau, la un nivel mai general, tipurile de aranjamente care nu servesc niciunui scop comercial (sau care ar putea fi chiar contrare intereselor comerciale generale, dacă nu ar fi concepute cu scopul de a evita plata taxelor).

16 Punctul 66.

Statele membre trebuie să poată gestiona sisteme de impozitare eficiente și să prevină erodarea nejustificată a bazelor de impozitare ale acestora din cauza unor abuzuri sau a neimpozitării involuntare. În același timp, este important să se asigure că nu există obstacole nepotrivite în calea exercitării drepturilor conferite persoanelor fizice și operatorilor economici prin dispozițiile juridice comunitare. Prin urmare, măsurile anti-abuz trebuie orientate cu precizie spre aranjamentele pur artificiale menite să eludeze legislația națională (sau normele comunitare astfel cum au fost transpuse în legislația națională). Acest lucru este valabil și în ceea ce privește aplicarea normelor anti-abuz în cazul statelor din Spațiul Economic European (cu excepția situațiilor în care nu există o convenție adecvată privind schimbul de informații cu statul SEE în cauză). Pentru a asigura că aceste norme nu sunt disproporționate față de obiectivul de reducere a abuzurilor și de garantare a siguranței juridice, trebuie prevăzute măsuri de protecție adecvate, astfel încât contribuabilii să aibă posibilitatea de a furniza dovezi privind orice justificare comercială a aranjamentelor în cauză.

Din punctul de vedere al Comisiei, ar fi regretabil dacă, pentru a evita acuzația de discriminare, statele membre ar extinde aplicarea măsurilor anti-abuz menite să combată fraudele fiscale transfrontaliere la situațiile pur interne în care nu există niciun risc posibil de abuz. Astfel de soluții unilaterale nu fac decât să submineze competitivitatea economiilor statelor membre și nu sunt în interesul pieței interne. Într-adevăr, astfel cum a remarcat avocatul general Geelhoed în cauza *Thin Cap*[17], o asemenea extindere „*...este absolut inutilă și într-adevăr contraproductivă pentru eficiența economică*”. Mai mult decât atât, rămâne discutabil dacă asemenea extinderi pot asigura cu adevărat conformitatea tuturor măsurilor restrictive cu obligațiile impuse statelor membre prin Tratatul CE.

Lipsa unei interacțiuni concertate între sistemele de impozitare ale statelor membre poate conduce la o neimpozitare involuntară și oferă premisele comiterii de abuzuri, subminând echitatea și echilibrul acestor sisteme. De exemplu, pot apărea *neconcordanțe* în ceea ce privește calificarea creanțelor și a capitalului social. Un stat membru poate considera o tranzacție ca fiind un aport de capital și, prin urmare, să scutească de taxe veniturile derivate din aceasta (ca distribuire a profitului), în timp ce un alt stat membru poate considera aceeași tranzacție ca fiind un împrumut și să permită deductibilitatea fiscală pentru plățile ulterioare (ca dobândă). Acest fapt poate conduce la o deducere într-un stat membru fără impozitarea corespunzătoare în alt stat membru. Același lucru este valabil pentru entitățile hibride, adică entitățile care sunt considerate persoane juridice de un stat membru și entități transparente de alt stat membru. Această diferență de calificare poate conduce la scutiri duble sau la deduceri duble. Asemenea probleme sunt rezolvate cel mai bine la sursă, prin reducerea apariției de neconcordanțe. În caz contrar, este de dorit îmbunătățirea cooperării administrative pentru depistarea situațiilor în care astfel de neconcordanțe sunt exploatate în mod abuziv. Comisia propune discutarea mai detaliată a acestor aspecte cu statele membre pentru a examina posibilitatea de a găsi soluții coordonate în acest domeniu.

*Cooperarea administrativă* privind mecanismele de fraudă fiscală și cazurile specifice de abuz poate avea o importanță esențială în asigurarea eficienței măsurilor anti-abuz. Mecanismele de fraudă fiscală sunt deseori deosebit de complexe și pot implica operațiuni în mai multe state membre și țări terțe diferite, ceea ce sporește dificultatea depistării și combaterii acestor mecanisme de către statele membre acționând izolat. În plus, măsurile anti-abuz orientate impun administrațiilor fiscale o sarcină dificilă a probei, ceea ce crește și

[17] Punctul 68.

mai mult importanța cooperării între acestea. De asemenea, ar fi util ca statele membre *să facă schimb de cele mai bune practici* dezvoltate la nivel național.

*Tipuri frecvente de norme anti-abuz în legislația fiscală a statelor membre*

*Norme privind societățile străine controlate*. Scopul principal al normelor privind societățile străine controlate (SSC) este împiedicarea evitării taxelor interne de către societăților rezidente prin devierea veniturilor către filiale situate în țări cu un nivel redus de impozitare și – astfel cum a recunoscut CEJ – normele privind SSC sunt, în general, capabile să îndeplinească acest obiectiv. Normele privind SSC, al căror domeniu de aplicare este, în general, definit prin referire la criteriile privind controlul, nivelul efectiv de impozitare, activitatea și tipul de venit al SSC, prevăd, în mod normal, că profiturile unei SSC pot fi atribuite societății mamă aflate pe teritoriul național și pot fi supuse impozitării actuale în care se înscrie aceasta din urmă. În temeiul normelor privind SSC, profiturile unei filiale beneficiază de un tratament fiscal diferit, singurul motiv fiind acela că filiala își are sediul într-un alt stat. Această diferență de tratament constituie discriminare, cu excepția cazului în care există o diferență de situație obiectivă și relevantă care să o justifice. În mod similar, includerea profiturilor unei filiale străine în profiturile impozabile ale societății mamă rezidente constituie un obstacol în calea capacității acesteia din urmă de a se stabili în alte state membre prin intermediul unor filiale.

Cu excepția cazului în care normele privind SSC sunt eliminate în totalitate sau se renunță la aplicarea acestora în cadrul UE/SEE, este, prin urmare, necesar să se asigure orientarea normelor privind SSC numai asupra aranjamentelor pur artificiale. Domeniul lor de aplicare poate fi restrâns printr-o serie de excepții, cum ar fi politica de distribuire acceptabilă, cu excepția activităților (cu adevărat industriale sau comerciale), cotația la bursă etc., însă, înainte de toate, este esențial să li se ofere contribuabililor posibilitatea de a demonstra, sub control jurisdicțional, că tranzacțiile lor au servit unor scopuri comerciale *bona fide*.

Limitele domeniului autorizat de aplicare a normelor de tip SSC nu aduc atingere aplicării normelor de stabilire a prețurilor de transfer, care pot fi folosite la un nivel mai general pentru identificarea aranjamentelor necomerciale de stabilire a prețurilor dintre societăți afiliate. În consecință, normele privind SSC pot continua să îndeplinească un rol util ca un complement al normelor privind reședința societăților și prețurile de transfer în măsura în care acestea oferă un mijloc de combatere a tipurilor mai artificiale de planificare fiscală, și anume devierea profiturilor (de pe hârtie) către societăți controlate care nu sunt stabilite cu adevărat în alte state membre sau în state SEE. Cu toate acestea, statele membre trebuie să se asigure să astfel de măsuri nu sunt aplicate pentru stabilirile cu titlu secundar în alte state membre și în state SEE angajate în activități comerciale autentice și nu depășesc ceea ce este necesar pentru îndeplinirea obiectivului declarat de rezolvare a transferului artificial de profit.

*Norme de capitalizare redusă.* Există numeroase abordări diferite pentru elaborarea normelor de capitalizare redusă care reflectă punctele de vedere și tradițiile juridice distincte ale statelor membre. Cu toate acestea, cadrul general al acestor norme este similar. Finanțarea prin împrumut și prin aport de capital are consecințe fiscale diferite. Finanțarea unei societăți prin aport de capital va conduce în mod normal la o distribuire a profiturilor către acționari sub formă de dividende, însă numai după impozitarea acestor profituri la nivelul filialei. Finanțarea prin împrumut va conduce la plata de dobânzi către creditori (care pot fi și acționarii), însă astfel de plăți reduc, în general, profiturile impozabile ale filialei. De asemenea, dividendele și dobânzile pot avea consecințe fiscale diferite la nivel de reținere. Diferența de tratament între finanțarea prin împrumut și cea prin aport de capital în temeiul

legislației fiscale naționale (și la nivel bilateral), în urma căreia în statul sursă drepturile de impozitare pentru dobânzi sunt, în general, mai reduse decât cele pentru dividende, face finanțarea prin împrumut mult mai atractivă într-un context transfrontalier și, prin urmare, poate conduce la eroziunea bazei de impozitare în statul filialei.

Prin suprimarea normelor de capitalizare redusă sau prin excluderea din domeniul de aplicare a acordurilor cu creditorii rezidenți în alte state membre și în state SEE, s-ar elimina diferența de tratament între filialele rezidente în funcție de sediul societății mamă în UE/SEE. Comisia consideră că statele membre ar trebui, totuși, să își poată proteja bazele de impozitare de eroziunea artificială printr-o finanțare structurată prin împrumut și în cadrul UE/SEE. În urma cauzei *Lankhorst*, unele statele membre au încercat să evite acuzația de discriminare extinzând aplicarea normelor lor de capitalizare redusă pentru a reglementa și relațiile pur naționale. Așa cum s-a arătat mai sus, aceasta nu este o măsură dorită.

În cauza *Thin Cap*, CEJ a recunoscut că măsurile de prevenire a capitalizării reduse nu sunt condamnabile *per se*. Cu toate acestea, aplicarea lor trebuie limitată la aranjamentele pur artificiale. Aceasta se poate realiza prin menținerea condițiilor aranjamentelor de finanțare prin împrumut între societăți afiliate în limitele a ceea ce s-ar fi convenit între părți neafiliate sau prin fundamentarea acestora pe motive comerciale altfel valide. Comisia consideră că principiile prevăzute de CEJ în legătură cu normele de capitalizare redusă se aplică și în cazul normelor privind prețurile de transfer, care sunt esențiale pentru existența continuă a sistemelor naționale individuale de impozitare. Statele membre nu pot gestiona sisteme de impozitare eficiente decât dacă se pot asigura că bazele lor de impozitare nu sunt erodate prin aranjamente necomerciale între societăți asociate.

## 4. APLICAREA NORMELOR ANTI-ABUZ FAȚĂ DE ȚĂRILE TERȚE

Normele privind SSC stabilesc tratamentul fiscal al profiturilor unei societăți străine controlate de o societate rezidentă. Întrucât aceste norme vizează și, prin urmare, afectează numai acționarii rezidenți cu o influență clară asupra unei societăți străine (de obicei o societate mamă într-un grup corporatist), centrul de gravitate al acestora constă în capacitatea societăților (și, după caz, a persoanelor fizice) de a se stabili, sub formă de filiale, în alte țări. În mod similar, normele de capitalizare redusă ale statelor membre sunt îndreptate exclusiv asupra aranjamentelor de finanțare prin împrumut ale grupului, adică se aplică numai în situațiile în care un acționar străin deține o participație substanțială în filiala rezidentă. Astfel, centrul de gravitate al normelor de capitalizare redusă constă, desigur, tot în libertatea de stabilire și, precum în cazul normelor privind SSC, aplicarea lor trebuie, așadar, analizată numai din perspectiva articolului 43 din Tratatul CE[18].

Întrucât dreptul comunitar nu solicită statelor membre să evite discriminarea în ceea ce privește stabilirea cetățenilor lor în afara Comunității sau stabilirea cetățenilor din țări terțe întru-un stat membru[19], aspectele legate de discriminare nu apar în cazul unei societăți controlate sau al unui creditor/acționar rezident într-o țară terță. Prin urmare, statele membre nu trebuie împiedicate să aplice normele privind SSC și normele de capitalizare redusă față de

---

[18] Cauza *Lasertec,* C-492/04, punctul 20.

[19] Astfel cum a observat CEJ în cauza *ICI*: „(…), atunci când decide asupra unui aspect legat de o situație care se află în afara domeniului de aplicare a dreptului comunitar, instanța națională nu este obligată, în temeiul dreptului comunitar, nici să interpreteze legislația în conformitate cu dreptul comunitar, nici să nu aplice această legislație (…)”, punctul 34

țările terțe. Dreptul comunitar nu impune nicio cerință deosebită privind legitimitatea aplicării unei asemenea legislații în cazul tranzacțiilor din afara UE[20].

Cu toate acestea, în cazul în care aplicarea acestor norme nu se limitează la situațiile și tranzacțiile dintre societățile dintr-un grup corporatist (sau părți altfel asociate, unde una are o influență clară asupra celeilalte) și în măsura în care acesta a fost cazul, acestea trebuie să respecte dispozițiile articolului 56 din Tratatul CE și, pentru țările terțe, trebuie aplicate numai aranjamentelor pur artificiale (cu excepția cazurilor în care nu există o convenție adecvată privind schimbul de informații cu țara terță în cauză).

Directivele privind impozitul pe profit se aplică numai societăților constituite în statele membre și obiectivul lor general este acela de a crea *în cadrul Comunității* condiții analoage cu cele de pe o piață internă prin eliminarea obstacolelor fiscale din calea reorganizărilor transfrontaliere și a plății dividendelor, a dobânzilor și a redevențelor. Prin urmare, nu pare să intre în domeniul lor de aplicare, de exemplu, facilitarea aranjamentelor menite să evite reținerea taxelor pentru plățile către entități neeuropene, în cadrul în care o asemenea structurare nu servește niciunui scop comercial. În acest sens, se poate observa că astfel de construcții frauduloase sunt cel mai bine combătute printr-o aplicare, dacă nu uniformă, cel puțin bine coordonată a măsurilor anti-fraudă.

Comisia consideră că, în special în ceea ce privește aplicarea normelor anti-fraudă în cazul mecanismelor internaționale de fraudă fiscală, statele membre, pentru a-și proteja bazele de impozitare, ar trebui să încerce să amelioreze coordonarea măsurilor anti-abuz față de țările terțe. O asemenea coordonare poate consta în mod util într-o cooperare la nivel administrativ (de exemplu, schimbul de informații și de cele mai bune practici). De asemenea, Comisia va încuraja statele membre, după caz, să accentueze cooperarea administrativă cu partenerii lor din afara Uniunii Europene.

## 5. CONCLUZII

CEJ a pronunțat o serie de hotărâri importante în acest domeniu, în care a clarificat limitările utilizării licite a normelor anti-fraudă. Fără îndoială, aceste hotărâri vor avea un impact semnificativ asupra normelor existente care nu au fost formulate având în vedere aceste constrângeri. În special, este clar că normele nu trebuie definite prea larg, ci orientate spre situațiile în care nu există o stabilire autentică sau, la un nivel mai general, spre cele în care nu există un element comercial.

Prin urmare, este necesară o reexaminare generală de către statele membre a normelor anti-fraudă. Comisia este dispusă să sprijine statele membre în realizarea acestor reexaminări. Din punctul de vedere al Comisiei, în timp ce CEJ a stabilit criterii clare care trebuie aplicate unor fapte individuale, rămâne să se exploreze aplicarea în practică a acestor principii la un nivel mai general, dincolo de împrejurările contextelor particulare în care au apărut. Prin urmare, Comisia invită statele membre și alte părți interesate să coopereze împreună cu aceasta pentru a promova o mai bună înțelegere a implicațiilor pentru sistemele de impozitare ale statelor membre. De asemenea, Comisia dorește să exploreze într-un mod mai detaliat domeniul de aplicare a unor soluții coordonate specifice, în strânsă cooperare cu statele membre pentru:

---

[20] Cu toate acestea, aplicarea lor poate fi împiedicată de convenția în vigoare privind dubla impunere.

- elaborarea de definiții comune ale noțiunilor de abuz și aranjamente pur artificiale (pentru a îndruma cu privire la aplicarea acestor concepte în domeniul impozitării directe);

- îmbunătățirea cooperării administrative pentru a depista și combate mai eficient abuzul și mecanismele de fraudă fiscală;

- realizarea unui schimb de cele mai bune practici compatibile cu dreptul european, în special în vederea asigurării proporționalității măsurilor anti-abuz;

- reducerea neconcordanțelor potențiale care conduc la o neimpozitare involuntară și pentru

- asigurarea unei mai bune coordonări a măsurilor anti-abuz față de țările terțe.

Comisia invită Consiliul, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social să își prezinte avizul cu privire la prezenta comunicare.