

RO

RO

RO



COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE

Bruxelles, 17.4.2009
COM(2009) 179 final

RAPORT AL COMISIEI CĂTRE CONSILIU

în temeiul articolului 8 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite

RAPORT AL COMISIEI CĂTRE CONSILIU

în temeiul articolului 8 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite

1. REZUMAT

Potrivit articolului 8 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite („directiva privind dobânzile și redevențele” sau „directiva”)¹, Comisia „prezintă Consiliului un raport privind aplicarea prezentei directive, în special în vederea extinderii domeniului de aplicare al acesteia la societăți sau la întreprinderi, altele decât cele indicate în articolul 3 și în anexă”. Prin urmare, Comisia a cercetat dacă directiva a fost implementată la timp și integral și a analizat chestiunea interpretării textului existent și a eventualelor îmbunătățiri care pot fi aduse, în special extinderea domeniului de aplicare. Concluzia raportului este că, deși directiva a fost implementată în general la timp și în toate elementele sale, este necesar să se elaboreze linii directoare și să se asigure coordonarea pentru anumite concepte cheie, iar textul actual poate fi îmbunătățit.

2. CONTEXT

Directiva a fost adoptată la 3 iunie 2003. Termenul de implementare era 1 ianuarie 2004. Ulterior, a fost modificată prin Directivele 2004/66/CE² și 2004/76/CE³ ale Consiliului. Prima dintre acestea extinde domeniul de aplicare al directivei la societățile și la impozitele din noile state membre, în timp ce a doua acordă unora dintre noile state membre derogări temporare de la aplicarea uneia sau a mai multor prevederi ale directivei. Ambele directive de modificare aveau termen de implementare la 1 mai 2004.

În vederea elaborării raportului prevăzut la articolul 8, Comisia a cerut Biroului Internațional de Documentare Fiscală (IBFD) să efectueze un studiu privind implementarea acestor directive. Informațiile pe care avea să le furnizeze acest studiu urmau să permită Comisiei să evalueze necesitatea:

- unei acțiuni pentru a asigura respectarea de către statele membre a obligațiilor care le revin în temeiul directivei și al tratatului;
- unor linii directoare privind aplicarea dispozițiilor directivei;
- adoptării de noi dispoziții legislative în domeniul acoperit de directivă.

S-a convenit ca studiul să acopere numai 20 de state membre, fiind excluse celelalte cinci (Grecia, Letonia, Lituania, Polonia și Portugalia), care beneficiau de derogări tranzitorii și ca atare nu aveau obligația de a implementa integral directiva. Deși studiul a fost finalizat înainte de aderarea Bulgariei și a României la Uniunea

¹ JO L 157, 26.6.2003, p. 49.

² JO L 168, 1.5.2004, p. 35.

³ JO L 157, 30.4.2004, p. 106.

Europeană, trebuie remarcat faptul că și aceste state membre beneficiază de derogări tranzitorii⁴.

3. DIRECTIVA

3.1. Obiectiv și regim

Obiectivul directivei este de a institui, pentru plățile transfrontaliere de dobânzi și de redevențe, un tratament fiscal identic cu cel aplicabil plăților efectuate intern, prin eliminarea dublei impuneri juridice și a dezavantajelor legate de fluxurile de trezorerie.

Este de asemenea important să se evite eludarea completă a impozitării în cazul acestor plăți. Potrivit celui de-al treilea considerent, aceste plăți trebuie „impozitat[e] o singură dată într-un stat membru”.

Regimul constă în scutirea de orice impozite prin reținere la sursă sau prin estimarea bazei de impozitare a plăților de dobânzi și de redevențe în statul de origine, asigurându-se în același timp impozitarea beneficiarului efectiv al plăților în statul membru în care este rezident sau, în cazul sediilor permanente, în statul membru în care acestea sunt situate. Directiva prevede o procedură de rambursare pentru cazurile în care impozitul a fost reținut la sursă.

Prin impozitarea beneficiarului efectiv în statul membru de reședință - în cazul sediilor permanente, în statul membru în care sunt situate - se garantează faptul că veniturile de acest tip sunt impozitate în același stat în care sunt deductibile cheltuielile corespondente (altfel spus, costul obținerii capitalului în cazul dobânzilor și costurile de cercetare și dezvoltare în cazul redevențelor).

3.2. Implementare

Cea mai mare parte dintre cele 20 de state membre care fac obiectul studiului par să fi implementat directiva în termenul legal prevăzut. Toate celelalte, cu o singură excepție, au adoptat norme naționale de implementare cu aplicare retroactivă de la 1 ianuarie 2004.

În ceea ce privește implicațiile practice ale directivei, studiul remarcă faptul că zece state membre nu percep în prezent impozit cu reținere la sursă asupra plăților de dobânzi efectuate în străinătate (alte două state acordând scutiri semnificative) și că șase state membre nu percep impozit cu reținere la sursă asupra plăților de redevențe (cu excepția unui stat membru, în cazul redevențelor pentru brevete).

Trebuie remarcat în acest context că directiva se aplică și statelor membre care nu percep impozite cu reținere la sursă (sau colectate prin estimarea bazei de impozitare) asupra plăților de dobânzi sau de redevențe, în măsura în care articolele 4 și 5 limitează puterea discreționară a tuturor statelor membre de a recalifica plățile de dobânzi sau de redevențe ca repartizări ale profitului și de a le impozita cu acest titlu.

⁴ Derogările pentru Bulgaria și România sunt prevăzute în Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană, anexa VI, numărul 6 și anexa VII, numărul 7, JO L 157, 21.6.2005, p. 289 și 329.

3.3. Chestiuni specifice de interpretare și aplicare

3.3.1. *Articolul 1 alineatele (1), (4) și (5) – „Beneficiarul”*

Condiția referitoare la beneficiar are scopul de a garanta că scutirea prevăzută de directivă nu poate fi obținută în mod abuziv prin interpunerea artificială a unui intermediar.

Deși criteriul beneficiarului este formulat diferit în cazul societăților și în cel al sediilor permanente, principala diferență o constituie referirea la „... încasări la care se aplică [...] unul din impozitele ...”. Directiva precizează aici în mod explicit că plățile de acest tip trebuie impozitate la nivelul beneficiarului.

Statele membre care fac obiectul studiului au abordat diferit criteriul beneficiarului. În ceea ce privește societățile, unele state membre au ales să nu transpună deloc definiția de la articolul 1 alineatul (4), în timp ce altele au recurs la definițiile existente în dreptul lor intern, iar o a treia categorie au transpus-o cu modificări. Cât despre sediile permanente, unele state membre au ales să nu transpună deloc articolul 1 alineatul (5), iar altele l-au transpus cu diferențe naționale.

Din cauza acestor diferențe de abordare, scutirea ar putea fi refuzată într-un stat membru, în timp ce în altul ar fi acordată, în circumstanțe identice. În ciuda comentariilor unor state membre care consideră că această chestiune trebuie evaluată de la caz la caz, termenul utilizat în contextul acestei directive ține de dreptul comunitar. El trebuie să aibă o interpretare uniformă în întreaga Comunitate. Coexistența a 27 de interpretări potențial diferite ar compromite eficacitatea directivei.

Printre soluțiile posibile se numără elaborarea de linii directoare în urma dezbaterilor din cadrul unui grup de lucru tehnic sau modificarea definițiilor pentru a deveni mai precise.

3.3.2. *Articolul 1 alineatul (3) – Sedii permanente – „Cheltuieli deductibile fiscal”*

În cazul plăților efectuate de sediile permanente, obligația statului de origine de a acorda scutirea este subordonată condiției ca aceste plăți să constituie o cheltuială deductibilă fiscal pentru plătitor.

Reiese cu claritate din context că scopul cerinței referitoare la „deductibilitatea fiscală” este de a garanta că avantajele prevăzute de directivă se aplică numai în cazul plăților care reprezintă cheltuieli imputabile sediilor permanente. Cu toate acestea, dată fiind formularea sa actuală, dispoziția s-ar putea aplica și în cazurile în care deducerea nu este acordată din alte motive.

Deși IBFD nu a constatat, în statele membre care au făcut obiectul studiului, cazuri în care scutirea nu a fost acordată pe motiv că plata era o cheltuială nedeductibilă, nu se poate exclude posibilitatea ca astfel de cazuri să apară în viitor și ca statul gazdă al sediilor permanente să impună, în această situație, un impozit cu reținere la sursă asupra plății.

Pentru a evita o diferență de tratament nejustificată între o filială și un sediu permanent, ar putea fi luată în considerare reformularea articolului 1 alineatul (3), pentru a deveni mai clar.

3.3.3. *Articolul 1 alineatul (10) – Perioada de deținere a participației*

Unsprezece dintre cele 20 de state membre care au făcut obiectul studiului s-au prevalat de posibilitatea prevăzută la articolul 1 alineatul (10) de a impune o perioadă

minimă de deținere a participației drept condiție pentru a putea beneficia de avantajele directivei. Potrivit studiului, trei dintre aceste state membre impun satisfacerea acestei condiții în momentul plății, fără posibilitatea ca îndeplinirea sa ulterioară să fie luată în calcul retroactiv.

Această ultimă cerință pare contrară obiectivului directivei în general și al articolului 1 alineatul (10) în special, precum și jurisprudenței pertinente a CJE. În cauza *Denkavit*, referitoare la posibilitatea impunerii unei perioade de deținere a participației prevăzută la articolul 3 alineatul (2) din directiva privind societățile-mamă și filialele, Curtea a considerat că, întrucât constituie o derogare de la principiul scutirii de impozite cu reținere la sursă prevăzută de directiva respectivă, această posibilitate trebuie interpretată în sens strict⁵. Curtea a mai notat că dispoziția în cauză avea ca obiectiv principal contracararea abuzurilor care rezultă din achiziționarea de participații la capitalul unor societăți numai cu scopul de a beneficia de avantajele fiscale prevăzute, fără intenția ca aceste participații să fie durabile⁶.

Constatările prezentate mai sus au relevanță directă pentru interpretarea articolului 1 alineatul (10) din directivă. Ca și în cazul articolului 3 alineatul (2) din directiva privind societățile-mamă și filialele, articolul 1 alineatul (10) constituie o derogare de la principiul scutirii de impozit cu reținere la sursă, prin urmare trebuie interpretată în sens strict. El are în plus același obiectiv ca articolul 3 alineatul (2), și anume de a contracara utilizarea abuzivă a avantajelor prevăzute de directivă prin intermediul unor participații temporare, în scopuri strict fiscale. Acest obiectiv este atins dacă participația este menținută pe perioada minimă prevăzută, indiferent dacă această perioadă s-a încheiat deja la momentul plății sau dacă se încheie ulterior, de exemplu la data depunerii cererii de scutire.

CJE a afirmat că statele membre nu sunt obligate să acorde scutirea de la începutul perioadei de deținere a participației dacă nu au certitudinea că vor putea recupera impozitul în cazul în care participația nu este menținută pe perioada minimă și nici să acorde această scutire imediat, pe baza angajamentului unilateral al societății-mamă⁷. Această hotărâre a fost pronunțată însă înainte de modificarea de către Consiliu a Directivei 76/308/CEE în vederea extinderii cooperării administrative în domeniul recuperării creanțelor rezultate din impozite pe venit⁸. Acest nou context juridic ar putea modifica obligațiile care le revin statelor membre în temeiul directivei, întrucât acestea dispun în prezent de noi instrumente de recuperare a datoriilor fiscale.

3.3.4. Articolul 2 – „Dobânzi” și „redevențe”

Studiul nu a scos la iveală neconcordanțe majore între definiția „dobânzii” prevăzută la articolul 2 litera (a) și cele utilizate în contextul legislațiilor naționale de transpunere a directivei. Nu par să existe diferențe evidente nici între definiția de la

⁵ Hotărârea din 17.10.1996 în cauzele conexe C-283/94, C-291-94 și C-292/94, *Denkavit International BV ș.a. / Bundesamt für Finanzen*, punctul 27.

⁶ Punctul 31.

⁷ *Denkavit*, punctul 33.

⁸ Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 de modificare a Directivei 76/308/CEE privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al Fondului European de Orientare și Garantare Agricolă, precum și a prelevărilor agricole și drepturilor vamale și privind taxa pe valoarea adăugată și anumite accize, JO L 175, 28.6.2001, p. 17-20.

articolul 2 litera (a) și cea de la articolul 11 din Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal, care ar putea fi pertinentă pentru aplicarea directivei.

Potrivit studiului, două state membre au aplicat o definiție a redevențelor mai restrictivă decât cea de la articolul 2 litera (b). Astfel, este posibil ca unele plăți de redevențe provenind din acele state membre să fi fost supuse impozitului cu reținere la sursă, în funcție de prevederile legislației naționale și ale convențiilor aplicabile în materie de dublă impunere. De la finalizarea studiului, unul dintre statele membre respective și-a modificat legislația pentru a alinia definiția din dreptul său intern la cea prevăzută în directivă.

Definiția prevăzută la articolul 2 litera (b) este precisă și fără echivoc. Prin urmare, statele membre pot devia de la ea numai pentru a acorda o scutire identică sau mai generoasă decât cea prevăzută de directivă.

3.3.5. *Articolul 3 litera (a) – „Societate dintr-un stat membru”*

3.3.5.1. Anexa – Lista entităților

Mai multe state membre au ales să extindă avantajele directivei la plățile efectuate de alte tipuri de entități decât cele enumerate în anexă, menținând însă cerințele anexei în privința beneficiarilor plăților.

3.3.5.2. Entități transparente

Este posibil ca una sau mai multe dintre entitățile enumerate în anexă să fie considerate transparente din punct de vedere fiscal de un alt stat membru decât cel în care entitatea respectivă este înregistrată sau constituită.

Directiva nu conține nicio prevedere care să autorizeze statele membre să aplice abordarea prin transparență (*look through*) entităților nerezidente admisibile⁹. Rezultă că statele membre nu au niciun temei juridic pentru a refuza să aplice directiva entităților nerezidente care îndeplinesc cerințele de la articolul 3.

Cu toate acestea, chiar dacă ar fi permisă aplicarea unei abordări prin transparență, logica acestei abordări ar impune ca statul membru în cauză să extindă avantajele directivei la asociați și acționari. Acest punct de vedere concordă cu poziția adoptată în raportul OCDE privind parteneriatele și cu comentariile privind articolul 1 din Convenția-model în domeniul fiscal¹⁰.

3.3.5.3. Sediul conducerii efective

Trei dintre statele membre care au făcut obiectul studiului cer, drept condiție pentru acordarea scutirii, ca societatea beneficiară a unei plăți să fie supusă impozitului pe profit în statul membru în care se află sediul conducerii sale efective. Acest fapt ar putea duce la refuzarea acordării avantajelor directivei în situațiile în care, de exemplu, atât în dreptul intern al statului membru în care societatea este constituită, cât și în cel al statului în care se află sediul conducerii sale efective pentru stabilirea reședinței fiscale se ia în considerare locul constituirii.

Textul directivei nu justifică impunerea unui anumit criteriu pentru stabilirea reședinței fiscale, preferabil altora. Atunci când societatea este rezidentă într-un singur stat membru, este indiferent dacă criteriul aplicat de statul membru de

⁹ Cele care îndeplinesc toate criteriile de la articolul 3.

¹⁰ A se vedea în special punctele 6.4 și 6.5.

reședință este locul constituirii sau sediul conducerii sale efective. Atunci când societatea este rezidentă în două state membre, dispoziția decisivă din convenția aplicabilă de evitare a dublei impuneri va stabili în mod normal reședința pe baza criteriului „sediului conducerii efective”. În această situație, este de așteptat ca societatea să fie supusă unuia „din impozitele enumerate în continuare fără să beneficieze de vreo scutire” [articolul 3 litera (a) punctul (iii)] în statul membru în care societatea își are sediul conducerii efective¹¹.

3.3.5.4. Criterii de supunere la impozit

Deși majoritatea statelor membre aplică un criteriu „subiectiv” de supunere la impozit – și anume, acesta se aplică societății ca atare și nu plăților de dobânzi sau de redevențe – unele state membre cer ca plata în sine să fie supusă impozitului (criteriu „obiectiv” de supunere la impozit).

Potrivit studiului, un singur stat membru impune condiția ca societatea să nu aibă posibilitatea de a fi scutită. Statul respectiv cere în plus ca societatea să fie supusă, în statul membru de reședință, unui impozit identic sau similar impozitului pe venit din primul stat membru.

Directiva nu conține nicio dispoziție care să susțină vreuna dintre aceste cerințe. Dimpotrivă, condițiile de la articolul 3 litera (a) sunt exhaustive, astfel că nu permit impunerea unor condiții sau restricții suplimentare.

3.3.6. *Articolul 3 litera (b) – „Societate asociată”*

3.3.6.1. Nivelul participației

Potrivit studiului, niciun stat membru nu a coborât nivelul de 25% al participației minime directe, deși un stat membru acceptă participațiile indirecte. Cu toate acestea, o serie de state membre au înlocuit criteriul „capitalului” cu criteriul „drepturilor de vot” sau au permis utilizarea alternativă a celor două criterii.

Studiul arată că un stat membru cere ca ambele criterii, atât cel legat de capital, cât și cel legat de drepturile de vot, să fie îndeplinite simultan. Directiva nu conține nicio dispoziție care să susțină această dublă condiție.

3.3.6.2. Societăți „implicate”

Un stat membru a extins posibilitatea aplicării scutirii prevăzute de directivă eliminând condiția ca societatea-mamă comună din situația prevăzută la articolul 3 litera (b) punctul (iii) să fie rezidentă în UE. Statele membre pot fi mai generoase decât directiva.

3.3.7. *Articolul 3 litera (c) – Sedii permanente - Definiție*

Definiția unui sediu permanent este în mod evident inspirată din cea de la articolul 5 din Convenția-model a OCDE, fără a reproduce însă lista de exemple și excepții care figurează la articolul 5 alineatele (2)-(7).

Faptul că definiția prevăzută în directivă diferă într-o oarecare măsură de cea de la articolul 2 alineatul (2) din directiva privind societățile-mamă și filialele și că niciuna dintre ele nu reproduce exact textul articolului 5 din Convenția-model a OCDE poate

¹¹ Această poziție ar putea fi contestată pe motiv că în cazul în care un sediu permanent este beneficiarul unei plăți de dobânzi sau de redevențe, ar trebui să fie suficient ca societatea să fie supusă, în statul membru al sediului permanent, impozitului pe profitul atribuit acestuia din urmă.

genera incertitudine juridică, în special în ceea ce privește situația sediilor permanente care sunt agenți dependenți.

La implementarea directivei, majoritatea statelor membre au ales să utilizeze definiția generală a sediilor permanente care apare în legislația lor fiscală internă. Cinci state membre au introdus însă o definiție specifică în scopul implementării directivei.

3.3.8. *Articolul 4 alineatul (2) - Excluderea anumitor plăți din categoria dobânzilor sau redevențelor*

Articolul 4 alineatul (2) reprezintă o dispoziție referitoare la prețurile de transfer. După cum reiese cu claritate din comentariul referitor la acest articol cuprins în documentul COM (1998) 67 final, articolul a fost conceput de asemenea ca o regulă de capitalizare redusă. În comentariu se afirmă, de asemenea, că orice sumă recalificată ca repartizare a profitului ar trebui să beneficieze de avantajele directivei privind societățile-mamă și filialele¹².

Conform studiului, un singur stat membru refuză să acorde avantajele directivei privind societățile-mamă și filialele în cazul plăților de dobânzi și de redevențe recalificate ca repartizări ale profitului, pe motiv că potrivit jurisprudenței interne, astfel de repartizări nu pot fi considerate dividende. Cu toate acestea, statul membru respectiv se află în incapacitatea de a percepe impozitul cu reținere la sursă dacă se aplică o convenție privind evitarea dublei impuneri, întrucât articolul referitor la dividende din convenția respectivă nu ar fi aplicabil¹³.

Este necesar să se examineze mai în detaliu tratamentul fiscal aplicabil sumelor în surplus reprezentând dobânzi sau redevențe, indiferent dacă acestea sunt sau nu recalificate drept repartizări ale profitului. În funcție de circumstanțe, ar putea fi vorba și de discriminare în raport cu tratamentul aplicat plăților interne similare.

În acest context, trebuie remarcat faptul că potrivit Curții, aplicarea discriminatorie a unor reguli de capitalizare redusă care implică un grad de îndatorare fix, fără o clauză de siguranță, constituie o restricționare disproporționată, așadar nejustificată, a libertății de stabilire¹⁴.

3.3.9. *Articolul 5 – Fraude și abuzuri*

Mai multe state membre par să interpreteze articolul 5 în sensul că autorizează refuzul acordării scutirii în cazurile în care societatea beneficiară este controlată de un rezident al unei țări terțe.

Un stat membru pare să refuze acordarea avantajelor directivei unei societăți beneficiare dintr-un alt stat membru care este controlată sau deținută de o persoană care are reședința normală sau domiciliul în primul stat membru.

¹² Cf. avizul avocatului general Mischo din 26.9.2002 în cauza C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

¹³ Acest fapt nu este incontestabil. Într-o rezervă cu privire la articolul 10 alineatul (3) din Convenția-model a OCDE, statul membru în cauză își rezervă dreptul de a extinde definiția dividendelor de la alineatul (3) pentru a include toate veniturile supuse regimului fiscal al repartizărilor. Nu este necesar așadar ca o plată să fie recunoscută ca „dividend” în dreptul intern al celui stat membru pentru a fi considerată „dividend” în vederea aplicării articolului 10 alineatul (3).

¹⁴ Cauza C-105/07, *Lammers*, punctul 32. A se vedea și cauza C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, punctul 92.

Articolul 3 litera (b) prevede că „participările nu pot să fie legate decât de societăți cu sediul în Comunitate”. Directiva nu prevede însă că o societate-mamă care primește plăți de dobânzi sau de redevențe de la o filială pe care o deține parțial sau în totalitate trebuie să fie controlată de un rezident al UE (sau de un rezident al unui alt stat membru decât cel al filialei) pentru ca plata să beneficieze de scutire.

În plus, articolul 5 trebuie interpretat în lumina jurisprudenței CJE în materie de luptă împotriva practicilor abuzive, conform căreia măsurile de combatere a abuzurilor trebuie să fie adecvate și proporționale¹⁵. Este puțin probabil ca o dispoziție de drept intern sau o prevedere a unei convenții de evitare a dublei impuneri care refuză scutirea pentru simplul motiv că societatea-mamă este controlată de un rezident al unei țări terțe – sau de unul din rezidenții statului în cauză – să îndeplinească criteriul proporționalității, deoarece aceasta „nu are ca obiect specific să excludă de la un avantaj fiscal aranjamentele pur artificiale”¹⁶.

Trebuie reamintit criteriul beneficiarului efectiv prevăzut la articolul 1, care are scopul specific de a preveni aranjamentele artificiale. Prin urmare, este puțin probabil ca o societate care a satisfăcut condiția beneficiarului efectiv să poată fi considerată o construcție artificială în aplicarea articolului 5.

3.4. Chestiuni care nu au fost abordate în studiu

3.4.1. Plăți în interiorul societății

Domeniul de aplicare al directivei este limitat în momentul actual la plățile efectuate între entități juridice separate. El nu include așadar situația plăților din interiorul unei societăți, de exemplu plățile reale sau teoretice dintre un sediu central și un sediu permanent sau dintre două sedii permanente ale aceleiași societăți.

În contextul lucrărilor OCDE referitoare la atribuirea profiturilor în favoarea sediilor permanente, s-a pus întrebarea dacă, în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri, statul de origine (de regulă, statul sediului permanent) ar avea dreptul de a percepe un impozit cu reținere la sursă sau o altă formă de impozitare la sursă asupra plăților teoretice de dobânzi sau redevențe vărsate sediului central sau unui alt sediu permanent al aceleiași societăți.

Chestiunea este încă în dezbatere, însă unele țări membre ale OCDE au indicat că ar intenționa să perceapă un impozit cu reținere la sursă asupra plăților menționate mai sus.

Impozitarea la sursă a plăților din interiorul unei societăți ar crea dezavantaje pentru investițiile transfrontaliere similare sau identice cu cele care au determinat adoptarea directivei. Este oportun așadar să se ia în considerare posibilitatea extinderii domeniului de aplicare al directivei pentru a include acest tip de plăți.

3.4.2. Participații

Nivel: articolul 3 litera (b) din directivă prevede că „participațiile” în sensul acestei dispoziții trebuie să fie de cel puțin 25% din capital sau din drepturile de vot. Conform articolului 3 din directiva privind societățile-mamă și filialele, care conține o dispoziție similară, nivelul de participare a fost redus treptat de la 25% la 10% din

¹⁵ De exemplu, hotărârea din 17.7.1997 în cauza C-28/95 *Leur-Bloem / Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, punctul 44.

¹⁶ De exemplu, hotărârea din 13.3.2007 în cauza C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation / Commissioners of Inland Revenue*, punctul 79.

capital sau din drepturile de vot, începând cu 2009 [cf. și articolul 7 alineatul (2) din directiva privind fuziunile].

În consecință, deși toate cele trei directive comunitare privind impozitul pe profit au obiectivul comun de a crea condiții analoge celor ale unei piețe interne, un grup de societăți în sensul ultimelor două directive nu este exact un grup de societăți în sensul directivei privind dobânzile și redevențele, ceea ce sporește costurile de planificare și de conformare ale societăților care participă la operațiuni transfrontaliere.

Diferența dintre niveluri poate avea consecințe absurde, de exemplu în contextul recalificării unei plăți de dobânzi sau de redevențe ca repartizare a profitului. O plată de dobânzi sau de redevențe între societăți asociate prin deținerea de participații de cel puțin 10%, dar mai puțin de 25%, nu ar beneficia de scutire în temeiul directivei privind dobânzile și redevențele, dar ar beneficia de ea în temeiul directivei privind societățile-mamă și filialele dacă ar fi recalificată ca repartizare a profitului.

Participații indirecte: domeniul de aplicare al directivei este limitat în prezent la participațiile directe, în timp ce directiva privind societățile-mamă și filialele nu are astfel de limitări. Întrucât ambele directive au același obiectiv – evitarea dublei impuneri – existența acestei diferențe nu se justifică.

Extinderea domeniului de aplicare: deși eliminarea inconsecvențelor în ceea ce privește nivelurile și participațiile directe și indirecte ar reprezenta o ameliorare semnificativă a situației actuale, se poate deduce din articolul 8, coroborat cu considerentele 2, 4 și 9, că intenția era ca directiva să acopere în cele din urmă societățile neasociate și că limitarea actuală la societățile asociate trebuie considerată doar o primă etapă experimentală. Este incontestabil că dubla impunere internațională, formalitățile administrative greoaie și problemele de flux de trezorerie constituie obstacole transfrontaliere în calea tranzacțiilor dintre societăți asociate, la fel ca în cazul plăților între entități neasociate.

În ceea ce privește plățile de redevențe, o extindere a domeniului de aplicare al directivei la societăți neasociate ar fi conformă obiectivului de la articolul 163 din Tratatul CE, și anume „...consolidarea bazelor științifice și tehnologice ale industriei Comunității și favorizarea dezvoltării competitivității sale internaționale ...”

Trebuie de asemenea remarcat că extinderea domeniului de aplicare ar fi conformă și articolelor 11 și 12 din Convenția-model a OCDE, care nu fac distincție între entități asociate și neasociate.

În fine, trebuie luat în considerare și impactul bugetar al unei extinderi a domeniului de aplicare. Trebuie însă remarcat că acesta va fi probabil unul limitat, deoarece majoritatea statelor membre renunță deja, parțial sau total, la drepturile fiscale, fie în temeiul legislației interne, fie în temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate cu alte state membre.

4. CONCLUZII

Deși studiul indică faptul că implementarea directivei este în general satisfăcătoare, el scoate în evidență cazuri de transpunere și de interpretare contestabile, de exemplu în ceea ce privește perioada minimă de deținere a participațiilor, reședința fiscală a beneficiarului efectiv, nivelul de participare, recalificarea profiturilor ascunse,

corelarea dintre directiva privind dobânzile și redevențele și cea privind societățile-mamă și filialele și clauza referitoare la fraude și abuzuri.

Reiese, de asemenea, că este necesară discutarea în continuare a conceptelor cheie ale directivei și elaborarea de linii directoare în acest sens, pentru a asigura uniformitatea interpretării și pentru a reduce gradul de incertitudine juridică. Este necesară examinarea implicațiilor unei implementări și interpretări neuniforme a conceptului de sedii permanente în contextul directivei și ale utilizării unor definiții diferite ale acestora, care deviază de la cea prevăzută la articolul 5 din modelul de convenție fiscală, de exemplu în ceea ce privește excluderea eventuală a sediilor permanente care sunt agenți.

În ceea ce privește modificările care pot îmbunătăți funcționarea directivei, o reformulare a articolului 1 alineatul (3) ar elimina ceea ce poate fi considerat o discriminare nejustificată între filiale și sedii permanente. Cât despre coerență și consecvență, alinierea criteriilor referitoare la participării prevăzute în directivă la cele din directiva privind societățile-mamă și filialele și din directiva privind fuziunile ar trebui să constituie o prioritate urgentă. În prezent, se poate examina posibilitatea extinderii domeniului de aplicare al directivei la entități neasociate, pentru a se evalua potențialul său de a promova obiectivele de la Lisabona.