

RECOMANDAREA COMISIEI
din 6 decembrie 2012
privind planificarea fiscală agresivă
(2012/772/UE)

COMISIA EUROPEANĂ,

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

întrucât:

- (1) Țările din întreaga lume au considerat dintotdeauna planificarea fiscală drept o practică legitimă. Cu timpul, însă, structurile de planificare fiscală au devenit din ce în ce mai sofisticate. Ele se întind pe mai multe jurisdicții și se traduc în practică prin transferul profiturilor impozabile către state cu regimuri fiscale favorabile. O caracteristică principală a practicilor în cauză este că ele reduc obligațiile fiscale prin mijloace cât se poate de legale care vin totuși în contradicție cu spiritul legii.
- (2) Planificarea fiscală agresivă constă în a profita de detaliile tehnice ale unui sistem fiscal sau de neconcordanțele dintre două sau mai multe sisteme fiscale în scopul reducerii obligațiilor fiscale. Planificarea fiscală agresivă poate lua o multitudine de forme. Printre consecințele sale se numără deducerile duble (de exemplu, aceeași pierdere se deduce atât în statul sursă, cât și în statul de reședință) și dubla neimpozitare (de exemplu, venituri care nu sunt impozitate în statul sursă sunt scutite de impozit și în statul de reședință).
- (3) Statelor membre le este greu să își protejeze bazele de impozitare naționale împotriva eroziunii cauzate de planificarea fiscală agresivă, chiar dacă fac eforturi considerabile. Dispozițiile naționale în acest domeniu nu prezintă întotdeauna o eficacitate deplină, în special datorită dimensiunii transfrontaliere a multor structuri de planificare fiscală și datorită mobilității crescute a capitalurilor și a persoanelor.
- (4) Pentru a putea realiza o mai bună funcționare a pieței interne, este necesar ca toate statele membre să fie încurajate să adopte aceeași abordare generală față de planificarea fiscală agresivă, ceea ce ar contribui la diminuarea denaturărilor existente.
- (5) În acest scop, este necesar să se remedieze cazurile în care un contribuabil obține avantaje fiscale printr-o gestionare a afacerilor sale fiscale în așa fel încât venitul nu îi este impozitat de niciuna dintre jurisdicțiile fiscale implicate (dubla neimpozitare). Persistența unor astfel de situații poate duce la fluxuri de capital și

mișcări ale contribuabililor artificiale în cadrul pieței interne, prejudiciindu-i astfel buna funcționare și erodând bazele fiscale ale statelor membre.

- (6) În 2012, Comisia a organizat o consultare publică referitoare la dubla neimpozitare în cadrul pieței interne. Deoarece nu este posibil să se găsească o soluție unică la toate aspectele urmărite în consultarea respectivă, este oportun să se abordeze, ca prim pas, chestiunea legată de anumite structuri de planificare fiscală frecvent utilizate care profită de neconcordanțele dintre două sau mai multe sisteme fiscale și conduc adesea la dubla neimpozitare.
- (7) Statele se angajează adesea, în convențiile lor privind evitarea dublei impunerii, să nu impoziteze anumite elemente de venit. Prevăzând un astfel de tratament, este posibil ca ele să nu țină cont de posibilitatea ca aceste elemente de venit să fie supuse sau nu impozitării în cealaltă parte la convenția în cauză, neținând, prin urmare, cont de riscul unei duble neimpozitări. Acest risc poate apărea și dacă statele membre aplică scutiri unilaterale elementelor de venit obținut în străinătate, indiferent dacă acestea sunt sau nu supuse impozitării în statul sursă. Este important ca ambele situații să fie abordate în prezenta recomandare.
- (8) Deoarece structurile de planificare fiscală sunt din ce în ce mai elaborate, iar legislatorii naționali au foarte frecvent un timp de reacție insuficient, măsurile specifice de combatere a abuzurilor se dovedesc a fi de multe ori inadecvate pentru a face față cu succes noilor structuri de planificare fiscală agresivă. Astfel de structuri pot fi dăunătoare veniturilor fiscale naționale și funcționării pieței interne. Prin urmare, este oportun să se recomande statelor membre adoptarea unei reguli generale comune antiabuz, care ar trebui, de asemenea, să evite complexitatea mai multor reguli diferite. În acest context, este nevoie să se țină seama de limitele impuse de legislația Uniunii în ceea ce privește regulile antiabuz.
- (9) Pentru a păstra funcționarea autonomă a actelor existente ale Uniunii în domeniul vizat, prezenta recomandare nu acoperă domeniul de aplicare al Directivei 2009/133/CE a Consiliului ⁽¹⁾, al Directivei 2011/96/UE a Consiliului ⁽²⁾ și al Directivei 2003/49/CE a Consiliului ⁽³⁾. Comisia analizează în prezent posibilitatea unei revizuirii a acestor directive cu scopul de a pune în aplicare principiile care stau la baza prezentei recomandări,

⁽¹⁾ JO L 310, 25.11.2009, p. 34.

⁽²⁾ JO L 345, 29.12.2011, p. 8.

⁽³⁾ JO L 157, 26.6.2003, p. 49.

ADOPTĂ PREZENTA RECOMANDARE:

1. Obiect și domeniu de aplicare

Prezenta recomandare vizează problema planificării fiscale agresive în domeniul impozitării directe.

Aceasta nu acoperă domeniul de aplicare al actelor Uniunii a căror funcționare ar putea fi afectată de dispozițiile sale.

2. Definiții

În sensul prezentei recomandări, se aplică următoarele definiții:

(a) „impozit” înseamnă impozitul pe venit, impozitul pe profit și, după caz, impozitul pe câștigurile din capital, precum și impozitul reținut la sursă care are caracteristici echivalente cu oricare dintre aceste impozite;

(b) „venit” înseamnă toate elementele care sunt definite ca atare în temeiul legislației naționale a statului membru care aplică termenul și, după caz, elementele definite drept câștiguri din capital.

3. Limitarea aplicării normelor menite să evite dubla impunere

3.1. În cazul în care statele membre, în cadrul convențiilor privind evitarea dublei impunerii pe care le-au încheiat între ele sau cu țări terțe, s-au angajat să nu impoziteze un anumit element de venit, ele ar trebui să se asigure că un astfel de angajament nu se aplică decât dacă elementul este supus impozitării în cealaltă parte la convenția în cauză.

3.2. Pentru ca punctul 3.1 să producă efecte, statele membre sunt încurajate să includă o clauză corespunzătoare în convențiile lor privind evitarea dublei impunerii. O astfel de clauză ar putea fi formulată astfel:

„În cazul în care prezenta convenție prevede că un element de venit se impozitează numai în unul dintre statele contractante sau că acesta poate fi impozitat în unul dintre statele contractante, celălalt stat contractant este exclus de la impozitarea respectivului element numai în cazul în care aceasta se impozitează în primul stat contractant.”

În cazul convențiilor multilaterale, trimiterea la „celălalt stat contractant” ar trebui să se înlocuiască cu o trimitere la „celelalte state contractante”.

3.3. În cazul în care, în scopul de a evita dubla impunere prin norme naționale unilaterale, statele membre prevăd o scutire de impozit pentru un anumit element de venit obținut într-o altă jurisdicție, în care acest element nu este supus impozitării, statele membre sunt încurajate să se asigure că elementul este impozitat.

3.4. În sensul punctelor 3.1, 3.2 și 3.3, un element de venit ar trebui să fie considerat ca fiind supus impozitării atunci când el este tratat drept impozabil de jurisdicția în cauză, nu este scutit de impozit și nici nu beneficiază de un credit fiscal integral sau de o impozitare zero.

4. Regula generală antiabuz

4.1. Pentru a contracara practicile de planificare fiscală agresivă care nu intră în domeniul de aplicare al normelor lor specifice antifraudă, statele membre ar trebui să adopte o regulă generală antiabuz, adaptată situațiilor naționale și transfrontaliere limitate la Uniune și situațiilor care implică țări terțe.

4.2. Pentru ca punctul 4.1 să producă efecte, statele membre sunt încurajate să introducă următoarea clauză în legislația națională:

„Nu se iau în considerare acordurile artificiale sau seriile de acorduri artificiale care au fost introduse în scopul esențial de a evita impozitarea și care conduc la un avantaj fiscal. În scopuri fiscale, autoritățile naționale trebuie să trateze aceste acorduri în funcție de natura lor economică.”

4.3. În sensul punctului 4.2, acord înseamnă orice tip de tranzacție, schemă/regim, acțiune, operațiune, convenție, subvenție, înțelegere, promisiune, angajament sau eveniment. Un acord poate cuprinde mai multe etape sau părți.

4.4. În sensul punctului 4.2, un acord sau o serie de acorduri este artificială dacă nu are conținut comercial. Pentru a determina dacă acordul sau seria de acorduri este artificială, autoritățile naționale sunt invitate să analizeze dacă acestora li se aplică una sau mai multe dintre următoarele situații:

(a) caracterizarea juridică a diferitelor etape în care constă acordul este incompatibilă cu conținutul juridic al acordului ca întreg;

(b) acordul sau seria de acorduri se derulează într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile;

(c) acordul sau seria de acorduri include elemente care au efectul de a se compensa sau de a se anula reciproc;

(d) tranzacțiile încheiate sunt circulare ca natură;

(e) acordul sau seria de acorduri conduce la obținerea de avantaje fiscale semnificative, dar acest lucru nu se reflectă în riscurile comerciale asumate de contribuabil sau în fluxurile sale de numerar;

(f) profitul preconizat înainte de impozitare este nesemnificativ în comparație cu valoarea avantajelor fiscale scontate.

4.5. În sensul punctului 4.2, scopul unui acord sau al unei serii de acorduri constă în evitarea impozitării în cazul în care, indiferent de orice intenții subiective ale contribuabilului, el eludează obiectul, spiritul și scopul dispozițiilor fiscale care s-ar aplica în mod normal.

4.6. În sensul punctului 4.2, un anumit scop este considerat a fi esențial în cazul în care orice alt scop care este sau ar putea fi atribuit acordului sau seriei de acorduri pare cel mult neglijabil, având în vedere toate circumstanțele cazului.

4.7. Pentru a determina dacă un acord sau o serie de acorduri a condus la un avantaj fiscal, astfel cum se menționează la punctul 4.2, autoritățile naționale sunt invitate să compare valoarea impozitului datorat de un contribuabil, având în vedere acest(e) acord(uri), cu valoarea pe care același contribuabil ar datora-o în aceleași circumstanțe în absența acordului/acordurilor. În acest context, este util să se analizeze dacă apare una sau mai multe dintre următoarele situații:

(a) o sumă nu este inclusă în baza de impozitare;

(b) contribuabilul beneficiază de o deducere;

(c) s-a înregistrat o pierdere fiscală;

(d) nu este datorat niciun impozit reținut la sursă;

(e) impozitul plătit în străinătate este compensat.

5. Acțiuni subsecvente

Statele membre ar trebui să informeze Comisia cu privire la măsurile luate în conformitate cu prezenta recomandare, precum și cu privire la orice modificări aduse acestor măsuri.

Comisia va publica un raport privind punerea în aplicare a prezentei recomandări în termen de trei ani de la data adoptării sale.

6. Destinatari

Prezenta recomandare se adresează statelor membre.

Adoptată la Bruxelles, 6 decembrie 2012.

Pentru Comisie
Algirdas ŠEMETA
Membru al Comisiei