

A photograph of the Atomium, a large-scale stainless steel structure in Brussels, Belgium, designed by André Waterkeyn. It consists of nine interconnected spheres, each representing an iron atom, arranged in a cube-like pattern. The spheres are illuminated from within, creating a bright contrast against the dark blue night sky. The structure is surrounded by trees and streetlights.

Principiul nediscriminarii in impozitarea directa europeana

Ioana Sandru
Senior Tax Manager (KPMG)

Sumar

- **Principiul nediscriminarii - concept**
- **Implementarea principiului nediscriminarii**
- **Cazuri de discriminare**

Principiul nediscriminarii - concept (1)

- **Principiul nediscriminarii in domeniul fiscal = egalitate de tratament fiscal intre proprii agenti economici si agentii economici ai unui alt stat membru**
- **Existenta de reguli diferite pentru situatii similare ar avea ca rezultat inegalitate in fata legii si distorsiunea concurentei, ceea ce incalca filozofia fundamentala a Pietei comune**

Principiul nediscriminarii - concept (2)

- Principiul nediscriminarii - mentionat in mod expres in Tratatul Comunitatii Europene (Tratat) in diferite contexte, inclusiv in cadrul articolelor referitoare la libertatile fundamentale:
 - libera circulatie a bunurilor, lucratorilor, serviciilor, capitalului si libertatea de stabilire
- Statele membre sunt obligate sa respecte libertatile fundamentale din Tratat
- Principiul nediscriminarii in taxare directa nu e mentionat in mod expres in Tratat

Principiul nediscriminarii - concept (3)

- Prin jurisprudenta CEJ s-a determinat ce reguli discriminatorii existente in legislatia interna a statelor membre privind taxarea directa restrictioneaza libertatile fundamentale din Tratat
- Prin jurisprudenta CEJ s-a stabilit, de asemenea, ca desi unele masuri discriminatorii de taxare directa din legislatia nationala a statelor membre restrictioneaza libertatile fundamentale, acestea sunt compatibile cu Tratatul daca:
 - Urmaresc un scop legitim compatibil cu Tratatul si sunt in masura sa asigure realizarea acestui scop
 - Sunt justificate de rationamente determinante ("overriding") de ordine si securitate publica

Principiul nediscriminarii – concept (4)

- **Principiul nediscriminarii poate fi invocat si de persoane din state terce, in baza articolului privind libera circulatie a capitalului**
- Acesta prevede ca toate restrictiile legate de libera circulatie a capitalului intre state membre precum si intre state membre si state terce sunt interzise
- **Se accepta restrictiile:**
 - daca existau in legislatia nationala a statului membru inainte de 31.12.1993 (sau inainte de 31.12.1999 in cazul Estoniei si Ungariei)
 - In circumstante exceptionale (ex. care tin de ordinea si securitatea publica)

Implementarea principiului nediscriminarii (1)

■ Exista doua modalitati de implementare a principiului nediscriminarii:

- Proceduri de sanctionare (“infringement”), initiate de Comisie in baza Tratatului, care au menirea de a forta statele Membre sa modifice prevederile din legea nationala, care incalca obligatiile din Tratat
- Trimiterea unor cazuri catre CEJ de catre curtile nationale ale statelor membre in vederea interpretarii prevederilor comunitare aplicabile cazului respectiv

■ Procedurile de sanctionare sunt initiate de Comisie:

- din proprie initiativa sau
- ca raspuns la plangeri (daca = fondate)

Implementarea principiului nediscriminarii (2)

- Procedurile de sanctionare nu se aplica pentru cazurile specifice ale reclamantilor, care trebuie sa foloseasca procedurile nationale pentru sustinerea drepturilor lor si obtinerea de despagubiri in cazul lor specific.
- E posibil ca in paralel cu plangerea la CEJ (in cadrul procedurii de sanctionare (“infringement”)) sa se recurga la autoritatile juridice nationale
- Rolul procedurilor de sanctionare “infringement” nu este sa trimita statele membre in fata CEJ ci sa determine ca legislatia lor nationala sa fie compatibila cu Tratatul (de multe ori cazurile nici nu ajung la CEJ)

Implementarea principiului nediscriminarii (3)

- **Dupa primirea unei cereri Comisia are la dispozitie 1 an:**
 - fie sa inchida cazul sau
 - sa trimita scrisoare formală de notificare in care invita stat membru sa prezinte observatii in 2 luni
- **Termen aditional 2 luni daca: observatii stat membru nu conving Comisia sau stat membru nu raspunde**
- **Daca stat membru nu se conformeaza: sesizare CEJ**
- **CEJ emite o decizie obligatorie**
- **Daca statul membru nu se conformeaza deciziei CEJ, Comisia trimitte notificare stat membru si o opinie justificata, apoi sesizeaza a doua oara CEJ si cauta impunerea unei penalitati**

Cazuri de discriminare – taxare dividende (1)

- Caz de discriminare: daca un stat membru percepe impozit pe dividende primite (platite) de la (catre) nerezidenti mai mare decat pentru dividende intre doi rezidenti
- Prin cazurile CEJ s-a confirmat ca aceasta discriminare reprezinta o restrictie a libertatii de stabilire / miscare a capitalului
- Cazul Denkavit (dec. 2006): CEJ a decis ca trebuie sa se aiba in vedere:
 - daca tratatul intre tara sursa si tara de rezidenta a femei care obtine dividendele permite acordarea unui credit fiscal pentru impozitul retinut in statul sursa si
 - daca primitoarul dividendelor poate beneficia in mod efectiv de credit fiscal (nu se intampla acest lucru cand tara de rezidenta scuteste venitul din dividende)

Cazuri de discriminare - taxare dividende (2)

- Procedurile de sanctionare (“infringement”) au condus la modificari legislative in multe state membre in domeniul taxarii dividendelor
- Unele proceduri de sanctionare (“infringement”) sunt inca in derulare: (ex. cele impotriva Belgiei, Spaniei, Italiei, Olandei si Portugaliei – acuzate de taxare discriminatorie a dividendelor)
- Urmeaza si Romania?
 - Daca nu se indeplinesc conditiile de aplicare a Directivei privind regimul fiscal al distributiei de dividende in UE:
 - dividende intre companii rezidente – taxate cu 10%
 - dividende platite catre companii din state membre – taxate conform tratat (unele cazuri 15%; cu Estonia nu exista tratat – 16%)

Cazuri de discriminare - Taxare servicii / comisioane / redevenete / dobanzi

■ Cazurile Scorpio (C-290/04) si Centro Equestre (C-345/04)

- Din baza de calcul a impozitului cu retinere la sursa pentru plati de servicii ar trebui permisa deducerea cheltuielilor direct legate de prestarea serviciului
- In caz contrar - restrictionare a liberei circulatii a serviciilor

■ Posibilitatea aplicarii acestui rationament din cazul Scorpio la plati de comisioane / redevenete / dobanzi

- Relevanta pentru contribuabili romani

Cazuri de discriminare – compensare pierderi fiscale si aplicare restrictii privind grad de indatorare

■ Marks & Spencer: necompensare pierderilor fiscale transfrontaliere

- Decizie CEJ:
 - Restrictionarea libertatii de stabilire este dictata de obiective legitime, compatibile cu Tratatul, de rationamente determinante, in interesul public
 - Nu este respectat principiul proportionalitatii, intrucat legislatia merge mai departe decat necesar pentru atingerea obiectivului urmarit atunci cand
 - » filialele din celelalte state membre au epuizat posibilitatile de deducere fiscală a pierderilor in statul lor rezidenta pentru perioada in care se solicita compensarea transfrontaliera
 - » Nu mai exista posibilitate ca filialele din statele membre sa reporteze pierderile fiscale in perioadele urmatoare

■ Cazul Lankhorst Hohorst: aplicarea restrictiilor privind gradul de indatorare numai pentru imprumuturile primite de la nerezident (nu si pt imprumuturi de la rezidenti)

Posibile cazuri de discriminare in legislatia romana (1)

■ *Venituri dividende*

- dividende primite de o societate romana de la o alta societate romana sunt neimpozabile in orice situatie, in timp ce
- dividende primite de o societate romana de la o societate dintr-un stat membru sunt venituri neimpozabile numai daca se indeplinesc conditiile de aplicare a Directivei privind regimul fiscal al distributiei de dividende

■ *Preturi de transfer*

- Conform Normelor de aplicare a Codului Fiscal, nu se efectueaza reconsiderarea preturilor de transfer in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate

Posibile cazuri de discriminare in legislatia romana (2)

■ *Sedii permanente*

- Daca o persoana juridica strina genereaza doua sedii permanente in Romania, dificultati practice in compensarea pierderii fiscale a unui sediu permanent cu profitul fiscal al celuilalt sediu permanent
- Pierderea fiscala generata de un sediu permanent strain al unei persoane juridice romane nu poate fi compensata cu profitul fiscal generat intern

■ *Castiguri de capital:*

- Daca o persoana juridica nerezidenta ar avea pierdere din vanzarea actiunilor unei societati romane si castig din vanzarea actiunilor altei societati romane, dificultati practice in compensarea castigului / pierderii

Concluzie

- Tendinta actuala este ca eliminarea obstacolelor fiscale in cadrul Pieteii Comune sa fie realizata:
 - in principal prin respectarea voluntara sau forta de catre statele membre a libertatilor fundamentale din Tratat
 - mai putin pe calea legislatiei secundare (ex. a directivelor), intrucat adoptarea directivelor in Consiliul UE prin decizii unanime de catre statele membre presupune un proces de durata
- Se intensifica rolul Comisiei de monitorizare a compatibilitatii Tratatului cu legislatia nationala a statelor membre in domeniul taxarii directe precum si a implementarii deciziilor CEJ in diferite state membre