

## I

(Acte legislative)

## DIRECTIVE

## DIRECTIVA (UE) 2017/952 A CONSILIULUI

din 29 mai 2017

**de modificare a Directivei (UE) 2016/1164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe**

CONSILIUL UNIUNII EUROPENE,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 115,

având în vedere propunerea Comisiei Europene,

după transmiterea proiectului de act legislativ către parlamentele naționale,

având în vedere avizul Parlamentului European <sup>(1)</sup>,

având în vedere avizul Comitetului Economic și Social European <sup>(2)</sup>,

hotărând în conformitate cu o procedură legislativă specială,

întrucât:

- (1) Este esențial să se restabilească încrederea în echitatea sistemelor fiscale și să se permită guvernelor să își exercite în mod efectiv suveranitatea fiscală. Prin urmare, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a publicat recomandări de măsuri concrete în contextul inițiativei împotriva erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (BEPS).
- (2) Rapoartele finale privind cele 15 acțiuni ale OCDE împotriva BEPS au fost publicate la 5 octombrie 2015. Acest rezultat a fost salutat de Consiliu în concluziile sale din 8 decembrie 2015. Concluziile Consiliului au subliniat necesitatea de a identifica soluții comune, dar flexibile, la nivelul Uniunii, în concordanță cu concluziile OCDE privind BEPS.
- (3) Ca răspuns la necesitatea unei impozitări mai echitabile și în special pentru a da curs concluziilor OCDE privind BEPS, la 28 ianuarie 2016, Comisia a prezentat Pachetul de măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale. Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului <sup>(3)</sup> privind normele împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale a fost adoptată în cadrul respectivului pachet.
- (4) Directiva (UE) 2016/1164 prevede un cadru aplicabil tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride.
- (5) Este necesar să se stabilească norme care să neutralizeze tratamentele neuniforme ale elementelor hibride într-un mod cât mai cuprinzător posibil. Având în vedere faptul că Directiva (UE) 2016/1164 vizează numai schemele

<sup>(1)</sup> Avizul din 27 aprilie 2017 (nepublicat încă în Jurnalul Oficial).

<sup>(2)</sup> Avizul din 14 decembrie 2016 (nepublicat încă în Jurnalul Oficial).

<sup>(3)</sup> Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO L 193, 19.7.2016, p. 1).

bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care apar în interacțiunea dintre sistemele statelor membre de impozitare a societăților, Consiliul Ecofin a publicat o declarație la data de 12 iulie 2016 prin care solicită Comisiei să prezinte, până în octombrie 2016, o propunere privind tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe, cu scopul de a prevedea norme conforme cu normele recomandate de OCDE în raportul său privind neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride, acțiunea 2 – raport final 2015 („raportul OCDE privind BEPS referitor la acțiunea 2”), și nu mai puțin eficiente decât acestea, în vederea ajungerii la un acord până la sfârșitul anului 2016.

- (6) Directiva (UE) 2016/1164 recunoaște, între altele, că este esențial să se continue lucrările cu privire la alte tratamente neuniforme ale elementelor hibride, cum sunt cele legate de sediile permanente. În acest sens, este fundamental ca tratamentele neuniforme ale sediilor permanente hibride să fie la rândul lor abordate de respectiva directivă.
- (7) Pentru a asigura un cadru care să fie coerent cu raportul OCDE privind BEPS referitor la acțiunea 2 și care să nu fie mai puțin eficace decât acesta, este esențial ca Directiva (UE) 2016/1164 să includă și norme privind transferurile hibride și tratamentele neuniforme importate și să abordeze toate cazurile de dublă deducere, pentru a nu permite contribuabililor să exploateze lacunele rămase.
- (8) Directiva (UE) 2016/1164 include norme privind tratamentele neuniforme ale elementelor hibride între statele membre și ar trebui, prin urmare, să includă și norme privind tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care implică țări terțe, în cadrul cărora cel puțin una dintre părțile implicate este o societate impozabilă sau, în cazul elementelor hibride inversate, o entitate stabilită într-un anumit stat membru, precum și norme privind tratamentele neuniforme importate. Prin urmare, normele privind tratamentele neuniforme ale elementelor hibride și tratamentele neuniforme ale rezidenței fiscale ar trebui să se aplice tuturor contribuabililor care sunt supuși impozitului pe profit într-un stat membru, inclusiv sediilor permanente sau elementelor tratate drept sedii permanente ale entităților rezidente în țări terțe. Normele privind tratamentele neuniforme ale elementelor hibride inversate ar trebui să se aplice tuturor entităților considerate transparente în scopuri fiscale de către un stat membru.
- (9) Normele privind tratamentele neuniforme ale elementelor hibride ar trebui să abordeze situațiile de tratament neuniform care derivă din duble deduceri, din conflictul privind calificarea instrumentelor financiare, a plăților sau a entităților sau din alocarea plăților. Deoarece tratamentele neuniforme ale elementelor hibride ar putea avea drept rezultat o dublă deducere sau o deducere fără includere, este necesar să se stabilească norme conform cărora statul membru implicat fie să refuze deducerea unei plăți sau a unor cheltuieli sau pierderi, fie să impună contribuabilului să includă plata în veniturile sale impozabile, după caz. Aceste norme însă se aplică numai plăților deductibile și nu ar trebui să afecteze caracteristicile generale ale unui sistem fiscal, indiferent dacă acesta este un sistem clasic sau unul de imputare.
- (10) Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride în ceea ce privește sediile permanente apar atunci când diferențele în ceea ce privește normele din jurisdicția sediului permanent și de rezidență privind alocarea veniturilor și a cheltuielilor între părți diferite ale aceleiași entități conduc la un tratament neuniform al rezultatelor fiscale și includ acele cazuri în care un tratament neuniform este cauzat de faptul că un sediu permanent este ignorat în temeiul legislației sucursalei. Aceste tratamente neuniforme pot avea drept rezultat o dublă deducere sau o deducere fără includere și, prin urmare, ar trebui eliminate. În cazul sediilor permanente ignorate, statul membru în care contribuabilul este rezident ar trebui să includă veniturile care altfel ar fi atribuite sediului permanent.
- (11) Orice ajustare care trebuie efectuată în temeiul prezentei directive nu ar trebui, în principiu, să afecteze alocarea drepturilor de impozitare între jurisdicții stabilite în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri.
- (12) Pentru a garanta proporționalitatea, este necesar să se abordeze numai cazurile în care există un risc substanțial de evitare a obligațiilor fiscale prin utilizarea tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride. Prin urmare, este necesar să fie acoperite tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care apar între sediul social și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități, schemele bazate pe tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care apar între contribuabil și întreprinderile sale asociate sau între întreprinderile asociate, precum și tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care rezultă dintr-un acord structurat care implică un contribuabil.
- (13) Tratamentele neuniforme care rezultă în mod special din natura hibridă a entităților ar trebui să fie vizate numai în cazul în care una dintre întreprinderile asociate deține, cel puțin, controlul efectiv asupra celorlalte întreprinderi asociate. În consecință, în aceste cazuri, ar trebui să se solicite ca o întreprindere asociată să fie deținută de contribuabil sau de o altă întreprindere asociată, sau să le dețină, printr-o participare sub formă de drepturi de vot, drepturi de proprietate asupra capitalului sau de drepturi la repartizarea profitului de 50 % sau mai mult. Proprietatea sau drepturile persoanelor care acționează solidar ar trebui agregate în scopul aplicării acestei cerințe.

- (14) Pentru a asigura o definiție suficient de cuprinzătoare a „întreprinderilor asociate” în scopul normelor privind tratamentul neuniform al elementelor hibride, această definiție ar trebui, de asemenea, să cuprindă o entitate care face parte din același grup consolidat în scopuri contabile, o întreprindere în care contribuabilul are o influență semnificativă asupra conducerii și invers, o întreprindere care are o influență semnificativă asupra conducerii contribuabilului.
- (15) Este necesar să se remedieze patru categorii de tratamente neuniforme ale elementelor hibride: în primul rând, tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care rezultă din plățile efectuate în temeiul unui instrument financiar; în al doilea rând, tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care sunt consecința diferențelor de alocare a plăților efectuate către o entitate hibridă sau sediu permanent, inclusiv ca urmare a plăților către un sediu permanent ignorat; în al treilea rând, tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care rezultă din plățile efectuate de o entitate hibridă către proprietarul ei sau plățile preconizate între sediul social și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente; în ultimul rând, cazurile de dublă deducere apărute în urma plăților efectuate de o entitate hibridă sau de un sediu permanent.
- (16) În ceea ce privește plățile efectuate în temeiul unui instrument financiar, ar putea să apară un tratament neuniform al elementelor hibride atunci când deducerea fără includere poate fi pusă pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului sau a plăților efectuate în temeiul acestuia. În cazul în care caracterul plății o califică pentru evitarea dublei impunerii în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății, de exemplu o scutire de impozit, o reducere a ratei de impozitare sau orice creditare sau rambursare a impozitului, atunci plata ar trebui să fie tratată ca dând naștere unui tratament neuniform al elementelor hibride, în limita sumei subimpozitate rezultate. Cu toate acestea, o plată efectuată în temeiul unui instrument financiar nu ar trebui să fie tratată ca dând naștere unui tratament neuniform al elementelor hibride în cazul în care avantajele fiscale acordate în jurisdicția beneficiarului plății se datorează exclusiv statutului fiscal al beneficiarului plății sau faptului că instrumentul este deținut în condițiile unui regim special.
- (17) Pentru a evita rezultate nedorite în interacțiunea dintre norma privind instrumentele financiare hibride și cerințele de capacitate de absorbție a pierderilor impuse băncilor și fără a aduce atingere normelor privind ajutoarele de stat, statele membre ar trebui să aibă posibilitatea de a exclude din domeniul de aplicare al prezentei directive instrumentele din cadrul grupului care au fost emise cu unicul scop de a îndeplini cerințele capacitate de absorbție a pierderilor impuse emitentului, și nu cu scopul de a evita plata impozitelor.
- (18) Cu privire la plățile efectuate către o entitate hibridă sau un sediu permanent, ar putea să apară un tratament neuniform al elementelor hibride în cazul în care deducerea fără includere este rezultatul unor diferențe de la nivelul normelor care reglementează alocarea plății respective între entitatea hibridă și proprietarul acesteia în cazul unei plăți efectuate către o entitate hibridă, între sediul social și sediul permanent, sau între două sau mai multe sedii permanente în cazul unei plăți efectuate către un sediu permanent. Definiția tratamentului neuniform al elementelor hibride nu ar trebui să se aplice decât în cazul în care tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe de la nivelul normelor care reglementează alocarea plăților în temeiul legislațiilor celor două jurisdicții, iar o plată nu ar trebui să conducă la un tratament neuniform al elementelor hibride care oricum ar fi apărut, din cauza scutirilor fiscale acordate beneficiarului plății în temeiul legislației din orice jurisdicție a beneficiarului plății.
- (19) Definiția tratamentului neuniform al elementelor hibride ar trebui, de asemenea, să includă deducerile fără includere care sunt rezultatul plăților efectuate către un sediu permanent ignorat. Un sediu permanent ignorat este orice entitate care este tratată ca dând naștere unui sediu permanent în temeiul legislației din jurisdicția în care se află sediul social, dar care nu este tratată ca un sediu permanent în temeiul legislației din cealaltă jurisdicție. Cu toate acestea, regula tratamentului neuniform al elementelor hibride nu ar trebui să se aplice în cazul în care tratamentul neuniform ar fi apărut oricum, din cauza scutirilor fiscale acordate beneficiarului plății în temeiul legislației din orice jurisdicție a beneficiarului plății.
- (20) În ceea ce privește plățile efectuate de o entitate hibridă către proprietarul său sau plățile preconizate efectuate între sediul social și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente, ar putea să apară un tratament neuniform al elementelor hibride în cazul în care deducerea fără includere este rezultatul nerecunoașterii plății sau plății preconizate în jurisdicția beneficiarului plății. În acest caz, în cazul în care tratamentul neuniform este o consecință a nealocării plății sau a plății preconizate, jurisdicția beneficiarului plății este jurisdicția în care plata sau plata preconizată este tratată ca fiind primită în temeiul legislației din jurisdicția plătitorului. La fel ca în cazul altor tratamente neuniforme ale entităților hibride și ale sucursalelor hibride care conferă dreptul de deducere fără includere, nu ar trebui să apară un tratament neuniform în cazul în care beneficiarul plății este scutit de impozit în temeiul legislației din jurisdicția sa. Cu toate acestea, în ceea ce privește această categorie de tratamente neuniforme ale elementelor hibride, ar apărea un tratament neuniform numai în

măsura în care jurisdicția plătitorului permite deducerea în ceea ce privește plata sau plata preconizată, care urmează să fie compensată cu o sumă care nu reprezintă venituri cu dublă includere. În cazul în care jurisdicția plătitorului permite ca deducerea să fie reportată pentru o perioadă fiscală ulterioară, cerința de a se realiza o eventuală ajustare în temeiul prezentei directive ar putea fi amânată până în momentul în care deducerea este efectiv compensată cu venituri care nu sunt cu dublă includere, din jurisdicția plătitorului.

- (21) Definiția tratamentului neuniform al elementelor hibride ar trebui, de asemenea, să includă cazurile de dublă deducere, indiferent dacă acestea apar ca urmare a plăților, a cheltuielilor care nu sunt tratate ca plăți în temeiul legislației naționale sau ca urmare a amortizării sau deprecierei pierderilor. Cu toate acestea, la fel ca în cazul plăților preconizate și al plăților efectuate de o entitate hibridă care sunt ignorate de către beneficiarul plății, un tratament neuniform al elementelor hibride nu ar trebui să apară decât în măsura în care jurisdicția plătitorului permite ca deducerea să fie compensată cu o sumă care nu reprezintă venituri cu dublă includere. Aceasta înseamnă că, în cazul în care jurisdicția plătitorului permite ca deducerea să fie reportată într-o perioadă fiscală ulterioară, cerința de a se realiza o ajustare în temeiul prezentei directive ar putea fi amânată până în momentul în care deducerea este efectiv compensată cu venituri nesupuse dublei includeri în jurisdicția plătitorului.
- (22) Diferențele în ceea ce privește impozitele rezultate care pot fi puse exclusiv pe seama diferențelor în ceea ce privește valoarea atribuită unei plăți, inclusiv prin aplicarea de prețuri de transfer, nu ar trebui să intre în domeniul de aplicare al unui tratament neuniform al elementelor hibride. În plus, întrucât jurisdicțiile utilizează perioade fiscale diferite și au norme diferite de recunoaștere a momentului în care elementele de venituri sau cheltuieli au fost obținute sau efectuate, respectivele diferențe temporale nu ar trebui, în general, să fie tratate ca dând naștere unor tratamente neuniforme în rezultatele fiscale. Cu toate acestea, o plată deductibilă în temeiul unui instrument financiar în legătură cu care nu se poate preconiza în mod rezonabil că va fi inclusă în venituri într-o perioadă de timp rezonabilă ar trebui tratată ca dând naștere unui tratament neuniform al elementelor hibride în cazul în care respectiva deducere fără includere poate fi pusă pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului financiar sau a plăților efectuate în temeiul acestuia. Ar trebui să se înțeleagă faptul că ar putea apărea un tratament neuniform în cazul în care o plată efectuată în temeiul unui instrument financiar nu este inclusă în venit într-o perioadă de timp rezonabilă. O astfel de plată ar trebui să fie tratată ca fiind inclusă în venit într-o perioadă de timp rezonabilă, în cazul în care a fost inclusă de beneficiarul plății într-o perioadă de 12 luni de la sfârșitul perioadei fiscale a beneficiarului plății, sau astfel cum este determinată în temeiul principiului concurenței depline. Statele membre ar putea solicita ca o plată să fie inclusă într-o perioadă de timp fixă, pentru a evita situațiile care conduc la un tratament neuniform și pentru a garanta controlul fiscal.
- (23) Transferurile hibride ar putea avea drept rezultat o diferență de tratament fiscal în cazul în care, ca urmare a unui acord de a transfera un instrument financiar, randamentul aferent instrumentului respectiv ar fi considerat ca fiind obținut de mai mult de una dintre părțile la acord. În aceste cazuri, plata efectuată în cadrul transferului hibrid ar putea conduce la o deducere pentru plătitor, fiind totodată tratată de către beneficiarul plății drept randament aferent instrumentului suport. Această diferență de tratament fiscal ar putea conduce la o deducere fără includere sau la generarea unui excedent de credit fiscal pentru impozitul reținut la sursă asupra instrumentului suport. Astfel de tratamente neuniforme ar trebui, așadar, să fie eliminate. În cazul unei deduceri fără includere ar trebui să se aplice aceleași norme ca în cazul neutralizării unor tratamente neuniforme rezultate din plățile efectuate în temeiul unui instrument financiar hibrid. În cazul unor transferuri hibride care au fost structurate pentru a produce excedente de credite fiscale, statul membru vizat ar trebui să împiedice plătitorul să utilizeze excedentul de credit pentru a obține un avantaj fiscal, inclusiv prin aplicarea unei norme generale anti-abuz în conformitate cu articolul 6 din Directiva (UE) 2016/1164.
- (24) Este necesar să se prevadă o normă care să permită statelor membre să abordeze discrepanțele din transpunerea și punerea în aplicare a prezentei directive care conduc la un tratament neuniform al elementelor hibride, în ciuda faptului că statele membre acționează în conformitate cu prezenta directivă. În cazul în care apare o astfel de situație, iar norma principală prevăzută în prezenta directivă nu se aplică, ar trebui să se aplice o normă secundară. Cu toate acestea, aplicarea normelor primare și secundare se aplică numai tratamentul neuniform al elementelor hibride, astfel cum este definit de prezenta directivă și nu ar trebui să aducă atingere caracteristicilor generale ale sistemului fiscal al unui stat membru.
- (25) Tratamentele neuniforme importate deplasează efectul unui tratament neuniform al elementelor hibride între părți situate în țări terțe către jurisdicția unui stat membru prin utilizarea unui instrument nehibrid, subminând astfel eficacitatea normelor care neutralizează tratamentele neuniforme ale elementelor hibride. O plată deductibilă într-un stat membru poate fi folosită pentru a finanța cheltuieli care implică un tratament neuniform al elementelor hibride. Pentru a contracara astfel de tratamente neuniforme importate, este necesară includerea unor norme care să nu permită deducerea unei plăți dacă veniturile corespunzătoare generate de plata respectivă sunt compensate, în mod direct sau indirect, cu o deducere care apare în cadrul unui tratament neuniform al elementelor hibride care are drept rezultat o dublă deducere sau o deducere fără includere între țări terțe.

- (26) Un tratament neuniform al entităților cu dublă rezidență ar putea avea drept rezultat o dublă deducere dacă o plată efectuată de un contribuabil cu rezidență dublă este dedusă în conformitate cu legislațiile din ambele jurisdicții în care contribuabilul este rezident. Având în vedere că ar putea avea drept rezultat deduceri duble, tratamentele neuniforme ale entităților cu dublă rezidență ar trebui să facă obiectul prezentei directive. Un stat membru ar trebui să refuze deducerea duplicată care ar putea apărea în legătură cu o societate cu dublă rezidență în măsura în care plata respectivă este compensată cu o sumă care nu este tratată ca venit în temeiul legislației celeilalte jurisdicții.
- (27) Obiectivul prezentei directive este de a îmbunătăți reziliența pieței interne în ansamblul său la tratamentele neuniforme ale elementelor hibride. Acest obiectiv nu poate fi realizat în mod satisfăcător de statele membre prin acțiuni individuale, dat fiind că sistemele naționale de impozitare a societăților sunt disparate și acțiunile independente ale statelor membre nu ar face decât să reproducă fragmentarea actuală a pieței interne în domeniul impozitării directe. Astfel, lipsa de eficacitate și denaturările apărute în interacțiunea dintre măsuri naționale diferite ar persista. Ar apărea astfel o lipsă de coordonare. Având în vedere caracterul transfrontalier al tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride și nevoia de a adopta soluții care să funcționeze pentru piața internă în ansamblu, acest obiectiv poate fi realizat mai bine la nivelul Uniunii. Uniunea poate să adopte măsuri în conformitate cu principiul subsidiarității definit la articolul 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană. În conformitate cu principiul proporționalității definit în același articol, prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului menționat. Prin stabilirea nivelului necesar de protecție pentru piața internă, prezenta directivă are ca unic scop obținerea gradului esențial de coordonare în cadrul Uniunii, necesar pentru realizarea obiectivului său.
- (28) În punerea în aplicare a prezentei directive, statele membre ar trebui să utilizeze explicațiile și exemplele aplicabile din raportul OCDE privind BEPS referitor la acțiunea 2 drept sursă de ilustrare sau interpretare, în măsura în care sunt consecvente cu dispozițiile prezentei directive și cu dreptul Uniunii.
- (29) Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride enunțate la articolul 9 alineatele (1) și (2) se aplică numai în măsura în care situația care implică un contribuabil dă naștere unui tratament neuniform. Nu ar trebui să apară un tratament neuniform atunci când un acord face obiectul unei ajustări în temeiul articolului 9 alineatul (5) sau al articolului 9a și, în consecință, acordurile care fac obiectul unor ajustări în temeiul respectivelor părți din prezenta directivă nu ar trebui să facă obiectul niciunei alte ajustări în temeiul normelor privind tratamentul neuniform al elementelor hibride.
- (30) În cazul în care dispozițiile unei alte directive, cum ar fi cele ale Directivei 2011/96/UE <sup>(1)</sup> a Consiliului, conduc la neutralizarea tratamentului neuniform în cadrul rezultatelor fiscale, nu ar trebui să se aplice normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride prevăzute în prezenta directivă.
- (31) Comisia ar trebui să evalueze punerea în aplicare a prezentei directive la cinci ani de la intrarea sa în vigoare și să prezinte un raport Consiliului în acest sens. Statele membre ar trebui să comunice Comisiei toate informațiile necesare pentru această evaluare.
- (32) Prin urmare, Directiva (UE) 2016/1164 ar trebui modificată în consecință,

ADOPTĂ PREZENTA DIRECTIVĂ:

#### Articolul 1

Directiva (UE) 2016/1164 se modifică după cum urmează:

1. articolul 1 se înlocuiește cu următorul text:

„Articolul 1

#### **Domeniul de aplicare**

(1) Prezenta directivă se aplică tuturor contribuabililor care sunt supuși impozitului pe profit în unul sau mai multe state membre, inclusiv sediilor permanente din unul sau mai multe state membre ale entităților cu rezidență fiscală într-o țară terță.

(2) Articolul 9a se aplică, de asemenea, tuturor entităților considerate transparente în scopuri fiscale de către un stat membru.”;

<sup>(1)</sup> Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 345, 29.12.2011, p. 8).

2. articolul 2 se modifică după cum urmează:

(a) la punctul 4, ultimul paragraf se înlocuiește cu următorul text:

„În sensul articolelor 9 și 9a:

- (a) în cazul în care tratamentul neuniform decurge din prezentul articol punctul 9 primul paragraf literele (b), (c), (d), (e) sau (g), sau în cazul în care este necesară o ajustare în temeiul articolului 9 alineatul (3) sau al articolului 9a, definiția întreprinderii asociate se modifică astfel încât procentul impus de 25 % să fie înlocuit cu un procent impus de 50 %;
- (b) o persoană care acționează împreună cu o altă persoană în ceea ce privește drepturile de vot sau proprietatea asupra capitalului unei entități este considerată deținătoare a unei participații în ceea ce privește toate drepturile de vot în cadrul entității respective sau proprietatea asupra capitalului entității respective care sunt deținute de cealaltă persoană;
- (c) o întreprindere asociată înseamnă, de asemenea, o entitate care face parte din același grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară ca și contribuabilul, o întreprindere în care contribuabilul are o influență semnificativă asupra conducerii sau o întreprindere care are o influență semnificativă asupra conducerii contribuabilului.”;

(b) punctul 9 se înlocuiește cu următorul text:

„9. «tratament neuniform al elementelor hibride» înseamnă o situație care implică un contribuabil, sau, în ceea ce privește articolul 9 alineatul (3), o entitate în cazul căruia (căreia):

(a) o plată în temeiul unui instrument financiar conduce la o deducere fără includere și:

- (i) plata respectivă nu urmează să fie inclusă într-o perioadă de timp rezonabilă; și
- (ii) tratamentul neuniform poate fi pus pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului sau a plății efectuate în temeiul acestuia.

În sensul primului paragraf, o plată efectuată în temeiul unui instrument financiar este tratată ca fiind inclusă în venit într-un interval de timp rezonabil în cazul în care:

- (i) plata este inclusă de către jurisdicția plătitorului într-o perioadă fiscală care debutează în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei fiscale a plătitorului; sau
  - (ii) este rezonabil să se prevadă că plata va fi inclusă de către jurisdicția beneficiarului plății într-o perioadă fiscală viitoare, iar condițiile plății sunt cele preconizate a fi convenite între întreprinderi independente;
- (b) o plată către o entitate hibridă conduce la o deducere fără includere, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind alocarea plăților efectuate către entitatea hibridă în temeiul legislației jurisdicției în care entitatea hibridă este stabilită sau înregistrată și al legislației jurisdicției oricărei persoane care participă la entitatea hibridă respectivă;
  - (c) o plată către o entitate cu unul sau mai multe sedii permanente conduce la o deducere fără includere, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind alocarea plăților între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități în temeiul legislației jurisdicției în care își desfășoară activitatea entitatea respectivă;
  - (d) o plată conduce la o deducere fără includere ca urmare a unei plăți către un sediu permanent ignorat;
  - (e) o plată de către o entitate hibridă conduce la o deducere fără includere, iar respectivul tratament neuniform este rezultatul faptului că plata este ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;
  - (f) o plată preconizată între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente conduce la o deducere fără includere, iar tratamentul neuniform respectiv este rezultatul faptului că plata este ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății; sau
  - (g) apare o dublă deducere.

În sensul prezentului punct 9:

- (a) o plată reprezentând randamentul aferent unui instrument financiar transferat nu conduce la un tratament neuniform al elementelor hibride în conformitate cu litera (a) din primul paragraf, în cazul în care plata este efectuată de un comerciant financiar în cadrul unui transfer hibrid pe piața reglementată, cu condiția ca jurisdicția plătitorului să impună ca comerciantul financiar să includă toate sumele încasate în legătură cu instrumentul financiar transferat;
- (b) un tratament neuniform apare numai în temeiul literelor (e), (f) sau (g) din primul paragraf, în măsura în care jurisdicția plătitorului permite ca deducerea să fie compensată cu o sumă care nu reprezintă venituri cu dublă includere;
- (c) un tratament neuniform nu este considerat tratament neuniform al unor elemente hibride, cu excepția cazului în care apare între întreprinderi asociate, între un contribuabil și o întreprindere asociată, între sediul central și sediul permanent, între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități sau în cadrul unui acord structurat.

În sensul prezentului punct 9 și al articolelor 9, 9a și 9b:

- (a) «tratament neuniform» înseamnă o dublă deducere sau o deducere fără includere;
- (b) «dublă deducere» înseamnă o deducere a aceleiași plăți sau a acelorași cheltuieli sau pierderi în jurisdicția în care își are originea plata, sunt suportate cheltuielile sau sunt suferite pierderile (jurisdicția plătitorului), precum și într-o altă jurisdicție (jurisdicția investitorului). În cazul unei plăți de către o entitate hibridă sau un sediu permanent, jurisdicția plătitorului este jurisdicția în care își are sediul sau se situează entitatea hibridă sau sediul permanent;
- (c) «deducere fără includere» înseamnă deducerea unei plăți sau a unei plăți preconizate între sediul principal și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente în orice jurisdicție în care plata sau plata preconizată este tratată ca efectuată (jurisdicția plătitorului) fără o includere corespunzătoare în scopuri fiscale a aceleiași plăți sau plăți preconizate în jurisdicția beneficiarului plății. Jurisdicția beneficiarului plății este orice jurisdicție în care plata sau plata preconizată este primită, sau tratată ca fiind primită în conformitate cu legislația oricărei alte jurisdicții;
- (d) «deducere» înseamnă suma care este tratată ca deductibilă din venitul impozabil în temeiul legislației din jurisdicția plătitorului sau a investitorului. Termenul «deductibil» este interpretat în mod corespunzător;
- (e) «includere» înseamnă suma luată în considerare la calcularea venitului impozabil în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății. O plată în temeiul unui instrument financiar nu ar trebui tratată ca inclusă în măsura în care plata se califică pentru orice avantaj fiscal exclusiv datorită modului în care plata se califică în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății. Termenul «inclus» este interpretat în mod corespunzător;
- (f) «avantaj fiscal» înseamnă o scutire fiscală, o reducere a ratei de impozitare sau orice tip de creditare ori rambursare fiscală (alta decât o creditare pentru impozitul reținut la sursă);
- (g) «venituri cu dublă includere» înseamnă orice element de venit care este inclus în temeiul legislațiilor din ambele jurisdicții în care a apărut tratamentul neuniform;
- (h) «persoană» înseamnă o persoană fizică sau o entitate;
- (i) «entitate hibridă» înseamnă orice entitate sau acord care este considerat(ă) ca fiind o entitate impozabilă în temeiul legislației existente dintr-o jurisdicție și ale cărei/cărui venituri sau cheltuieli sunt tratate ca venituri sau cheltuieli ale uneia sau mai multor altor persoane în temeiul legislației dintr-o altă jurisdicție;
- (j) «instrument financiar» înseamnă orice instrument, în măsura în care generează rentabilitate financiară sau pe baza capitalurilor proprii, care este impozitată pe baza normelor de impozitare a datoriei, participației sau instrumentelor financiare derivate în conformitate cu legislația din jurisdicția beneficiarului plății sau din cea a plătitorului și include un transfer hibrid;
- (k) «comerciant financiar» este o persoană sau o entitate care desfășoară activitatea de cumpărare și vânzare în mod regulat de instrumente financiare în nume propriu în scop lucrativ;

- (l) «transfer hibrid» înseamnă orice acord referitor la transferul unui instrument financiar, în cazul în care randamentul aferent instrumentului financiar transferat este tratat în scopuri fiscale ca fiind obținut simultan de mai mult de una dintre părțile la acordul respectiv;
- (m) «transfer hibrid pe piața reglementată» înseamnă orice transfer hibrid încheiat de un comerciant financiar în cursul activității uzuale desfășurate, și nu ca parte a unui acord structurat;
- (n) «sediul permanent ignorat» înseamnă orice entitate care este tratată ca dând naștere unui sediu permanent în temeiul legislației din jurisdicția în care se află sediul social și care nu este tratată ca dând naștere unui sediu permanent în temeiul legislației din cealaltă jurisdicție.”;

(c) se adaugă următoarele puncte:

- „10. «grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară» înseamnă un grup compus din toate entitățile care sunt incluse în totalitate în situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară sau cu sistemul național de raportare financiară al unui stat membru;
- 11. «acord structurat» înseamnă un acord care implică un tratament neuniform al elementelor hibride în care prețul tratamentului neuniform este fixat în clauzele acordului sau un acord care a fost conceput pentru a avea ca rezultat un tratament neuniform al elementelor hibride, cu excepția cazului în care nu s-ar fi putut aștepta în mod rezonabil ca respectivul contribuabil sau o întreprindere asociată să aibă cunoștință de tratamentul neuniform și acesta (aceasta) nu a beneficiat de o parte din valoarea beneficiului fiscal rezultat din tratamentul neuniform al elementelor hibride.”;

3. articolul 4 se modifică după cum urmează:

(a) la alineatul (5), litera (a) punctul (ii) se înlocuiește cu următorul text:

„(ii) toate activele și pasivele sunt evaluate folosind aceeași metodă ca în situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară sau cu sistemul național de raportare financiară al unui stat membru.”;

(b) alineatul (8) se înlocuiește cu următorul text:

„(8) În sensul alineatelor (1)-(7), contribuabilului i se poate acorda dreptul de a utiliza situații financiare consolidate întocmite în conformitate cu alte standarde contabile decât standardele internaționale de raportare financiară sau sistemul național de raportare financiară al unui stat membru.”;

4. articolul 9 se înlocuiește cu următorul text:

„Articolul 9

#### **Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride**

(1) În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride are drept rezultat o dublă deducere:

- (a) deducerea este refuzată în statul membru care constituie jurisdicția investitorului; și
- (b) în cazul în care deducerea nu este refuzată în jurisdicția investitorului, aceasta este refuzată în statul membru care este jurisdicția plătitorului.

Cu toate acestea, orice astfel de deducere este eligibilă pentru compensare cu venituri cu dublă includere, indiferent dacă acestea apar în perioada fiscală curentă sau în cea ulterioară.

(2) În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride are drept rezultat o deducere fără includere:

- (a) deducerea este refuzată în statul membru care este jurisdicția plătitorului; și
- (b) în cazul în care deducerea nu este refuzată în jurisdicția plătitorului, cuantumul plății care, altfel, ar conduce la un tratament neuniform este inclus în venituri în statul membru care constituie jurisdicția beneficiarului plății.



(3) Un stat membru refuză deducerea oricărei plăți de către un contribuabil în măsura în care plata respectivă finanțează, direct sau indirect, cheltuieli deductibile care conduc la un tratament neuniform al elementelor hibride prin intermediul unei tranzacții sau al unei serii de tranzacții între întreprinderi asociate sau încheiate ca parte a unui acord structurat, cu excepția cazului în care una dintre jurisdicțiile implicate în tranzacție sau în seria de tranzacții a realizat o ajustare echivalentă în raport cu un astfel de tratament neuniform al elementelor hibride.

(4) Un stat membru poate exclude din domeniul de aplicare:

(a) al prezentului articol alineatul (2) litera (b) tratamentele neuniforme ale elementelor hibride astfel cum sunt definite la articolul 2 punctul 9 primul paragraf litera (b), (c), (d) sau (f);

(b) al prezentului articol alineatul (2) literele (a) și (b) tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care rezultă dintr-o plată de dobânzi efectuată în cadrul unui instrument financiar către o întreprindere asociată, în cazul în care:

(i) instrumentul financiar are caracteristici de conversie, de recapitalizare internă sau de reducere a valorii contabile;

(ii) instrumentul financiar a fost emis cu scopul unic de a satisface cerințele de capacitate de absorbție a pierderilor aplicabile sectorului bancar și instrumentul financiar este recunoscut ca atare în cerințele de capacitate de absorbție a pierderilor care se aplică contribuabilului;

(iii) instrumentul financiar a fost emis

— în legătură cu instrumente financiare cu caracteristici de conversie, de recapitalizare internă sau de reducere a valorii contabile, la nivelul unei societăți-mamă;

— la un nivel necesar pentru a satisface cerințele aplicabile în materie de capacitate de absorbție a pierderilor;

— nu ca parte a unui acord structurat; și

(iv) deducerea totală netă pentru grupul consolidat în cadrul acordului nu depășește cuantumul la care s-ar fi ridicat dacă contribuabilul ar fi emis un astfel de instrument financiar direct pe piață.

Litera (b) se aplică până la 31 decembrie 2022.

(5) În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride implică venitul unui sediu permanent ignorat care nu face obiectul impozitului în statul membru în care contribuabilul își are rezidența fiscală, statul membru respectiv îi solicită contribuabilului să includă veniturile care, altfel, ar fi atribuite sediului permanent ignorat. Această regulă se aplică, cu excepția cazului în care statul membru este obligat să scutească veniturile în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri încheiate de statul membru respectiv cu o țară terță.

(6) În măsura în care un transfer hibrid are rolul de a genera o reducere a impozitului reținut la sursă pentru o plată care decurge dintr-un instrument financiar transferat către mai multe părți implicate, statul membru al contribuabilului limitează beneficiile unei astfel de reduceri proporțional cu veniturile nete impozabile legate de o astfel de plată.”;

5. se introduc următoarele articole:

„Articolul 9a

#### **Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride inversate**

(1) În cazul în care una sau mai multe entități nerezidente asociate care dețin în total o participare directă sau indirectă de minimum 50 % privind drepturile de vot, capitalul sau cota de profit într-o entitate hibridă înregistrată sau stabilită într-un stat membru, sunt situate într-o jurisdicție sau în jurisdicții care tratează respectiva entitate hibridă ca pe un contribuabil, entitatea hibridă va fi considerată rezidentă a statului membru respectiv și i se va percepe impozit pe venit în măsura în care respectivul venit nu este impozitat într-un alt mod în temeiul legislației din statul membru sau din oricare altă jurisdicție.

(2) Alineatul (1) nu se aplică unui organism de plasament colectiv. În sensul prezentului articol, «organism de plasament colectiv» înseamnă un fond sau un organism de investiții cu deținere largă, care deține un portofoliu diversificat de titluri de valoare și face obiectul regulamentului privind protecția investitorilor în țara în care este stabilit.

*Articolul 9b***Tratamentele neuniforme ale rezidenței fiscale**

În măsura în care o deducere pentru plăți, cheltuieli sau pierderi ale unui contribuabil care își are rezidența fiscală în două sau mai multe jurisdicții este deductibilă din baza impozabilă în ambele jurisdicții, statul membru al contribuabilului refuză deducerea în măsura în care cealaltă jurisdicție permite ca deducerea duplicată să fie compensată cu venituri care nu reprezintă venituri cu dublă includere. Dacă ambele jurisdicții sunt state membre, statul membru în care contribuabilul nu este considerat ca fiind rezident, în temeiul convenției de evitare a dublei impuneri dintre cele două state membre vizate, refuză deducerea.”;

6. la articolul 10 alineatul (1) se adaugă următorul paragraf:

„Prin derogare de la primul paragraf, Comisia evaluează punerea în aplicare a articolelor 9 și 9b și, în special, consecințele scutirii prevăzute la articolul 9 alineatul (4) litera (b) până la 1 ianuarie 2022 și prezintă un raport Consiliului în acest sens.”;

7. la articolul 11 se introduce următorul alineat:

„(5a) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre adoptă și publică până la 31 decembrie 2019 actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma articolului 9. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul actelor respective.

Statele membre aplică actele respective de la 1 ianuarie 2020.

Atunci când statele membre adoptă actele respective, ele cuprind o trimitere la prezenta directivă sau sunt însoțite de o astfel de trimitere la data publicării lor oficiale. Statele membre stabilesc modalitatea de efectuare a unei astfel de trimiteri.”

*Articolul 2*

(1) Statele membre adoptă și publică până la 31 decembrie 2019 actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma prezentei directive. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul actelor respective.

Statele membre aplică actele respective de la 1 ianuarie 2020.

Atunci când statele membre adoptă actele respective, ele cuprind o trimitere la prezenta directivă sau sunt însoțite de o astfel de trimitere la data publicării lor oficiale. Statele membre stabilesc modalitatea de efectuare a unei astfel de trimiteri.

(2) Statele membre comunică Comisiei textul principalelor dispoziții de drept intern pe care le adoptă în domeniul reglementat de prezenta directivă.

(3) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre adoptă și publică până la 31 decembrie 2021 actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma articolului 9a din Directiva (UE) 2016/1164. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul actelor respective.

Statele membre aplică actele respective de la 1 ianuarie 2022.

Atunci când statele membre adoptă actele respective, ele cuprind o trimitere la prezenta directivă sau sunt însoțite de o astfel de trimitere la data publicării lor oficiale. Statele membre stabilesc modalitatea de efectuare a unei astfel de trimiteri.

*Articolul 3*

Prezenta directivă intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

*Articolul 4*

Prezenta directivă se adresează statelor membre.

Adoptată la Bruxelles, 29 mai 2017.

Pentru Consiliu  
Președintele  
C. CARDONA

---