



COMISIA EUROPEANĂ

Bruxelles, 11.11.2011
SEC(2011) 1333 final

DOCUMENT DE LUCRU AL SERVICIILOR COMISIEI

REZUMATUL EVALUĂRII IMPACTULUI

care însoțește documentul

Propunerea de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (reformare)

{COM(2011) 714 final}
{SEC(2011) 1332 final}

REZUMAT

Prezenta evaluare a impactului va însoți propunerea de reformare a Directivei 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”). Directivele 2004/66/CE, 2004/76/CE și 2006/98/CE și anexele VI și VII la Tratatul de aderare a Bulgariei și a României au modificat directiva, extinzând aplicarea ei la societățile și la impozitele din noile state membre și acordându-le unora dintre acestea derogări temporare de la aplicarea anumitor prevederi ale directivei¹. Pentru a simplifica normele aplicabile, este utilă fuzionarea tuturor acestor texte într-un singur act juridic.

Beneficiile directivei sunt acordate societăților supuse impozitului pe profit în UE, care au rezidența fiscală într-un stat membru al UE și sunt încorporate în una dintre formele juridice enumerate în anexa la directivă. Directiva acoperă plățile efectuate între societăți asociate, adică atunci când una dintre societăți deține o participație directă de cel puțin 25% la capitalul celeilalte societăți, sau când o a treia societate deține o participație directă de cel puțin 25% atât la capitalul societății plătitoare, cât și la cel al societății beneficiare.

Articolul 8 din directivă prevede obligația Comisiei de a prezenta Consiliului un raport cu privire la funcționarea directivei, în vederea extinderii domeniului de aplicare al acesteia. Raportul a fost prezentat în data de 23 aprilie 2009 [COM(2009) 179] și a concluzionat că pot fi aduse modificări de ordin juridic pentru a îmbunătăți funcționarea directivei și pentru atingerea deplină a obiectivelor acesteia.

Descrierea problemei

Principala problemă pe care această legislație încearcă să o rezolve este impozitarea mai puternică a fluxurilor de capital transfrontaliere în comparație cu tranzacțiile naționale. În cazul plăților internaționale, beneficiarul plătește impozit pe profit în statul membru de rezidență și un impozit suplimentar cu reținere la sursă perceput de statul din care se efectuează plata (statul de origine). Relațiile fiscale dintre statele membre sunt reglementate în general prin convenții de evitare a dublei impuneri, care pot să prevadă scutirea sau reducerea impozitului cu reținere la sursă; statul de reședință poate, la rândul său, să permită contribuabilului să reducă impozitul pe profit, acordându-i acestuia un credit fiscal legat de impozitul cu reținere la sursă. Reținerile la sursă și procedurile administrative necesare pentru acordarea scutirii împiedică buna funcționare a pieței interne. La începutul anilor 1990, directiva privind societățile-mamă și filialele a armonizat regimul de impozitare aplicabil repartizărilor profitului în UE². Abia în 2003 Consiliul a armonizat regimul de impozitare aplicabil plăților transfrontaliere de dobânzi și de redevențe dintre societăți asociate, pentru a le pune pe picior de egalitate cu plățile naționale, prevăzând scutirea de impozite cu reținere la sursă. Din cauză că au fost urmate proceduri legislative diferite și că directiva privind societățile-mamă și filialele a fost modificată mai recent, în 2003, cele două instrumente nu au același domeniu de aplicare.

¹ JO L 157, 26.6.2003, p. 49, JO L 168, 1.5.2004, p. 35, JO L 157, 30.4.2004, p. 106, JO L 363, 20.12.2006, p. 129 și JO L 157, 21.6.2005, p. 278 și p. 311.

² Directiva 90/435/CEE a Consiliului privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, JO L 225, 20.8.1990, p. 6, modificată prin Directiva 2003/123/CE, JO L 7, 13.1.2004, p. 41.

În ceea ce privește amploarea acestor probleme, în 82% dintre cazuri, atât societatea-mamă, cât și filiala au o formă juridică care intră sub incidența directivei; aproximativ 95% din plățile de redevențe și 90% din plățile de dobânzi sunt acoperite de directivă. Cât despre cerința privind relația de asociere, societățile neasociate (cu o participație cuprinsă între 0 și 25%) reprezintă 12% din legăturile prin participații. Inițiativa de față încearcă să soluționeze unele dintre problemele legate de plățile transfrontaliere care nu intră sub incidența ei:

- societățile care doresc să își reducă costurile încearcă să evite plata impozitelor cu reținere la sursă prin planificare fiscală: astfel, grupurile de societăți pot crea o entitate intermediară într-un alt stat membru, pentru ca plata pe care aceasta o primește să beneficieze de o scutire fiscală care altfel nu ar fi acordată. Din această cauză, societățile pot face alegeri mai puțin bune, motivate doar de factori fiscali, și nu de eficiență, iar statele membre pierd venituri fiscale.

- ratele impozitului cu reținere la sursă variază în funcție de relațiile bilaterale dintre statele membre. Convențiile de evitare a dublei impuneri prevăd rate diferite, ceea ce poate denatura deciziile economice, atrăgând investitorii către țările care aplică rate mai scăzute.

- condițiile care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de scutirea fiscală prevăzută de directivă care țin de forma juridică, de relațiile dintre părțile la tranzacție, de cota de participație, de perioada minimă de deținere etc. determină firmele să aleagă opțiuni motivate de factori fiscali, și nu de criterii de eficiență.

- cerințele care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de dispozițiile directivei sunt mai stricte decât cele prevăzute în directiva privind societățile-mamă și filialele pentru scutirea dividendelor. Regimurile fiscale diferite aplicabile dividendelor, dobânzilor și redevențelor pot denatura structura capitalului societăților și alocarea imobilizărilor necorporale.

- aplicarea scutirii de impozitul cu reținere la sursă prevăzute de convențiile pentru evitarea dublei impuneri presupune efectuarea unor proceduri administrative care impun o sarcină administrativă și financiară împovărătoare pentru societăți. În multe cazuri, scutirea este acordată numai într-o etapă ulterioară, ceea ce generează probleme de lichiditate. Totodată, dacă scutirea este acordată sub forma unui credit fiscal în statul de reședință, există un anumit interval de timp între reținerea la sursă și deducerea fiscală, ceea ce generează, și în acest caz, probleme de lichiditate. Costurile de conformare suportate de societățile din UE sunt estimate la 126 milioane EUR anual.

- societățile sunt în cele din urmă supuse unei duble impozitări: ele suportă o reținere la sursă și un impozit pe profit în statul de reședință. Acesta din urmă poate să prevadă o scutire de dubla impozitare fie scutind venitul respectiv, fie permițând deducerea impozitului reținut la sursă. Cu toate acestea, dacă impozitul reținut la sursă asupra plății brute este mai ridicat decât impozitul pe profit (rate nominale scăzute) calculat pentru venitul net obținut din plata respectivă, societățile suportă un impozit mai mare decât cel perceput asupra plăților naționale echivalente.

O altă problemă este legată de condițiile impuse pentru scutirea de impozitul cu reținere la sursă atunci când plata este efectuată de o societate printr-un sediu permanent, altfel spus o sucursală: această plată trebuie să reprezinte o cheltuială deductibilă fiscal pentru acest

contribuabil. Așa cum este formulată în prezent, directiva nu s-ar aplica în cazurile în care deducerea nu este acordată pe motive cum este, de exemplu, faptul că nu îndeplinește toate cerințele formale, chiar dacă tranzacția are efectiv legătură cu activitatea sediului permanent.

În fine, directiva nu prevede că scutirea la sursă trebuie să fie legată de impozitarea plății în statul de reședință al beneficiarului. Acest lucru poate face ca unele plăți să nu fie impozitate. La momentul adoptării directivei, Consiliul a invitat Comisia să propună modificările necesare. Comisia a adoptat o propunere de modificare, COM(2003) 841, care viza excluderea de la scutirea de impozitul cu reținere la sursă a societăților care beneficiau deja de o scutire fiscală pentru dobânzile și redevențele primite în statul de reședință. Deși a existat un consens general asupra unui text de compromis, discuțiile purtate în cadrul grupurilor de lucru ale Consiliului între 2004 și 2006 nu au ajuns la un acord unanim. Comisia a retras această propunere când a adoptat Comunicarea privind Programul de lucru al Comisiei pentru anul 2010 – Este momentul să acționăm [COM(2010) 135 final], deoarece intenționa să propună această reformare a directivei.

Menținerea situației existente ar perpetua denaturarea comportamentului societăților, costurile de conformare pe care acestea trebuie să le suporte și riscul dublei impozitări. Din această cauză, fluxurile transfrontaliere de capitaluri s-ar diminua, la fel ca transferurile de capital și tehnologie. Procesul de alocare transfrontalieră a resurselor ar fi și el afectat. Pe scurt, potențialul pieței interne nu ar fi realizat în întregime.

În principiu, această situație afectează societățile din toate sectoarele și de toate dimensiunile, deși costurile de conformare constituie o parte mai mare din costurile totale ale societăților mici. În ceea ce privește plățile de dobânzi, problemele abordate aici afectează în principal sectorul financiar. Cu toate acestea, indiferent de sectorul de activitate, structura capitalului grupurilor de societăți cuprinde capitaluri proprii și capitaluri împrumutate. Aceasta înseamnă că sunt afectate toate sectoarele de activitate. Cât despre plățile de redevențe, sectoarele care utilizează intensiv transferul de tehnologie și drepturile de proprietate intelectuală suportă mai frecvent această sarcină fiscală.

Administrațiile fiscale sunt și ele afectate, deoarece obțin venituri din impozitele cu reținere la sursă sau veniturile lor fiscale se diminuează din cauza creditelor fiscale utilizate de contribuabili pentru eliminarea dublei impozitări.

Subsidiaritate

Această inițiativă este necesară deoarece statele membre impozitează activitățile transfrontaliere conform convențiilor fiscale bilaterale pe care le-au încheiat în urma unor negocieri bilaterale. Fiecare pereche de țări ajunge la o soluție diferită. Atunci când nu există o convenție pentru evitarea dublei impuneri, impozitele cu reținere la sursă se percep potrivit normelor unilaterale decise în aplicarea politicilor fiscale naționale. Nu există o acțiune coordonată spontană pentru a elimina aceste obstacole de pe piața internă. De aceea, este necesară o acțiune la nivelul UE pentru a garanta armonizarea și coordonarea politicilor fiscale în acest domeniu fiscal specific.

Justificarea unei acțiuni europene decurge din caracterul transfrontalier al problemei și din imposibilitatea ca fiecare stat membru să stabilească o politică fiscală unică, aplicabilă la

nivel național și în întreaga Uniune. O acțiune la nivelul UE va garanta faptul că statele membre vor fi obligate în aceeași măsură să acorde scutirea de impozite cu reținere la sursă.

Obiective

Obiectivul acestei inițiative este de a reduce obstacolele transfrontaliere care împiedică buna funcționare a pieței interne, descrise mai sus, extinzând sfera de aplicare a scutirii de impozitul cu reținere la sursă prevăzute de directivă, la cel mai scăzut cost posibil. Mai exact, este esențial să se elimine denaturările cauzate de aplicarea unor regimuri diferite fluxurilor de capital care rezultă din plata dividendelor, a dobânzilor și a redevențelor. Alinierea domeniului de aplicare al directivei cu cel al directivei privind societățile-mamă și filialele este așadar printre obiectivele principale. În acest fel se vor promova activitățile de finanțare și tehnologice, iar politicile UE din aceste domenii vor fi întărite.

Opțiuni strategice

Pot fi avute în vedere mai multe opțiuni strategice:

- opțiunea 1: nu se ia nicio măsură concretă.
- opțiunea 2: beneficiile directivei ar putea fi extinse la plățile dintre societăți neasociate; în plus, lista tipurilor de societăți cărora li se aplică directiva poate fi extinsă.
- opțiunea 3: o altă soluție este alinierea condițiilor de acordare a beneficiilor directivei la cele aferente directivei privind societățile-mamă și filialele, considerând că societățile sunt asociate atunci când există o participație directă sau indirectă de 10% și extinzând lista tipurilor de societăți care intră sub incidența directivei.
- opțiunea 4: textul directivei ar putea fi modificat pentru a clarifica faptul că plățile efectuate de un sediu permanent în legătură cu activitățile sale beneficiază de scutirea fiscală.
- opțiunea 5: ar putea fi introdusă o cerință privind supunerea la plata impozitului, care ar elimina scutirea de impozitul reținut la sursă atunci când beneficiarul plății nu este efectiv supus la plata impozitului pentru venitul obținut din plata respectivă.

Impactul opțiunilor strategice

Opțiunea 1 nu ar soluționa problema costurilor și a denaturărilor economice care decurg din impozitele cu reținere la sursă și nici problemele descrise mai sus.

Opțiunea 2 ar afecta veniturile fiscale ale statelor membre. În ceea ce privește plățile de dobânzi, cele 13 state membre care încă aplică impozite cu reținere la sursă asupra acestor plăți efectuate către un alt stat membru – Belgia, Bulgaria, Republica Cehă, Grecia, Irlanda, Italia, Letonia, Polonia, Portugalia, România, Slovenia, Ungaria și Regatul Unit – au reprezentat plăți de dobânzi intra-UE de aproape 112 miliarde EUR în 2008. Având în vedere că în țările din UE numai 10% din datoria brută este generată între societăți și că rata medie a impozitului cu reținere la sursă în țările care aplică acest impozit plăților transfrontaliere de dobânzi este de 7,1%, veniturile brute din impozitul cu reținere la sursă aplicat plăților între

societăți se ridică la 0,8 miliarde EUR. Această pierdere de venituri din plățile de dobânzi care ies din țară tinde să fie compensată de câștigurile obținute prin scăderea creditelor aferente impozitelor cu reținere la sursă plătite în țările care primesc plățile. De aceea, compensarea ar avea un impact foarte limitat asupra veniturilor nete: pierderile nu ar trebui să depășească 200-300 milioane EUR³.

În ceea ce privește plățile de redevențe, ieșirile intra-UE totale de redevențe și drepturi de licență au depășit 31 miliarde EUR în 2008. Cele 22 de țări UE care aplică impozite reținute la sursă asupra plăților de redevențe care ies din țară reprezintă plăți de redevențe intra-UE de 23,3 miliarde EUR. Veniturile brute din plățile de redevențe efectuate, la o rată medie a impozitului reținut la sursă de 5,5%, se ridică la aproximativ 1,3 miliarde EUR pentru UE în ansamblu. Această pierdere de venituri din plățile de redevențe care ies din țară tinde să fie compensată de câștigurile obținute prin scăderea creditelor aferente impozitelor cu reținere la sursă plătite în țările care primesc plățile. De aceea, compensarea ar avea un impact foarte limitat asupra veniturilor nete: pentru cele șapte țări cu cel mai mare sold negativ al redevențelor, ca pondere în PIB – Bulgaria, Republica Cehă, Grecia, Polonia, Portugalia, România și Slovacia – pierderile nu ar trebui să depășească 100-200 milioane EUR⁴.

În prezent, directiva reformată și directiva privind societățile-mamă și filialele se aplică numai societăților asociate. Extinderea beneficiilor directivei la societățile neasociate ar reprezenta un element nou, care ar afecta relațiile fiscale dintre toate statele membre.

Pentru societăți, această a doua opțiune ar avea ca efect principal reducerea costurilor de conformare: anual s-ar putea economisi până la 126 milioane EUR. Efectul pozitiv ar fi important pentru IMM-uri, deoarece în cazul lor costurile de conformare sunt proporțional mai ridicate. IMM-urile ar beneficia și de pe urma eliminării impozitelor reținute la sursă asupra redevențelor: ele tind să concesioneze drepturile de proprietate industrială, nefiind capabile să exploateze ele însele propriile invenții. În schimb, disparitățile în ceea ce privește impozitarea dividendelor, a dobânzilor și a redevențelor vor continua să existe, împreună cu denaturările care afectează structura capitalului societăților, alocarea drepturilor de proprietate intelectuală ale societăților din UE și forma de organizare.

Opțiunea 3 ar echilibra condițiile prevăzute în directivele privind impozitarea dividendelor, a dobânzilor și a redevențelor. Ea ar contribui la reducerea denaturărilor fiscale menționate mai sus. În plus, această opțiune ar aduce beneficii deoarece ar oferi societăților o mai mare flexibilitate și ar scădea costurile de restructurare atunci când se pune problema alegerii formei de organizare, a structurii capitalului, a structurii acționariatului și a alocării imobilizărilor necorporale. Economii realizate de societăți la nivelul costurilor de conformare sunt estimate la 38,4-58,8 milioane EUR. Efectele asupra veniturilor nete ale statelor membre ar fi chiar mai puțin importante decât cele ale opțiunii anterioare; ele s-ar ridica la aproximativ 160-310 milioane EUR. Transpunerea acestor modificări în legislația națională nu ar trebui să fie foarte dificilă, datorită experienței câștigate prin implementarea directivei privind societățile-mamă și filialele.

³ Sursă: Copenhagen Economics, *Taxation of interest and royalties — impact assessment of amendments to the present Directive*, octombrie 2010.

⁴ Sursă: a se vedea nota 3.

Totodată, există alte două inițiative care pot fi combinate cu opțiunile 2 sau 3 pentru a soluționa două dintre problemele specifice descrise mai sus. Opțiunile 4 și 5 ar contribui cu certitudine la funcționarea mai bună a directivei, de aceea ar trebui incluse în orice propunere de modificare.

Estimările de mai sus trebuie analizate însă cu prudență, deoarece se bazează pe o serie de ipoteze și date statistice, asupra cărora nu s-au putut face considerații legale.

Compararea opțiunilor strategice

Întrucât opțiunile 4 și 5 pot fi combinate cu opțiunile 2 și 3, vor fi analizate în continuare două alternative: alternativa I combină opțiunile 2, 4 și 5, iar alternativa II combină opțiunile 3, 4 și 5.

Alternativa I ar fi mai eficientă pentru reducerea costurilor de conformare, însă ar fi în același timp mai ineficientă și incompatibilă cu alte obiective pentru îmbunătățirea funcționării directivei. În contextul unor finanțe publice instabile, această soluție ar implica reduceri mai drastice ale veniturilor fiscale ale statelor membre, implementarea ei ar fi mai dificilă și ar fi incompatibilă cu obiectivul de a elimina denaturările care decurg din diferențele dintre domeniul de aplicare al directivei și cel al directivei privind societățile-mamă și filialele.

În consecință, opțiunea preferată este alternativa II, care oferă o soluție mai echilibrată. Ea ar fi mai puțin eficientă decât alternativa I pentru reducerea costurilor de conformare, dar ar atinge toate obiectivele fixate prin această inițiativă, implicând o diminuare mai puțin importantă a veniturilor fiscale. Consultarea publică lansată de Comisie demonstrează că majoritatea părților interesate preferă această alternativă. În schimb, opțiunea principală din cadrul alternativei I, și anume extinderea directivei la plățile dintre societăți neasociate, a obținut un sprijin limitat, din partea a doar 29% dintre respondenți.

Statele membre au avut totodată posibilitatea de a-și exprima opiniile cu privire la aceste opțiuni cu ocazia unei reuniuni consacrate raportului Comisiei asupra directivei, organizate în data de 23 noiembrie 2009. În general, ele s-au arătat mai dispuse să accepte inițiative pe baza opțiunii 3, iar unele dintre ele chiar au respins ferm orice modificare pe baza opțiunii 2. În ceea ce privește modificările de ordin tehnic propuse în opțiunea 4, majoritatea delegaților statelor membre au convenit că trebuie găsită o soluție. Legat de opțiunea 5, subiectul a fost adus în discuție la reuniunea Consiliului Ecofin pentru adoptarea directivei, majoritatea statelor membre sprijinind inițiativele Comisiei din acest domeniu. Trebuie menționat însă că reuniunea din 23 noiembrie 2009 a fost una tehnică, iar delegaților nu li s-a cerut să adopte o poziție politică cu privire la aceste inițiative. De fapt, o parte dintre delegați nu s-au exprimat deloc în cursul dezbaterii.