

IMPOZITAREA DIRECTĂ: IMPOZITAREA ÎNTREPRINDERILOR ȘI A PERSOANELOR FIZICE

Domeniul impozitării directe nu este reglementat direct de legislația europeană. Cu toate acestea, o serie de directive și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) stabilesc standarde armonizate pentru impozitarea întreprinderilor și a persoanelor fizice. În plus, au fost luate măsuri pentru prevenirea evaziunii fiscale și a dublei impuneri.

TEMEI JURIDIC

Tratatul privind UE nu prevede competențe legislative explicite în domeniul impozitării directe. Legislația privind impozitarea întreprinderilor se bazează de obicei pe articolul 115 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), care autorizează Uniunea să adopte directive pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre ce au incidență directă asupra pieței unice; acestea fac obiectul unanimității și al procedurii de consultare.

Articolul 65 din TFUE (libera circulație a capitalurilor) permite statelor membre să stabilească o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Totuși, în anul 1995, CJUE a hotărât (în cauza C-279/93) că articolul 45 din TFUE este direct aplicabil în domeniul impozitării și al securității sociale: articolul stipulează că libera circulație a lucrătorilor implică „eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie [...], în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă”. Conform articolelor 110–113 din TFUE, statele membre sunt obligate să inițieze negocieri în vederea eliminării dublei impuneri în interiorul UE. Articolul 55 din TFUE interzice discriminarea între resortisanții statelor membre în ceea ce privește participarea la constituirea capitalului societăților. Majoritatea acordurilor în domeniul impozitării directe se află totuși în afara cadrului juridic al UE. O rețea extinsă de tratate fiscale bilaterale – implicând atât statele membre, cât și țări terțe – acoperă impozitarea fluxurilor transfrontaliere de venituri.

OBIECTIVE

Două obiective specifice sunt prevenirea evaziunii fiscale și eliminarea dublei impuneri. În general, o anumită armonizare a impozitării întreprinderilor poate fi justificată atât pentru a preveni denaturarea concurenței (în special în cazul deciziilor privind investițiile), cât și pentru a evita „concurența fiscală” și, de asemenea, pentru a reduce posibilitățile de manipulare a contabilității.

REZULTATE

A. Impozitarea întreprinderilor – măsuri pentru eliminarea obstacolelor fiscale de pe piața unică

Propuneri în vederea armonizării impozitului pe profit sunt dezbătute de mai multe decenii (în 1962: Raportul Neumark, 1970: Raportul van den Tempel; 1975: propunerea de directivă privind alinierea ratelor de impozitare între 45 % și 55 %). În 1980, Comisia a comunicat că această încercare de armonizare este, probabil, sortită eșecului (COM(80)0139) și s-a concentrat asupra unor măsuri pentru finalizarea pieței unice. În „Liniile directoare privind impozitarea întreprinderilor” din 1990 (SEC(90)0601) au fost adoptate trei propuneri deja publicate, și anume Directiva privind fuziunile (90/434/CEE – în prezent Directiva 2009/133/CE), Directiva privind societățile-mamă și filialele lor (90/435/CEE – în prezent Directiva 2011/96/UE) și Convenția de arbitraj (90/436/CEE). Soarta propunerii de directivă din 1991 privind un regim fiscal comun care să se aplice plăților de dobânzi și de redevențe între societățile-mamă și filialele acestora din state membre diferite ilustrează caracterul adesea de durată al negocierilor cu statele membre: în ciuda faptului că a fost modificată și deși a primit avizul pozitiv din partea Parlamentului, propunerea a fost retrasă de Comisie datorită neajungerii la un acord în cadrul Consiliului. O nouă versiune a apărut în 1998 ca parte a „pachetului Monti” și a fost adoptată ca Directiva 2003/49/CE.

În 1996, Comisia a stabilit o nouă strategie privind impozitarea. În domeniul impozitării întreprinderilor, rezultatul principal a fost Codul de conduită pentru impozitarea întreprinderilor, adoptat sub forma unei rezoluții a Consiliului în 1998. Consiliul a creat, de asemenea, un grup pentru codul de conduită (cunoscut sub numele de „grupul Primarolo”) pentru a examina cazurile semnalate de impozitare neloială a întreprinderilor. În 2001, Comisia a pregătit „un studiu analitic al fiscalității întreprinderilor în Comunitatea Europeană” (SEC(2001)1681). În comunicarea complementară a Comisiei (COM(2001)0582) s-a precizat că cele mai multe probleme cu care se confruntă întreprinderile rezidă în adaptarea acestora la diversele reglementări naționale din cadrul pieței unice. În 2011, Comisia Europeană a prezentat o [propunere de bază fiscală consolidată comună a societăților](#) (CCCTB). În conformitate cu CCCTB, întreprinderile ar trebui să profite de un sistem cu un „ghișeu unic” unde să își poată depune cererile de rambursare a impozitelor. Aceste întreprinderi pot, de asemenea, să își consolideze toate câștigurile și pierderile avute în urma activității lor în Uniunea Europeană. Statele membre și-ar păstra competența deplină de a stabili propriile impozite pe profit. În aprilie 2012, Parlamentul European și-a adoptat poziția cu privire la această propunere, dar nu s-a ajuns la niciun acord în cadrul Consiliului. În vederea impulsivării negocierilor din cadrul Consiliului, Comisia a prezentat în iunie 2015 o strategie pentru relansarea propunerii privind CCCTB în 2016. Comisia a optat pentru un proces în două etape, separând baza comună și elementele de consolidare, prin două propuneri legislative interconectate: o propunere privind o [bază fiscală comună a societăților \(CCTB\)](#) și una privind o [bază fiscală consolidată comună a societăților \(CCCTB\)](#). CCCTB ar urma să aibă un caracter obligatoriu, fiind totuși introdusă treptat. Propunerea, modificată în conformitate cu lucrările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), ar putea contracara și eludarea fiscală, permițând eliminarea lacunelor de reglementare dintre

sistemele naționale și limitarea mecanismelor comune de eludare fiscală. Parlamentul și-a adoptat avizele cu privire la ambele propuneri în martie 2018, dar negocierile din cadrul Consiliului au fost din nou neconcludente.

În septembrie 2023, Comisia a adoptat o propunere intitulată „Întreprinderile din Europa: cadru de impozitare a profitului” ([BEFIT](#)), care va oferi un cadru unic de reglementare a impozitului pe profit pentru UE, bazat pe repartizare și pe o bază fiscală comună. Ea va reduce costurile de asigurare a conformității pentru întreprinderile care își desfășoară activitatea în mai multe state membre și va facilita stabilirea de către autoritățile fiscale naționale a impozitelor datorate. Propunerea înlocuiește propunerile în curs de adoptare privind CCTB și CCCTB. După adoptarea sa de către Consiliu, propunerea ar trebui să intre în vigoare la 1 iulie 2028. Tot în septembrie 2023, Comisia a publicat alte două propuneri de directivă ale Consiliului: una privind prețurile de transfer și una de instituire a unui sistem de impunere în funcție de sediul central pentru microîntreprinderi și întreprinderile mici și mijlocii. Parlamentul și-a adoptat [avizele cu privire la ambele propuneri](#) în aprilie 2024. După adoptarea lor de către Consiliu, cele două propuneri ar trebui să intre în vigoare în ianuarie 2026.

B. Impozitarea echitabilă, transparența fiscală, precum și combaterea eludării fiscale și a concurenței fiscale dăunătoare

Începând cu 2008, în urma crizei financiare, combaterea eludării fiscale și impozitarea echitabilă a întreprinderilor au revenit în prim-plan. Acest lucru necesită și creșterea transparenței, după cum o demonstrează pachetul de măsuri pentru îmbunătățirea transparenței din martie 2015, care cuprindea, printre altele, Directiva Consiliului privind un schimb automat de informații între statele membre cu privire la deciziile fiscale (Directiva (UE) 2015/2376) și [comunicarea privind transparența fiscală în scopul combaterii evaziunii fiscale licite și ilicite](#). În 2015, Comisia a adoptat un [plan de acțiune pentru un sistem de impozitare a întreprinderilor echitabil și eficient](#) în UE, care prevede o reformă a cadrului de impozitare a întreprinderilor cu scopul de a combate abuzurile fiscale, a asigura venituri sustenabile și a îmbunătăți mediul de afaceri în cadrul pieței unice. În ianuarie 2016, Comisia și-a prezentat pachetul de măsuri de combatere a eludării fiscale, care cuprinde, printre altele, o propunere de directivă a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne; cunoscută sub denumirea de [Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale](#) (ATAD), aceasta a fost adoptată în iulie 2016. Ea a fost urmată, în octombrie 2016, de o propunere de [directivă a Consiliului de modificare a Directivei \(UE\) 2016/1164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe \(ATAD 2\)](#), care a fost adoptată în mai 2017. În decembrie 2021, Comisia a [propus o directivă a Consiliului de stabilire a unor norme pentru prevenirea utilizării abuzive în scopuri fiscale a entităților fictive și de modificare a Directivei 2011/16/UE \(ATAD 3 sau „Unshell”\)](#). Acesta din urmă este încă în curs de negociere în cadrul Consiliului, deși Parlamentul a adoptat un [aviz pozitiv](#) în ianuarie 2023.

Tot pe tema transparenței, Comisia a propus o modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea, de către anumite întreprinderi și sucursale, de informații privind impozitul pe profit („raportarea publică pentru fiecare țară în parte”). [Propunerea a fost adoptată](#) în noiembrie 2021, în urma unui acord între Parlament

și Consiliu. Ea impune întreprinderilor multinaționale să publice anumite părți din informațiile transmise autorităților fiscale.

Pentru a consolida schimbul de informații, Directiva privind cooperarea administrativă (DAC) a fost introdusă în 2011 și a fost modificată de mai multe ori în ultimii ani, cel mai recent în octombrie 2023 prin DAC 8, pentru a aborda schimbul de informații privind criptoactivele și moneda electronică. Ea a fost modificat anterior prin DAC 7, în martie 2021. Această modificare a urmărit să garanteze că statele membre fac schimb automat de informații cu privire la veniturile generate de vânzători pe platformele digitale, indiferent dacă platforma se află sau nu în UE. Înainte de aceasta, cele mai recente modificări au fost efectuate prin DAC 6, adoptată în mai 2018, în urma unei solicitări de propunere legislativă exprimată într-o [rezoluție a Parlamentului](#) (TAXE 2). Această directivă include obligația intermediarilor, cum ar fi consultanții, avocații sau consilierii fiscali, de a raporta anumite acorduri fiscale autorităților fiscale locale, care ar trebui apoi să facă schimb automat de informații colectate în întreaga UE.

Pe lângă transparență, UE depune eforturi pentru a se asigura că normele fiscale actuale sunt adecvate pentru era digitală. Tranziția către o economie digitală a condus la o deconectare din ce în ce mai mare între locul unde se creează valoare și locul unde se plătește impozitul. Discuțiile privind modernizarea impozitării internaționale a întreprinderilor au început în urmă cu un deceniu în cadrul G20 și au fost sprijinite de OCDE.

În martie 2018, Comisia Europeană a propus noi norme pentru a asigura impozitarea echitabilă a activităților digitale în UE. Pachetul a constat în două propuneri legislative care vizau (1) reformarea normelor privind impozitul pe profit, astfel încât profiturile să fie impozitate acolo unde întreprinderile au o prezență digitală substanțială și (2) dezvoltarea unui impozit provizoriu pentru veniturile din serviciile digitale (impozitul pe serviciile digitale), pe care Parlamentul l-a sprijinit.

Discuțiile la nivelul OCDE au continuat în paralel, iar la 8 octombrie 2021, membrii Cadrului incluziv al OCDE/G20 privind BEPS (erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor) au convenit asupra soluției bazate pe doi piloni, care reprezintă o abordare a provocărilor fiscale generate de digitalizarea economiei. Având în vedere progresele înregistrate la nivel mondial, propunerile Comisiei din 2018 sunt în prezent în așteptare. Dacă în cadrul acestor negocieri se ajunge la o soluție globală și la un acord, iar ulterior acestea sunt puse în aplicare în mod efectiv, propunerile ar deveni caduce.

Soluția bazată pe doi piloni va garanta că cele mai mari și mai profitabile întreprinderi multinaționale vor fi supuse unei cote efective minime de impozitare de 15 % și vor realoca profiturile către țări din întreaga lume, după cum urmează:

Pilonul unu creează o nouă prezență impozitabilă pentru realocarea și impozitarea profiturilor întreprinderilor acolo unde este creată valoarea și unde se află clienții, indiferent de prezența fizică în țară. Pe această bază, la 22 decembrie 2021, Comisia a propus [„următoarea generație de resurse proprii ale UE”](#), care include o resursă proprie echivalentă cu 15 % din cota profiturilor reziduale ale întreprinderilor ce intră în domeniul de aplicare, care urmează să fie realocate statelor membre ale UE. Propunerile nu sunt foarte detaliate, nu în ultimul rând deoarece OCDE

elaborează încă aspectele practice pentru aplicarea abordării bazate pe piloni. Recent, în octombrie 2023, OCDE [a publicat convenția multilaterală pentru punerea în aplicare a sumei A din pilonul unu](#). Acest lucru reflectă consensul la care au ajuns în prezent membrii Cadrului incluziv OCDE/G20 privind BEPS. Mai recent, în februarie 2024, Cadrul incluziv a publicat [raportul privind valoarea B a pilonului unu](#) pentru a simplifica normele de stabilire a prețurilor de transfer și modificările de conformare aduse comentariului privind modelul de convenție fiscală al OCDE. Pilonul unu rămâne deschis pentru semnătură și va intra în vigoare numai atunci când cel puțin 30 de jurisdicții care reprezintă o masă critică de întreprinderi multinaționale care intră în domeniul de aplicare ratifică MLC.

Pilonul doi introduce o taxă minimă globală efectivă de 15 % și, în acest scop, Comisia a publicat, la 22 decembrie 2021, o propunere de [directivă a Consiliului privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor multinaționale](#).

UE a adoptat [Directiva privind Pilonul doi](#) la sfârșitul anului 2022, iar statele membre au fost obligate să pună în aplicare normele până la 31 decembrie 2023 (unele state membre au optat totuși să aplice derogarea prevăzută de Directiva privind pilonul doi, permițând o întârziere în punerea în aplicare). Adoptarea directivei înseamnă că normele privind impozitul minim au devenit parte a legislației UE.

În fine, Consiliul actualizează regulat [lista UE a jurisdicțiilor necooperante](#) în scopuri fiscale.

C. Impozite aplicate persoanelor fizice

1. Impozitul pe venit

Impozitarea lucrătorilor, respectiv a pensionarilor care locuiesc și/sau au rude în întreținere în alt stat membru a constituit întotdeauna o sursă de probleme. Acordurile bilaterale au putut contribui la evitarea dublei impunerii în general, însă nu au putut rezolva chestiuni precum aplicarea diverselor forme de scutiri de impozite din țara de rezidență pentru veniturile din țara în care persoana este angajată. Pentru a asigura tratamentul egal al persoanelor rezidente și non-rezidente, Comisia Europeană a propus o directivă privind armonizarea dispozițiilor legate de impozitul pe venit în raport cu libera circulație (COM(1979)0737), conform căreia s-ar fi aplicat impozitarea în țara de reședință ca regulă generală. Odată respinsă de Consiliu, propunerea a fost retrasă, iar Comisia a emis doar o recomandare care prezenta principiile aplicabile în impozitarea veniturilor non-rezidenților. În continuare au fost inițiate proceduri împotriva statelor membre care au discriminat angajații străini. CJUE a hotărât în 1993 (C-112/91) că un stat membru nu poate, în materie de percepere a impozitelor directe, trata un resortisant al unui alt stat membru mai puțin favorabil decât pe proprii cetățeni (C-279/93). În general, integrarea în domeniul impozitării directe a persoanelor fizice a evoluat mai mult prin intermediul hotărârilor CJUE decât prin propuneri legislative. În octombrie 2017, Consiliul a adoptat o directivă (Directiva (UE) 2017/1852) având drept obiectiv îmbunătățirea actualelor mecanisme din UE de soluționare a litigiilor referitoare la dubla impunere.

2. Impozitarea veniturilor transfrontaliere provenite din dobânzi bancare și de alt tip

În principiu, un contribuabil trebuie să își declare veniturile provenite din dobânzi. În practică însă, libera circulație a capitalului și existența secretului bancar au oferit posibilitatea evaziunii fiscale. Unele state membre impun un impozit reținut la sursă asupra veniturilor din dobânzi. În 1989, Comisia a propus un sistem comun de impozite reținute la sursă asupra veniturilor din dobânzi, percepute la o rată de 15 %. Propunerea respectivă a fost înlocuită ulterior cu o nouă propunere pentru a asigura un minim de impozitare efectivă a veniturilor din dobânzi (la o rată de 20 %). După îndelungi negocieri, s-a ajuns la un compromis, fiind adoptată Directiva 2003/48/CE a Consiliului privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi. Între timp, a fost înlocuită de Directiva 2014/107/UE, mai ambițioasă, care prevede, împreună cu Directiva 2011/16/UE, un schimb cuprinzător de informații între autoritățile fiscale. În iunie 2023, Comisia [a prezentat o propunere](#) de directivă a Consiliului referitoare la reducere mai rapidă și mai sigură a surplusului de impozite reținute la sursă („FASTER”) pentru a eficientiza procedurile de reținere la sursă în UE pentru investitorii transfrontalieri și administrațiile naționale.

ROLUL PARLAMENTULUI EUROPEAN

În ceea ce privește propunerile legate de impozitare, rolul Parlamentului European este de regulă limitat la procedura de consultare. Totuși, în plus, rolul Parlamentului este de a încuraja Comisia să prezinte noi propuneri legislative pentru o impozitare mai echitabilă, mai ecologică și mai eficientă. Prin urmare, Parlamentul European stabilește și agenda politicii fiscale a UE și oferă o platformă de discuții privind impozitarea internațională.

Mai precis, crearea Subcomisiei pentru chestiuni fiscale (FISC) în septembrie 2020 a reprezentat un pas important pentru a consolida și mai mult rolul Parlamentului European în dezbaterile fiscale internaționale. FISC a fost înființată pentru a continua lupta împotriva evitării obligațiilor fiscale, a consolida transparența financiară și a facilita buna funcționare a pieței unice. Subcomisia colaborează periodic cu parlamentele naționale, cu mediul academic, cu administrațiile fiscale și cu societatea civilă prin audieri publice, schimburi de opinii, misiuni în statele membre și în țări terțe și organizarea [simpozionului fiscal al UE](#).

Pentru mai multe informații pe această temă, vă rugăm să consultați site-ul [Subcomisiei pentru chestiuni fiscale \(FISC\)](#).

Jost Angerer
05/2024