

RECOMANDĂRI

RECOMANDAREA COMISIEI

din 15 decembrie 2011

privind evitarea dublei impunerii în cazul succesiunilor

(2011/856/UE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 292,

întrucât:

- (1) Majoritatea statelor membre impun taxe în cazul decesului unei persoane, mai precis impozite pe succesiuni și pe bunuri, dar este posibil ca unele state membre să impoziteze succesiunile și bunurile încadrându-le la alte categorii, cum ar fi impozitele pe venituri. Toate impozitele aplicate în cazul decesului unei persoane sunt numite în continuare impozite pe succesiuni.
- (2) Majoritatea statelor membre care aplică impozite pe succesiuni impun, de asemenea, impozite pe donații efectuate între persoane în viață.
- (3) Statele membre pot impozita succesiunile pe baza mai multor factori „de conexiune”. Pot impune impozite în baza unei relații personale, cum ar fi reședința, domiciliul sau naționalitatea persoanei decedate sau reședința, domiciliul sau naționalitatea moștenitorului ori ambele. Este posibil ca unele state membre să aplice mai mulți astfel de factori sau măsuri de combatere a abuzului care presupun o accepțiune mai largă asupra noțiunii de domiciliu sau reședință.
- (4) În plus față de impozitarea pe baza unei relații personale, este posibil ca unele state membre să aplice impozite pe succesiune pentru bunurile aflate în jurisdicția lor. Este posibil ca impozitul să se aplice pe această bază chiar dacă persoana decedată sau moștenitorul nu are nicio legătură personală cu statul în care se află bunurile respective.
- (5) Un număr tot mai mare de cetățeni ai Uniunii se mută în cursul vieții în diferite state ale Uniunii pentru a locui, a studia, a munci sau pentru a se pensiona și achiziționează proprietăți și investesc în bunuri din alte țări decât cea de origine.
- (6) Dacă, în cazul decesului unei persoane, aceste situații au drept urmare succesiuni în străinătate, este posibil ca mai multe state membre să fie îndreptățite să aplice impozite pe succesiuni pentru moștenirile respective.
- (7) Statele membre au puține convenții bilaterale de scutire de la dubla sau multipla impozitare a succesiunilor.
- (8) În legislația sau în practicile administrative adoptate unilateral la nivel național, majoritatea statelor membre prevăd evitarea dublei impunerii în cazul impozitelor pe succesiuni din străinătate.
- (9) Cu toate acestea, sistemele naționale menționate de evitare a dublei impunerii în cazul succesiunilor din străinătate au în general anumite limite. Mai precis, domeniul de aplicare poate fi limitat în ceea ce privește impozitele și persoanele care intră sub incidența lor. Este posibil ca acestea să nu permită creditarea pentru impozitele pe donații plătite anterior pentru aceeași succesiune sau pentru impozite aplicate la nivel local sau regional și nu la nivel național ori pentru toate impozitele aplicate de alte țări la momentul decesului. Este posibil ca acestea să acorde scutirea numai pentru impozite plătite în străinătate pentru un anumit bun din străinătate. Este posibil ca ele să nu acorde scutirea în ceea ce privește taxele din străinătate pentru un bun situat în altă țară decât cea de origine a persoanei decedate sau a moștenitorului. Se poate ca ele să excludă impozitele din străinătate aplicate bunurilor aflate pe teritoriul statului membru care acordă scutirea. Este posibil ca sistemele naționale de aplicare a scutirilor să eșueze și din cauza faptului că nu au în vedere neconcordanțele dintre normele de impozitare din alte state membre, mai ales modul în care bunurile sunt clasificate drept locale sau din străinătate, precum și momentul transferului bunurilor și data scadenței impozitului. În final, este posibil ca scutirea de la plata impozitului să rămână la aprecierea autorității competente și, prin urmare, să nu poată fi garantată.
- (10) Lipsa unor modalități corespunzătoare de evitare a impozitării cumulate în cazul succesiunilor poate duce la niveluri globale de impozitare semnificativ mai mari decât cele aplicabile în situații strict interne din statele membre în cauză.
- (11) Acest fapt îi poate împiedica pe cetățenii UE să se bucure pe deplin de dreptul de a circula liber și de a desfășura activități pe teritoriul UE. El poate, de asemenea, să îngreuneze transferul micilor întreprinderi în cazul decesului proprietarului.

- (12) În timp ce veniturile provenite din impozite pe succesiuni reprezintă o cotă relativ scăzută din veniturile generale din impozite ale statelor membre, iar situațiile transfrontaliere reprezintă mult mai puțin, este posibil ca dubla impunere a succesiunilor să aibă un impact major asupra persoanelor afectate.
- (13) În prezent, problema dublei impunerii în cazul succesiunilor nu este complet soluționată la nivel național sau bilateral ori în temeiul dreptului Uniunii. Pentru a se asigura o funcționare mai eficientă a pieței interne, ar trebui să se încurajeze aplicarea unui sistem mai cuprinzător de acordare a scutirilor de la dubla impunere a succesiunilor în cazurile transfrontaliere.
- (14) Ar trebui să se stabilească o ordine a priorităților în ceea ce privește drepturile de impunere sau, dimpotrivă, acordarea de scutiri în situațiile în care două sau mai multe state membre aplică impozite pentru aceeași succesiune.
- (15) Ca regulă generală și în conformitate cu cele mai utilizate practici la nivel internațional, ar trebui ca statul membru în care se află bunurile imobile și localurile profesionale ale unui sediu permanent să dețină dreptul principal de a aplica impozitul pe succesiune acestor bunuri, în calitate de stat cu cea mai apropiată legătură.
- (16) Deoarece bunul mobil care nu este un local profesional al unui sediu permanent poate să își schimbe cu ușurință locația, legătura sa cu statul membru unde se întâmplă să se afle la momentul decesului este, de obicei, mult mai puțin apropiată decât legăturile personale pe care le pot avea persoana decedată sau moștenitorul cu un alt stat membru. Statul membru pe teritoriul căruia se află un astfel de bun mobil ar trebui, prin urmare, să scutească bunul de la impozitul pe succesiune, în cazul în care acest impozit este aplicat de statul membru cu care persoana decedată și/sau moștenitorul au o legătură personală.
- (17) De cele mai multe ori, moștenirile au fost acumulate în timpul vieții de persoana decedată. Mai mult, este mai probabil ca bunurile care constituie o moștenire să se afle pe teritoriul statului membru cu care persoana decedată are legături personale, decât în statul membru în care moștenitorul are astfel de legături, dacă statele sunt diferite. Atunci când aplică impozite pe succesiuni în temeiul legăturilor personale cu teritoriul propriu, majoritatea statelor membre iau în considerare legăturile persoanei decedate, și nu ale moștenitorului, cu toate că unele state impozitează și sau numai dacă moștenitorul are o legătură personală cu teritoriul lor. Datorită naturii și importanței legăturilor personale ale persoanei decedate, subliniate mai sus, precum și din motive practice, dubla impunere datorată faptului că persoana decedată și moștenitorul au legături personale cu state membre diferite ar trebui să fie evitată de statul membru cu care moștenitorul are o legătură personală.
- (18) Conflictele care se nasc din legăturile personale cu mai multe state membre ar putea fi soluționate pe baza unei

proceduri amiabile, care presupune reguli de departajare pentru a stabili cea mai apropiată legătură personală.

- (19) Deoarece impozitul pe succesiune poate fi aplicat în momente diferite în statele membre în cauză, iar cazurile care includ aspecte transfrontaliere pot necesita mai mult timp pentru soluționare, comparativ cu cazurile interne privind impozitele pe succesiuni, datorită nevoii de a lucra cu mai multe sisteme juridice și/sau fiscale, statele membre ar trebui să permită solicitările de scutire de la plata impozitelor pentru o perioadă de timp rezonabilă.
- (20) Prezenta recomandare promovează drepturile fundamentale, recunoscute în special prin Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, cum ar fi dreptul de proprietate (articolul 17), care garantează în mod expres dreptul de a lăsa moștenire bunurile dobândite în mod legal, libertatea de a desfășura o activitate comercială (articolul 16) și dreptul cetățenilor UE la ședere liberă pe teritoriul UE (articolul 45),

ADOPTĂ PREZENTA RECOMANDARE:

1. Obiect

- 1.1. Prezenta recomandare stabilește modul în care statele membre pot aplica măsuri sau pot îmbunătăți măsurile în vigoare în scopul evitării dublei sau multiple impunerii datorată faptului că două sau mai multe state membre aplică impozite pe succesiuni (denumită în continuare „dublă impunere”).
- 1.2. Prin analogie, prezenta recomandare se referă și la impozitele pe donații, în cazul în care donațiile sunt impozitate în temeiul aceluiași norme sau al unor norme similare cu cele aplicabile în cazul succesiunilor.

2. Definiții

În sensul prezentei recomandări, se aplică următoarele definiții:

- (a) „impozit pe succesiune” reprezintă orice impozit aplicat la nivel național, federal, regional sau local în urma decesului unei persoane, indiferent de denumirea impozitului, de modul de impunere sau de persoana căreia i se aplică, incluzând mai exact impozitul pe masa succesorală, impozitul pe succesiune, impozitul pe transfer, taxa de transfer, taxa de timbru, impozitul pe câștigul de capital și pe venituri;
- (b) „scutire de la plata impozitului” reprezintă o dispoziție din legislația și/sau din instrucțiunile sau orientările administrative generale, în temeiul căreia un stat membru acordă scutirea de la impozitul pe succesiune plătit în alt stat membru prin creditarea impozitului din străinătate cu impozitul datorat în statul membru în cauză, prin scutirea moștenirii sau a unor părți din aceasta de la plata impozitului în statul membru în cauză în urma recunoașterii impozitului plătit în străinătate sau prin neaplicarea în alt mod a impozitului pe succesiune;

(c) „bunuri” reprezintă orice bunuri mobile și/sau imobile și/sau drepturi care fac obiectul impozitului pe succesiune;

(d) „legătura personală” reprezintă legătura unei persoane decedate sau a moștenitorului cu un stat membru, care poate să se bazeze pe domiciliu, reședință, domiciliu permanent, centrul intereselor vitale, reședința obișnuită, naționalitate sau sediu administrativ.

În sensul celor specificate la litera (a), în scopul acordării de credit fiscal, impozitul pe donații plătit anterior pentru același bun este considerat impozit pe succesiune.

Termenii „sediul permanent”, „bun imobil”, „bun mobil”, „rezident”, „domiciliu/domiciliat”, „național/naționalitate”, „reședință obișnuită” și „domiciliu permanent” au înțelesul aplicabil în temeiul legislației interne a statului membru care aplică termenul în cauză.

3. Obiectiv general

Măsurile recomandate au drept scop soluționarea situațiilor de dublă impunere, astfel încât nivelul global al impozitului aplicat unei moșteniri date să nu fie mai mare decât nivelul aplicabil dacă numai statul membru cu cel mai ridicat nivel de impozitare dintre statele membre vizate ar fi avut jurisdicție fiscală asupra tuturor elementelor moștenirii.

4. Prevederea scutirii de la plata impozitului

Atunci când aplică impozite pe succesiuni, statele membre ar trebui să acorde scutirea de la plata impozitului în conformitate cu punctele 4.1-4.4.

4.1. Scutirea de la plata impozitului a bunurilor imobile și a bunurilor mobile ale unui sediu permanent

Atunci când aplică impozite pe succesiuni, un stat membru ar trebui să permită scutirea de la plata impozitului pe succesiune aplicat de un alt stat membru asupra următoarelor bunuri:

(a) bunuri imobile aflate pe teritoriul celui alt stat membru;

(b) bunuri mobile care sunt localuri profesionale ale unui sediu permanent aflat pe teritoriul celui alt stat membru.

4.2. Scutirea de la plata impozitului pentru alte tipuri de bunuri mobile

În ceea ce privește bunurile mobile, altele decât localurile profesionale astfel cum sunt menționate la punctul 4.1 litera (b), un stat membru cu care nici persoana decedată

și nici moștenitorul nu au o legătură personală ar trebui să se abțină să aplice impozitul pe succesiune, cu condiția ca acest impozit să fie aplicat de alt stat membru în temeiul legăturii personale a persoanei decedate și/sau a moștenitorului cu acel stat membru.

4.3. Scutirea de la plata impozitului în cazul în care persoana decedată a avut o legătură personală cu un stat membru diferit de cel cu care moștenitorul are o legătură personală

În conformitate cu punctul 4.1, în cazurile în care mai multe state membre pot aplica impozitul pe succesiune pe baza faptului că persoana decedată a avut legături personale cu un stat membru, iar moștenitorul are legături personale cu alt stat membru, atunci al doilea stat membru ar trebui să acorde scutirea pentru impozitul plătit pentru succesiune în statul membru cu care persoana decedată a avut legături personale.

4.4. Scutirea de la plata impozitului în cazurile legăturilor personale multiple ale unei singure persoane

În cazul în care, pe baza dispozițiilor unor state membre diferite, se consideră că o persoană are o legătură personală cu mai multe state membre care aplică impozitul, atunci autoritățile competente din statele membre în cauză ar trebui să stabilească de comun acord, în conformitate cu procedura prevăzută la punctul 6 sau în alt mod, statul membru care ar trebui să acorde scutirea de la plata impozitului dacă impozitul pe succesiune este aplicat de un stat cu care persoana are o legătură personală mai apropiată.

4.4.1. Legătura personală mai apropiată a unei persoane poate fi stabilită după cum urmează:

(a) se poate considera că persoana are o legătură personală mai apropiată cu statul membru în care are un domiciliu stabil la care are acces;

(b) dacă statul membru menționat la litera (a) nu impozitează sau dacă persoana are un domiciliu stabil la care are acces în mai multe state membre, se poate considera că persoana în cauză are o legătură mai apropiată cu statul membru în care are relații personale și economice mai apropiate (centrul intereselor vitale);

(c) dacă statul membru menționat la litera (b) nu impozitează sau dacă nu se poate stabili statul membru în care persoana respectivă are centrul intereselor vitale sau dacă persoana nu are un domiciliu permanent la care are acces în niciun stat membru, se poate considera că are o legătură personală mai apropiată cu statul membru în care are reședința obișnuită;

(d) dacă statul membru menționat la litera (c) nu impozitează sau dacă persoana are reședința obișnuită în mai multe state membre sau în niciunul din statele membre, se poate considera că persoana are o legătură personală mai apropiată cu statul membru al cărui cetățean este.

4.4.2. În cazul unei alte persoane, care nu este persoană fizică, cum ar fi o organizație de caritate, legătura sa personală mai apropiată se poate considera cu statul membru pe teritoriul căruia este situat sediul administrativ.

5. Momentul aplicării scutirii de la plata impozitului

Statele membre ar trebui să permită scutirea de la plata impozitului pentru o perioadă rezonabilă, de exemplu zece ani de la termenul de scadență a impozitelor pe succesiuni aplicate de acestea.

6. Procedura amiabilă

În cazul în care este necesar pentru îndeplinirea obiectivului general prevăzut la punctul 3, statele membre ar trebui să aplice o procedură amiabilă pentru a soluționa orice conflicte privind dubla impunere, inclusiv cu privire la definiții contradictorii ale bunurilor mobile și imobile sau ale amplasamentului bunurilor sau cu privire la stabilirea statului membru care ar trebui să acorde scutirea într-un caz dat.

7. Acțiuni de follow-up

7.1. Statele membre ar trebui să continue să identifice modalități posibile de îmbunătățire a cooperării dintre autoritățile fiscale, inclusiv la nivel local și regional, în scopul sprijinirii contribuabililor care fac obiectul dublei impuneri.

7.2. De asemenea, statele membre ar trebui să adopte o poziție coordonată în cadrul discuțiilor cu privire la impozitele pe succesiuni desfășurate la nivelul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE).

7.3. Comisia va monitoriza aplicarea recomandării în statele membre și, la trei ani după adoptarea recomandării, va publica un raport privind stadiul curent al scutirii transfrontaliere de la plata impozitelor pe succesiuni pe teritoriul Uniunii.

8. Destinatari

Prezenta recomandare se adresează statelor membre.

Adoptată la Bruxelles, 15 decembrie 2011.

Pentru Comisie
Algirdas ŠEMETA
Membru al Comisiei