COMISIA
EUROPEANĂ

Strasbourg, 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

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

{SWD(2016) 345 final}

EXPUNERE DE MOTIVE

1. CONTEXTUL PROPUNERII

• Motivele și obiectivele propunerii

Schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride exploatează diferențele dintre tratamentul fiscal al unei entități sau al unui instrument în temeiul legislației a două sau mai multe jurisdicții fiscale pentru a obține dubla neimpozitare. Aceste tipuri de practici sunt larg răspândite și duc la erodarea considerabilă a bazelor fiscale ale contribuabililor persoane juridice din UE. Prin urmare, este necesar să se stabilească norme împotriva acestui tip de erodare a bazei fiscale.

Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride prevăzute în Directiva Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne[1] (denumită în continuare Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale) abordează cele mai răspândite forme de tratament neuniform al elementelor hibride, dar numai în cadrul UE. Articolul 9 din Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale vizează tratamentele neuniforme ale elementelor hibride apărute ca urmare a diferențelor în ceea ce privește calificarea juridică a unei entități sau a unui instrument financiar între un contribuabil dintr-un stat membru și o întreprindere asociată dintr-un alt stat membru sau ca urmare a unui acord structurat între părți stabilite în statele membre.

Cu toate acestea, contribuabilii din UE care fac parte din structuri transfrontaliere care implică țări terțe profită la rândul lor de tratamentul neuniform al elementelor hibride pentru a-și reduce obligațiile fiscale globale în UE. Prin urmare, este recunoscut la scară largă faptul că tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe ar trebui, în egală măsură, contracarat.

În plus, există și alte tipuri de tratamente neuniforme, cum ar fi tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride, transferurile hibride, așa-numitele tratamente neuniforme importate și tratamente neuniforme ale entităților cu dublă rezidență, care nu sunt abordate în articolul 9 din Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale.

Ca parte a propunerii finale de compromis referitoare la Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale care a făcut obiectul unui acord la 20 iunie 2016, Consiliul ECOFIN a emis o declarație privind tratamentul neuniform al elementelor hibride. În această declarație, Consiliul Ecofin 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 în 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.”

Prezenta directivă stabilește norme împotriva tratamentului neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe. În plus, prezenta directivă se referă la tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică sedii permanente, atât la nivelul UE, cât și în țări terțe, la transferurile hibride, la tratamentele hibride importate și la tratamentele neuniforme ale entităților cu dublă rezidență.

[1] Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului, JO L 193/1.

- **Coerența cu dispozițiile existente în domeniul de politică**

Prezenta directivă se bazează pe recomandările formulate de OCDE în raportul privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor (BEPS) referitor la acțiunea 2 intitulată „Neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride”. Majoritatea statelor membre s-au angajat să pună în aplicare aceste recomandări. Raportul OCDE privind BEPS prevede un cadru cuprinzător pentru tratamentul neuniform al elementelor hibride și acoperă tratamentul neuniform al entităților hibride, tratamentul neuniform al instrumentelor financiare hibride, transferurile hibride, tratamentele hibride importate și tratamentele neuniforme ale entităților cu dublă rezidență. În plus, OCDE a publicat, la 22 august 2016, un proiect public de discuție cu privire la tratamentele neuniforme ale sucursalelor, având ca obiect tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride. O modalitate coerentă și coordonată de transpunere a recomandărilor OCDE la nivelul UE ar trebui să evite eventualele denaturări, obstacole fiscale pentru întreprinderi, noi lacune sau neconcordanțe în cadrul pieței interne.

Prezenta directivă face parte dintr-un pachet care include, de asemenea, relansarea propunerii privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB) și o propunere privind o bază fiscală comună a societăților (CCTB). Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride care figurează în CCCTB și CCTB sunt compatibile cu normele prevăzute în prezenta directivă.

Grupul de lucru pentru codul de conduită (impozitarea întreprinderilor) a adoptat orientări pentru a aborda diferite tipuri de tratament neuniform al elementelor hibride. Cu toate acestea, având în vedere că statele membre nu pot fi obligate din punct de vedere juridic prin orientări, este necesar să se adopte norme obligatorii pentru a asigura că statele membre iau efectiv măsuri împotriva acestor tratamente neuniforme.

Prezenta directivă reprezintă o modificare a Directivei privind combaterea evitării obligațiilor fiscale. Ea stabilește norme obligatorii din punct de vedere juridic pentru a permite statelor membre să combată în mod eficient schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care nu sunt abordate în Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale.

Textul stabilește norme bazate pe principii și lasă detaliile punerii lor în aplicare în seama statelor membre, având în vedere că acestea sunt mai bine plasate pentru a defini elementele precise ale normelor în modul cel mai potrivit pentru sistemele lor de impozitare a societăților. Prezenta directivă are același domeniu de aplicare personal ca Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale și, prin urmare, își propune să includă toți contribuabilii supuși impozitului pe profit într-un stat membru.

2. TEMEI JURIDIC, SUBSIDIARITATE ȘI PROPORȚIONALITATE

- **Temei juridic**

Legislația în domeniul impozitării directe intră sub incidența articolului 115 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE). Clauza stipulează că măsurile legislative de apropiere adoptate în temeiul respectivului articol iau forma legală a directivei.

- **Subsidiaritate (pentru competență neexclusivă)**

Prezenta propunere respectă principiul subsidiarității. Natura acestui subiect impune o inițiativă comună în cadrul pieței interne.

Având în vedere că unul dintre principalele obiective ale acestei directive este acela de a îmbunătăți reziliența pieței interne împotriva riscurilor de evitare a obligațiilor fiscale care decurg din manipularea tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride, este limpede că acest obiectiv nu poate fi atins în mod satisfăcător de către statele membre prin acțiuni individuale, fără concertare. Un tratament neuniform în materie de impozitare este rezultatul interacțiunii dintre cel puțin două sisteme fiscale, ceea ce implică faptul că un astfel de tratament neuniform are o dimensiune transfrontalieră inerentă. Dat fiind că sistemele naționale de impozitare a societăților sunt disparate, acțiunile independente ale statelor membre nu ar face decât să reproducă fragmentarea actuală a pieței interne în domeniul impozitării directe și să permită existența tratamentelor neuniforme. Efectele tratamentelor neuniforme pot fi abordate numai prin măsuri de remediere la nivelul Uniunii. În plus, având în vedere că tratamentele neuniforme ale elementelor hibride denaturează funcționarea pieței interne, aplicarea principiilor comune pentru remedierea lor ar spori coerența pieței interne.

Totodată, un cadru cuprinzător de norme împotriva schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride la nivelul UE ar aduce valoare adăugată în comparație cu rezultatul obținut prin existența unei multitudini de norme naționale. O inițiativă la nivelul UE reduce riscul de persistență a lacunelor sau de dublă impunere, risc pe care l-ar putea implica existența unui mozaic de norme naționale privind tratamentul neuniform al elementelor hibride.

Prin urmare, o astfel de abordare este conformă cu principiul subsidiarității prevăzut la articolul 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană.

- **Proporționalitate**

Măsurile avute în vedere se limitează la garantarea nivelului necesar de protecție pentru piața internă. În conformitate cu principiul proporționalității, normele propuse nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului lor. Prin urmare, directiva nu prevede o armonizare deplină, ci doar protecția necesară pentru conservarea sistemelor de impozitare a societăților din statele membre. Normele sunt limitate la remedierea cazurilor de dublă deducere, de deducere într-un stat fără includere în baza fiscală în celălalt stat sau de neimpozitare a veniturilor într-un stat fără includerea veniturilor respective în celălalt stat. Astfel, directiva asigură gradul esențial de coordonare în cadrul Uniunii pentru realizarea obiectivelor sale. Normele nu interferează cu cadrele naționale care califică entitățile sau plățile din punct de vedere juridic. Directiva nu vizează decât esențialul pentru a atenua efectele fiscale dăunătoare ale tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride în cadrul pieței interne. În acest context, propunerea nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor sale și, prin urmare, respectă principiul proporționalității.

- **Alegerea instrumentului**

Această propunere este o propunere de directivă, singurul instrument disponibil permis de temeiul juridic al articolului 115 din TFUE.

3. REZULTATELE EVALUĂRILOR EX POST, ALE CONSULTĂRILOR CU PĂRȚILE INTERESATE ȘI ALE EVALUĂRII IMPACTULUI

- **Consultări cu părțile interesate**

Majoritatea statelor membre sunt membre ale OCDE și au participat, între 2013 și 2015, la discuții îndelungate și detaliate cu privire la acțiunile privind combaterea BEPS, inclusiv cu privire la acțiunea 2 referitoare la neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul

neuniform al elementelor hibride. OCDE a organizat ample consultări publice cu părțile interesate cu privire la fiecare dintre acțiunile privind combaterea BEPS.

Elementele cuprinse în prezenta propunere de directivă au fost discutate cu delegațiile statelor membre în cadrul reuniunii Grupului de lucru IV din 26 iulie 2016. În plus, elementele cuprinse în prezenta propunere de directivă au fost prezentate în termeni generali și discutate cu reprezentanți ai mediului de afaceri și ai organizațiilor neguvernamentale în cadrul reuniunii Platformei pentru buna guvernanță fiscală din 16 septembrie 2016.

- **Obținerea și utilizarea expertizei**

Elementele prezentei directive se bazează pe raportul OCDE privind neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care a făcut parte din proiectul privind BEPS al OCDE/G20.

- **Evaluarea impactului**

Ca parte a pachetului BEPS, OCDE a publicat raportul privind acțiunea 2 în noiembrie 2015. Membrii OCDE/G20 și-au luat angajamente în privința rezultatelor proiectului BEPS și a aplicării coerente a acestuia. Multe state membre, în calitatea lor de membri ai OCDE, s-au angajat să transpună rezultatul proiectului BEPS în legislațiile lor naționale cât mai rapid posibil. La fel ca în cazul celorlalte rezultate ale proiectului BEPS, este esențial să se înregistreze progrese rapide în coordonarea punerii în aplicare în UE a normelor privind tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe. Este necesar să se evite compromiterea funcționării pieței interne prin măsuri unilaterale adoptate de unele state membre (membre ale OCDE sau nu) acționând pe cont propriu sau prin lipsa de acțiune a celorlalte state membre.

Pentru a furniza o analiză calitativă, prezenta directivă este însoțită de un document de lucru al serviciilor Comisiei separat, care oferă o imagine de ansamblu a concluziilor disponibile privind schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride, fondate pe studii recente efectuate de OCDE și de Comisia Europeană. Documentul de lucru al serviciilor Comisiei pune în evidență mecanismele identificate cel mai frecvent care sunt legate de scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride. În plus, documentul de lucru al serviciilor Comisiei analizează obiectivele și caracteristicile prezentei directive.

Prin urmare, nu s-a realizat o evaluare a impactului prezentei propuneri, din următoarele motive: există o legătură puternică cu activitatea OCDE privind BEPS, documentul de lucru al serviciilor Comisiei furnizează o analiză semnificativă a concluziilor deja existente și părțile interesate au fost implicate în consultările privind aspectele tehnice ale normelor propuse într-o etapă anterioară. În acest context, trebuie remarcat faptul că nu s-a efectuat nicio evaluare a impactului pentru Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, pe care prezenta propunere o modifică. În plus, la momentul de față există o cerere urgentă, sub forma unei declarații a Consiliului care însoțește Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, formulată de statele membre, pentru ca o directivă privind acest subiect să fie prezentată până la sfârșitul lunii octombrie 2016.

4. IMPLICAȚII BUGETARE

Prezenta propunere de directivă nu are implicații bugetare pentru UE.

5. ALTE ELEMENTE

- **Explicarea detaliată a dispozițiilor specifice ale propunerii**

Recomandările din raportul OCDE privind neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride (denumit în continuare „raportul OCDE”) iau forma unor norme care neutralizează efectul unei scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride, garantând faptul că o plată este supusă impozitului cel puțin o dată. Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride prevăzute în Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale se bazează pe abordarea OCDE, în sensul că se neutralizează efectul unui tratament neuniform al elementelor hibride. Prezenta propunere se bazează pe aceeași abordare. La fel ca Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, prezenta propunere se aplică tuturor contribuabililor supuși impozitului pe profit într-un stat membru. Scopul este de a include toate schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride în cadrul cărora cel puțin una dintre părți este o societate impozabilă stabilită într-un stat membru.

Prezenta directivă nu vizează caracteristicile generale ale sistemului fiscal al unei jurisdicții, ci numai tratamentele neuniforme generate de normele fiscale contradictorii din două sau mai multe jurisdicții. Prin urmare, prezenta directivă nu abordează situațiile în care contribuabilul plătește un impozit foarte scăzut sau nu plătește deloc impozit din cauza unui nivel scăzut de impozitare sau a sistemului fiscal al unei jurisdicții.

Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride se aplică numai în cazul în care există un tratament neuniform între un contribuabil și o întreprindere asociată sau în cazul unui acord structurat între părțile implicate. Definiția unei întreprinderi asociate în sensul normelor privind tratamentul neuniform al elementelor hibride se bazează pe definiția „grupului sub control comun” căruia i se aplică recomandările raportului OCDE.

Din motive de securitate juridică, trebuie subliniat faptul că prezenta directivă face trimitere la o deducere din baza fiscală sau la o includere în baza fiscală a unei întreprinderi.

- Tratamentul neuniform al entităților hibride

Termenul „entitate” se referă la orice tip de formă juridică în cadrul căreia poate fi desfășurată o activitate comercială. O entitate poate fi transparentă sau netransparentă în scopuri fiscale. În cazul în care o entitate este transparentă în scop fiscal, de exemplu în cazul unui parteneriat, entitatea însăși nu este supusă impozitării, însă partea proporțională din veniturile, câștigurile și cheltuielile obținute sau suportate de parteneriat este alocată partenerilor ca venituri impozabile. Pe de altă parte, o entitate netransparentă, de exemplu o societate, este supusă impozitului. Un sediu permanent poate fi parte a unei entități, dar nu este considerat o entitate separată.

Un tratament neuniform al entităților hibride are loc dacă o entitate este considerată o entitate transparentă în scop fiscal de către o jurisdicție și netransparentă de către o altă jurisdicție. Acest lucru poate avea drept rezultat o dublă deducere a aceleiași plăți sau a acelorași cheltuieli sau pierderi sau deducerea unei plăți fără includerea corespunzătoare a acesteia.

Tratamentul neuniform al entităților hibride care are drept rezultat o dublă deducere

O dublă deducere înseamnă că aceeași plată este deductibilă din baza impozabilă în mai multe jurisdicții. Dacă o entitate este considerată netransparentă în scopuri fiscale în jurisdicția în care a fost constituită sau creată inițial, plățile, cheltuielile sau pierderile entității pot fi deductibile din baza fiscală a entității. În cazul în care aceeași entitate este considerată transparentă în jurisdicția titularului participației în capitalurile proprii ale entității, aceste plăți, cheltuieli sau pierderi pot fi deductibile din baza fiscală a titularului participației în

capitalurile proprii și în acea jurisdicție, ducând la o dublă deducere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (a).

Cu toate acestea, și veniturile entității hibride pot fi incluse ca venituri impozabile în mai multe jurisdicții. Pentru a lua în considerare această așa-numită dublă includere a veniturilor, propunerea are scopul de a neutraliza o dublă deducere numai în măsura în care aceeași plată sau aceleași cheltuieli sau pierderi deduse în două jurisdicții depășesc valoarea veniturilor care pot fi atribuite aceleiași entități hibride și care este inclusă în ambele jurisdicții.

Potrivit Directivei privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, în cazul unui tratament neuniform al entităților hibride între două state membre care are drept rezultat o deducere dublă, deducerea ar trebui acordată doar în statul membru în care își are originea plata respectivă.

În cazul unui tratament neuniform al entităților hibride între un stat membru și o țară terță, conform articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf, statul membru în cauză ar trebui să refuze deducerea plății, a cheltuielilor sau a pierderilor indiferent dacă plata își are originea în statul membru sau în țara terță, cu excepția cazului în care țara terță a făcut deja acest lucru.

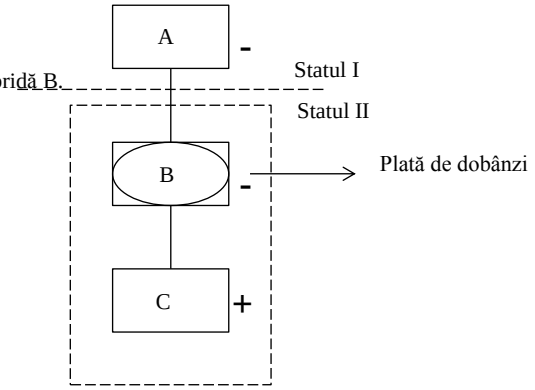
Exemplul 1

A, B și C sunt întreprinderi asociate.

Entitatea hibridă B este netransparentă în Statul II dar transparentă pentru Statul I. B plătește dobânzi unei părți terțe.

Plata de dobânzi este dedusă atât de societatea A, cât și de entitatea hibridă B.

Plata efectuată de B este compensată cu veniturile societății C în cadrul unui regim de impozitare a grupurilor în Statul II.



Dacă Statul I este un stat membru (SM) și Statul II este o țară terță, Statul I (SM) ar trebui să refuze deducerea plății de dobânzi.
Dacă Statul I este o țară terță și Statul II este un SM, Statul II (SM) ar trebui să refuze deducerea plății de dobânzi.

O dublă deducere nu poate fi efectuată decât în măsura în care plata depășește veniturile din aceeași sursă. Așadar, dacă B are venituri de 4 și face o plată de 10, dubla deducere se ridică la 6.

Tratamentul neuniform al entităților hibride care are drept rezultat o deducere fără includere

O deducere fără includere înseamnă deducerea unei plăți din baza impozabilă într-o jurisdicție fără includerea corespunzătoare a acestei plăți în baza impozabilă a unui contribuabil într-o altă jurisdicție.

De exemplu: dacă o entitate este considerată netransparentă în jurisdicția în care este constituită sau creată, aceasta poate să deducă din baza sa fiscală plățile către titularul participației în capitalurile proprii ale entității respective. Cu toate acestea, dacă entitatea este considerată transparentă în jurisdicția în care este rezident titularul participației în capitalurile proprii, plățile nu vor fi recunoscute și, prin urmare, nu vor fi incluse în venitul impozabil al titularului participației în capitalurile proprii, ceea ce are drept rezultat o deducere fără includere, în sensul articolului 2 punctul 9 litera (b).

Dubla includere a veniturilor ar trebui, de asemenea, să fie luată în considerare atunci când se neutralizează o deducere fără includere.

Potrivit Directivei privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, în cazul în care un tratament neuniform al entităților hibride între două state membre are drept rezultat o deducere fără includere, statul membru al plătitorului ar trebui să refuze deducerea plății respective.

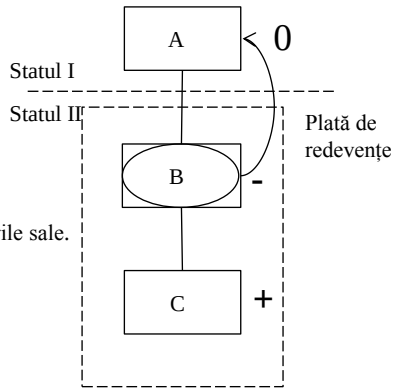
Exemplul 2

A, B și C sunt întreprinderi asociate.

Entitatea hibridă B este netransparentă în Statul II dar transparentă pentru Statul I.

Plata de redevențe de la B către A este dedusă de entitatea hibridă B, dar nu este inclusă de societatea A.

Plata efectuată de B este compensată cu veniturile societății C în cadrul unui regim de impozitare a grupurilor în Statul II.



Dacă Statul I este un stat membru (SM) și Statul II este o țară terță, Statul I (SM) ar trebui să ceară societății A să includă plata de redevențe în veniturile sale.

Dacă Statul I este o țară terță și Statul II este un SM, Statul II (SM) ar trebui să refuze deducerea plății de redevențe.

O dublă deducere nu poate fi efectuată decât în măsura în care plata depășește veniturile din aceeași sursă. Așadar, dacă B are venituri de 4 și face o plată de 10, dubla deducere se ridică la 6.

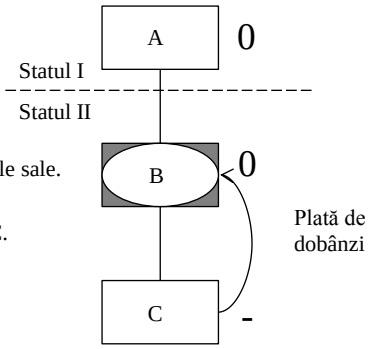
Sau: dacă o entitate este considerată transparentă în scopuri fiscale în jurisdicția în care a fost constituită sau creată inițial, o plată către entitatea respectivă nu va fi impozitată în acea jurisdicție. Cu toate acestea, dacă titularul participației în capitalurile proprii ale respectivei entități este rezident într-o altă jurisdicție și respectiva jurisdicție tratează entitatea ca netransparentă[2], plata nu va fi impozitată nici în cealaltă jurisdicție. Presupunând că plata a fost dedusă din baza fiscală de către plătitor, această situație ar putea fi, de asemenea, un caz de deducere fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (b).

Exemplul 3

A, B și C sunt întreprinderi asociate.

Entitatea hibridă B este transparentă în Statul II dar netransparentă pentru Statul I (entitate hibridă inversată).

Plata de dobânzi de la societatea C către B este dedusă de societatea C, dar nu este inclusă nici de entitatea hibridă inversată B, nici de societatea A.



Dacă Statul I este un stat membru (SM) și Statul II este o țară terță, Statul I (SM) ar trebui să ceară societății A să includă plata de dobânzi în veniturile sale.

Dacă Statul I este o țară terță și Statul II este un SM, Statul II (SM) ar trebui să refuze deducerea plății de dobânzi de către societatea C.

În cazul unui tratament neuniform al entităților hibride care are drept rezultat o deducere fără includere între un stat membru și o țară terță, este necesar să se verifice în primul rând care este jurisdicția plătitorului. Dacă jurisdicția plătitorului este un stat membru, acest stat membru ar trebui să refuze deducerea plății din baza fiscală în mod proporțional cu tratamentul neuniform în temeiul articolului 9 alineatul (2) punctul (i). Dacă jurisdicția plătitorului este o țară terță, statul membru implicat ar trebui să prevadă o normă conform căreia contribuabilul să fie obligat să includă plata în baza fiscală în mod proporțional cu tratamentul neuniform în temeiul articolului 9 alineatul (2) punctul (ii).

[2] O entitate care este tratată ca transparentă în jurisdicția în care a fost constituită sau creată inițial și netransparentă în altă jurisdicție este denumită „entitate hibridă inversată”.

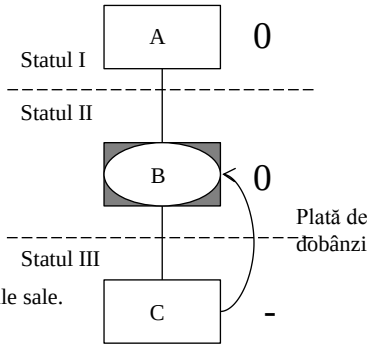
În plus față de exemplul anterior, un tratament neuniform al entităților hibride care are drept rezultat o deducere fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (b) ar putea exista și în cazul în care entitatea hibridă nu este situată nici în statul membru, nici în jurisdicția întreprinderii asociate.

Exemplul 4

A, B și C sunt întreprinderi asociate.

Entitatea hibridă B este transparentă în Statul II și pentru Statul III dar netransparentă pentru Statul I (entitate hibridă inversată).

Plata de dobânzi de la societatea C către B este dedusă de societatea C, dar nu este inclusă nici de entitatea hibridă inversată B, nici de societatea A.



Societatea A este (de asemenea) o întreprindere asociată a societății C.

Între Statul I și Statul III există un tratament neuniform cu privire la o entitate dintr-un alt stat: entitatea hibridă inversată B în Statul II.

Dacă Statul I este un stat membru (SM) și Statul III este o țară terță, Statul I (SM) ar trebui să ceară societății A să includă plata de dobânzi în veniturile sale.

Dacă Statul I este o țară terță și Statul III este un SM, Statul III (SM) ar trebui să refuze deducerea plății de dobânzi de către societatea C.

- Tratamentul neuniform al instrumentelor financiare hibride

Un tratament neuniform al instrumentelor financiare hibride se produce în cazul în care tratamentul fiscal al unui instrument financiar diferă între două jurisdicții. În cazul unui tratament neuniform al instrumentelor financiare hibride, poate exista o deducere a unei plăți din baza fiscală a plătitorului, dar fără includerea acelei plăți în baza fiscală a beneficiarului, ceea ce are drept rezultat o deducere fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (b).

Potrivit Directivei privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, în cazul în care un tratament neuniform al instrumentelor financiare hibride între două state membre are drept rezultat o deducere fără includere, statul membru al plătitorului ar trebui să refuze deducerea plății respective.

Un tratament neuniform al instrumentelor financiare hibride între un stat membru și o țară terță ar trebui abordat în funcție de jurisdicția plătitorului. Dacă jurisdicția plătitorului este un stat membru, acest stat membru ar trebui să refuze deducerea plății din baza fiscală în mod proporțional cu tratamentul neuniform în temeiul articolului 9 alineatul (2) punctul (i). Dacă jurisdicția plătitorului este o țară terță, statul membru implicat ar trebui să ceară includerea plății în baza fiscală în mod proporțional cu tratamentul neuniform în temeiul articolului 9 alineatul (2) punctul (ii).

- Transferuri hibride

Un transfer hibrid este un mecanism pentru transferul unui instrument financiar atunci când legislațiile a două jurisdicții diferă cu privire la stabilirea titularului dreptului de proprietate asupra plăților legate de activul suport, și anume entitatea care efectuează transferul sau beneficiarul transferului. Normele în materie de transferuri hibride recomandate în raportul OCDE vizează în mod special vânzarea și răscumpărarea (repo) și operațiunile de dare cu împrumut de titluri. Transferurile hibride sunt, de regulă, concepute în centre financiare și sunt rezultatul unor structuri complexe. Obiectivul nu este de a împiedica aceste structuri ca atare, ci doar de a aborda consecințele fiscale în cazul în care aceste structuri vizează să beneficieze de un tratament neuniform.

Un transfer hibrid poate avea drept rezultat o deducere fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 ultimul paragraf punctul (i), în cazul în care o jurisdicție tratează o plată legată de randamentul aferent instrumentului transferat drept cheltuială deductibilă, în timp ce cealaltă jurisdicție tratează aceeași sumă drept randament (scutit de impozit) al activului suport. Randamentul aferent reprezintă venitul legat de instrumentul transferat și obținut din acesta. În acest caz, acestei plăți ar trebui să i se aplice articolul 9 alineatul (2). Aceste norme în materie de transferuri hibride nu ar trebui să se aplice în cazul în care randamentul aferent instrumentului transferat este inclus în veniturile impozabile ale uneia dintre părțile implicate, deoarece, în acest caz, el va rămâne în aceeași situație fiscală ca și când tranzacția nu ar fi avut loc.

Un transfer hibrid poate, de asemenea, să exploateze diferențele dintre un stat membru și o țară terță în ceea ce privește atribuirea veniturilor obținute dintr-un activ financiar, ceea ce înseamnă că aceeași plată este tratată ca fiind obținută simultan de contribuabili diferiți, rezidenți în jurisdicții diferite. În aceste cazuri, ambii contribuabili pot solicita un credit fiscal pentru impozitul reținut la sursă, astfel cum este descris la articolul 2 punctul 9 ultimul paragraf punctul (ii). Potrivit articolului 9 alineatul (6), această problemă ar trebui soluționată prin limitarea valorii creditului proporțional cu veniturile nete ale contribuabilului în cadrul mecanismului.

- Tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride

Un tratament neuniform al sediilor permanente hibride între două jurisdicții are loc în cazul în care activitățile economice dintr-o jurisdicție sunt tratate ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent de către o jurisdicție, însă aceste activități nu sunt considerate ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent de către o altă jurisdicție.

Tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride care are drept rezultat o neimpozitare fără includere

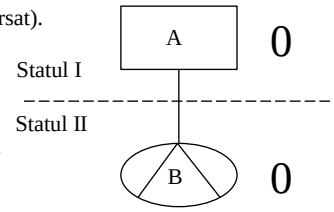
Un tratament neuniform al sediilor permanente hibride poate avea drept rezultat o neimpozitare fără includere în cazul în care un contribuabil desfășoară activități comerciale într-o altă jurisdicție și această jurisdicție nu tratează activitățile respective ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent, în timp ce jurisdicția în care contribuabilul este rezident tratează aceste activități ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent în cealaltă jurisdicție. În consecință, profiturile generate de aceste activități comerciale nu sunt impozitate acolo unde sunt desfășurate activitățile, în timp ce jurisdicția în care contribuabilul este rezident prevede scutirea acestor profituri, ceea ce are drept rezultat o neimpozitare fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (c).

În cazul unui tratament neuniform al sediilor permanente hibride între mai multe state membre care are ca rezultat o neimpozitare fără includere, statul membru în care contribuabilul este rezident ar trebui să includă (nu să scutească) venitul atribuit acestui sediu permanent în temeiul articolului 9 alineatul (3) primul paragraf. În cazul unui sediu permanent hibrid situat într-o țară terță, statul membru implicat, în care contribuabilul este rezident, ar trebui, de asemenea, să includă (nu să scutească) venitul atribuit acestui sediu permanent în temeiul articolului 9 alineatul (3) al doilea paragraf.

Exemplul 5

B este recunoscută ca sediu permanent în Statul II de către Statul I,
dar nu este recunoscută ca sediu permanent în Statul II (sediu permanent hibrid inversat).
Neimpozitare în statul II; profiturile atribuite sediului permanent hibrid inversat sunt scutite în statul I.

Dacă Statul I este un stat membru, Statul I ar trebui să impoziteze, și nu să scutească profiturile atribuite sediului permanent hibrid B.



Tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride care are drept rezultat o dublă deducere

Un tratament neuniform al sediilor permanente hibride poate avea drept rezultat o dublă deducere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (a), în cazul în care o plată sau anumite cheltuieli sau pierderi sunt deductibile din baza fiscală atât în jurisdicția în care contribuabilul este rezident, cât și în jurisdicția sediului permanent hibrid în care plata, cheltuielile sau pierderile pot fi deduse.

Normele prevăzute la articolul 9 alineatul (1) se aplică și unui tratament neuniform al sediilor permanente hibride care are drept rezultat o dublă deducere.

Tratamentul neuniform al sediilor permanente hibride care are drept rezultat o deducere fără includere

Un tratament neuniform al sediilor permanente hibride poate avea drept rezultat o deducere fără includere în sensul articolului 2 punctul 9 litera (b), în cazul în care o plată efectuată de către sediul permanent hibrid către sediul central este dedusă din baza fiscală în jurisdicția în care este situat sediul permanent hibrid, dar nu este inclusă în baza fiscală în jurisdicția în care contribuabilul este rezident, deoarece aceasta din urmă nu recunoaște sediul permanent.

Normele prevăzute la articolul 9 alineatul (2) se aplică și unui tratament neuniform al sediilor permanente hibride care are drept rezultat o deducere fără includere.

- Tratamente neuniforme importate

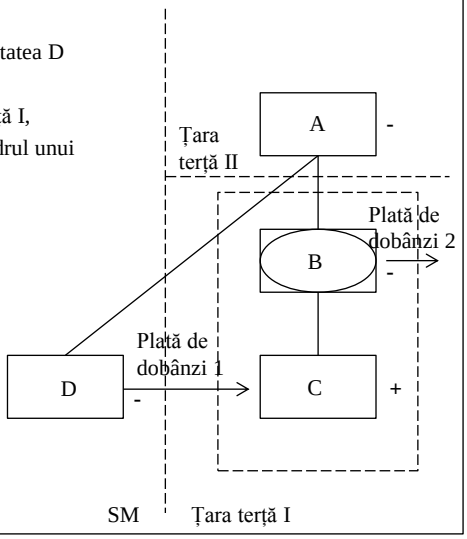
Tratamentele neuniforme importate decurg din mecanisme care implică membri ai unui grup, sau acorduri structurate în general, care transferă efectul unui tratament neuniform al elementelor hibride între părți situate în țări terțe către jurisdicția unui stat membru prin utilizarea unui instrument nehibrid. Un tratament neuniform este importat într-un stat membru în cazul în care o plată deductibilă în temeiul unui instrument nehibrid este folosită pentru finanțarea cheltuielilor în temeiul unui acord structurat care implică un tratament neuniform al elementelor hibride între țări terțe. Acest lucru înseamnă că veniturile sunt transferate în afara UE, nefiind impozitate. Prin urmare, se propune includerea unor norme care să nu permită deducerea unei plăți dacă veniturile generate de plata respectivă sunt compensate, în mod direct sau indirect, cu o deducere care apare în cadrul unei scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care are drept rezultat o dublă deducere [articolul 9 alineatul (4)] sau o deducere fără includere [articolul (9) alineatul (5)] între țări terțe. Obiectivul principal al normelor privind tratamentele neuniforme importate este de a menține integritatea celorlalte norme privind tratamentul neuniform al elementelor hibride, eliminând orice stimulent care determină grupurile multinaționale să creeze scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride. Trebuie remarcat faptul că normele privind tratamentele neuniforme importate nu se aplică plăților către o societate beneficiară situată într-un stat membru, deoarece statele membre ar fi trebuit să pună în aplicare celelalte norme privind tratamentul neuniform al elementelor hibride prevăzute în prezenta propunere.

Un tratament neuniform importat poate implica importul unei duble deduceri:

Exemplul 6

A, B, C și D sunt întreprinderi asociate.
Societatea D este contribuabil într-un stat membru. Plata de dobânzi 1 de la societatea D către C este dedusă de societatea D.
Plata de dobânzi 1 primită de societatea C este în principiu impozabilă în țara terță I, dar este compensată cu plata de dobânzi 2, efectuată de entitatea hibridă B, în cadrul unui regim de impozitare a grupurilor.
Plata de dobânzi 2 este, de asemenea, dedusă în țara terță II de societatea A.
Așadar: dublă deducere a plății de dobânzi 2.

Tratamentul neuniform al elementelor hibride dintre țara terță I și țara terță II este importat de societatea D prin împrumutul legat de plata de dobânzi 1.
SM ar trebui să refuze deducerea dobânzii în măsura dublei deduceri.



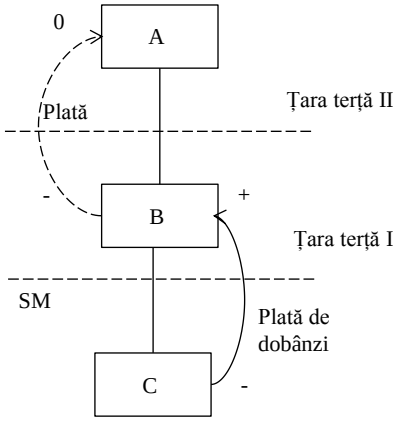
Un tratament neuniform importat poate implica, de asemenea, importul unei deduceri fără includere:

Exemplul 7

A, B și C sunt întreprinderi asociate.
Plata de dobânzi efectuată de societatea C către societatea B este dedusă în SM.
Societatea B include plata de dobânzi ca venit,
dar acest venit din dobânzi este compensat de societatea B cu o plată către societatea A în cadrul unui împrumut participativ.
Plata aferentă împrumutului participativ este dedusă în țara terță I ca dobândă, dar scutită pentru societatea A ca dividend. Așadar: deducere fără includere.

Tratamentul neuniform al elementelor hibride dintre țara terță I și țara terță II este importat în SM prin plata de dobânzi de către societatea C.

SM ar trebui să refuze deducerea dobânzii în măsura deducerii fără includere.



- Tratamente neuniforme ale entităților cu dublă rezidență

Un tratament neuniform al entităților cu dublă rezidență poate 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. Prin urmare, se propune, la articolul 9a, ca în cazul unui tratament neuniform al unei entități cu dublă rezidență între un stat membru și o țară terță, statul membru să refuze deducerea unei plăți, dar numai în măsura în care această plată este compensată cu o sumă care nu este tratată ca venit în conformitate cu legislația celeilalte jurisdicții (adică cu venituri care nu sunt „venituri cu dublă includere”).

Exemplul 8

A, B și C sunt întreprinderi asociate.

Societatea B are dublă rezidență în Statul I și Statul II.

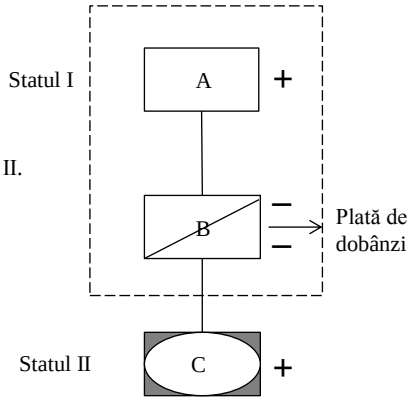
Plata de dobânzi efectuată de societatea B este dedusă și compensată în Statul I cu veniturile societății A în cadrul unui regim de impozitare a grupurilor.

C este o entitate hibridă inversată în Statul II.

Plata de dobânzi efectuată de societatea B este compensată cu veniturile C în Statul II.

Așadar, o dublă deducere a plății de dobânzi de către B, atât în Statul I, cât și în Statul II.

Dacă Statul I sau Statul II este un SM, acest SM ar trebui să refuze deducerea în măsura tratamentului neuniform.



2016/0339 (CNS)

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

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[3],

având în vedere avizul Comitetului Economic și Social European[4],

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 particular 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[5] privind normele împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale a fost adoptată în cadrul acestui 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-o manieră cuprinzătoare. Având în vedere faptul că Directiva (UE) 2016/1164 vizează numai schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care apar în interacțiunea dintre sistemele de impozitare a

---

3 JO C , , p. .

4 JO C , , p. .

5 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).

societăților ale statelor membre, Consiliul Ecofin a publicat o declarație la data de 20 iunie 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 în 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) Având în vedere că[, printre altele, se precizează în considerentul (13) din Directiva (UE) 2016/1164 că] este esențial să se continue lucrările cu privire la alte tratamente neuniforme ale elementelor hibride, cum sunt cele legate de sediile permanente, este fundamental ca tratamentele neuniforme ale sediilor permanente hibride să fie la rândul lor tratate de această directivă.

(7) Pentru a asigura un cadru cuprinzător coerent cu raportul OCDE privind BEPS referitor la schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride, este esențial ca Directiva (UE) 2016/1164 să includă și norme privind transferurile hibride, tratamentele neuniforme importate și tratamentele neuniforme ale entităților cu dublă rezidență, pentru a nu permite contribuabililor să exploateze lacunele rămase.

(8) Având în vedere că Directiva (UE) 2016/1164 include norme privind tratamentul neuniform al elementelor hibride între statele membre, este necesar să se includă în această directivă norme privind tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe. Prin urmare, aceste norme ar trebui să se aplice tuturor contribuabililor care sunt supuși impozitului pe profit într-un stat membru, inclusiv sediilor permanente ale entităților rezidente în țări terțe. Este necesar să se includă toate schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride în cadrul cărora cel puțin una dintre părțile implicate este o societate impozabilă stabilită într-un stat membru.

(9) Normele privind tratamentul neuniform al elementelor hibride ar trebui să abordeze situațiile care sunt rezultatul unor norme fiscale contradictorii din două (sau mai multe) jurisdicții. Aceste norme nu ar trebui însă să afecteze caracteristicile generale ale sistemului fiscal al unei jurisdicții.

(10) 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 schemele bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride între contribuabil și întreprinderile sale asociate și tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care rezultă dintr-un acord structurat care implică un contribuabil.

(11) 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.

(12) Tratamentele neuniforme care sunt legate în mod particular de natura hibridă a entităților ar trebui să fie vizate numai în cazul în care una dintre întreprinderile asociate deține, cel puțin, controlul efectiv al 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 la sută sau mai mult.

(13) Este necesar să se remedieze situațiile de tratament neuniform care pot fi atribuite diferențelor în ceea ce privește calificarea juridică a unei entități sau a unui instrument financiar. Este, de asemenea, necesar să se clarifice faptul că o calificare juridică se referă la calificarea unei entități sau a unui instrument financiar în scopurile legislației fiscale. O calificare juridică ar trebui, de asemenea, să includă o calificare a unei entități conform reglementărilor privind alegerea clasificării entităților, denumite și reguli „check-the-box”.

(14) Jurisdicțiile utilizează perioade contabile și fiscale diferite și aplică reguli diferite pentru recunoașterea momentului în care elementele de venituri și cheltuieli au fost obținute sau efectuate. Prin urmare, este necesar să se clarifice că aceste diferențe de calendar nu ar trebui considerate ca dând naștere unor neconcordanțe în ceea ce privește rezultatele fiscale. Cu toate acestea, este necesar să se prevadă că, dacă o plată nu este recunoscută în aceeași perioadă fiscală în care este recunoscută în statul membru al contribuabilului sau într-o perioadă fiscală suprapusă, ceea ce, în principiu, are drept rezultat o deducere fără includere, contribuabilul trebuie să se asigure că plata este recunoscută într-o perioadă de timp rezonabilă în cealaltă jurisdicție.

(15) Deoarece tratamentele neuniforme ale elementelor hibride care implică țări terțe pot 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 venitul său impozabil, după caz.

(16) Ca atare, având în vedere că tratamentele neuniforme ale instrumentelor financiare hibride care implică țări terțe pot avea, la rândul lor, drept rezultat o deducere fără includere, este necesar să se stabilească norme conform cărora statul membru implicat fie să refuze deducerea plății, fie să impună contribuabilului să includă plata în venitul său impozabil, în funcție de statul plătitorului.

(17) Transferurile hibride pot avea drept rezultat o diferență de tratament fiscal în cazul în care, ca urmare a unui transfer al unui instrument financiar în temeiul unui acord structurat, randamentul aferent instrumentului respectiv este considerat ca fiind obținut simultan de mai mult de una dintre părțile la acord. Randamentul aferent reprezintă venitul legat de instrumentul transferat și obținut din acesta. Această diferență de tratament fiscal poate conduce la o deducere fără includere sau la un credit fiscal în două jurisdicții diferite pentru același impozit reținut la sursă. Astfel de tratamente neuniforme ar trebui, așadar, să fie eliminate. În cazul unei deduceri fără includere ar trebui să se aplice aceleași norme ca pentru neutralizarea unui tratament neuniform al instrumentelor financiare hibride sau al entităților hibride care are drept rezultat o deducere fără includere. În cazul unui credit fiscal dublu, statul membru în cauză ar trebui să limiteze beneficiul creditului fiscal proporțional cu venitul net impozabil în ceea ce privește randamentul aferent.

(18) Un tratament neuniform al sediilor permanente hibride are loc în cazul în care activitățile economice dintr-o jurisdicție sunt tratate ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent de către o jurisdicție, însă aceste activități nu sunt considerate ca fiind desfășurate prin intermediul unui sediu permanent de către o altă jurisdicție. Aceste tratamente neuniforme pot avea drept rezultat o neimpozitare fără includere, o dublă deducere sau o deducere fără includere și, prin urmare, ar trebui eliminate. În cazul neimpozitării fără includere, statul membru în care contribuabilul

este rezident ar trebui să includă veniturile atribuite sediului permanent hibrid. În cazul unei duble deduceri sau al unei deduceri fără includere, ar trebui să se aplice aceleași norme ca pentru neutralizarea unui tratament neuniform al entităților hibride care are drept rezultat o dublă deducere sau o deducere fără includere.

(19) 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 finanțarea cheltuielilor în temeiul unui acord structurat care implică un tratament neuniform al elementelor hibride între țări terțe. 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 unei scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride care are drept rezultat o dublă deducere sau o deducere fără includere între țări terțe.

(20) Un tratament neuniform al entităților cu dublă rezidență poate 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. Pentru remedierea unui tratament neuniform al unei entități cu dublă rezidență între un stat membru și o țară terță, statul membru ar trebui să refuze deducerea unei plăți în măsura în care această plată este compensată cu o sumă care nu este tratată ca venit în conformitate cu legislația celeilalte jurisdicții.

(21) Obiectivul prezentei directive este de a îmbunătăți reziliența pieței interne în ansamblul său la schemele bazate pe tratamentul neuniform al 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 schemelor bazate pe tratamentul neuniform al 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. Prin urmare, Uniunea poate să adopte măsuri în conformitate cu principiul subsidiarității prevăzut la articolul 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană. În conformitate cu principiul proporționalității prevăzut la același articol, prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv. 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 obiectivelor sale.

(22) Prin urmare, Directiva (UE) 2016/1164 ar trebui modificată în consecință.

(23) Comisia ar trebui să evalueze punerea în aplicare a prezentei directive la patru 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,

ADOPTĂ PREZENTA DIRECTIVĂ:

Articolul 1

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

(1) Articolul 2 se modifică după cum urmează:

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

„În sensul articolului 9, o întreprindere asociată înseamnă, de asemenea, o entitate care face parte din același grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară cu contribuabilul, o întreprindere în care contribuabilul are o influență semnificativă asupra conducerii sau o întreprindere care are o influență semnificativă asupra conducerii contribuabilului. În cazul în care tratamentul neuniform implică o entitate hibridă, definiția întreprinderii asociate se modifică astfel încât procentul impus de 25% să fie înlocuit cu un procent impus de 50%.”;

(b) punctul 9 se înlocuiește cu următorul text:

„9. «tratament neuniform al elementelor hibride» înseamnă o situație apărută între un contribuabil și o întreprindere asociată sau un acord structurat între părți din jurisdicții fiscale diferite, în cazul în care oricare dintre următoarele rezultate se datorează diferențelor în ceea ce privește calificarea juridică a unui instrument financiar sau a unei entități, sau în ceea ce privește tratamentul unei prezențe comerciale ca fiind un sediu permanent:

(a) are loc deducerea aceleiași plăți sau a acelorași cheltuieli sau pierderi din baza impozabilă atât în jurisdicția în care își are originea plata, sunt suportate cheltuielile sau sunt suferite pierderile, cât și în cealaltă jurisdicție (denumită în continuare „dublă deducere”);

(b) are loc deducerea unei plăți din baza impozabilă în jurisdicția în care își are originea plata, fără o includere corespunzătoare a aceleiași plăți, în scopuri fiscale, în baza impozabilă a celeilalte jurisdicții („deducere fără includere”);

(c) în cazul unor diferențe în ceea ce privește tratamentul unei prezențe comerciale ca sediu permanent, neimpozitarea venitului care își are sursa într-o jurisdicție, fără o includere corespunzătoare, în scopuri fiscale, a aceluiași venit în cealaltă jurisdicție („neimpozitare fără includere”).

Un tratament neuniform al elementelor hibride apare numai în măsura în care aceeași plată dedusă, aceleași cheltuieli suportate sau pierderi suferite în două jurisdicții depășesc valoarea venitului care este inclus în ambele jurisdicții și care poate fi atribuit aceleiași surse.

Un tratament neuniform al elementelor hibride include, de asemenea, transferul unui instrument financiar în cadrul unui acord structurat care implică un contribuabil, 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, care sunt rezidente în scopuri fiscale în jurisdicții diferite, dând naștere la oricare dintre următoarele rezultate:

(a) deducerea unei plăți în legătură cu randamentul aferent, fără o includere corespunzătoare a plății respective în scopuri fiscale, cu excepția cazului

în care randamentul aferent este inclus în venitul impozabil al uneia dintre părțile implicate;

(b) o reducere pentru impozitul reținut la sursă pentru o plată derivată din instrumentul financiar transferat către mai mult de una dintre părțile implicate;”;

(c) se adaugă următoarele puncte 10 și 11:

„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 termenii 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.”;

(2) 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.”;

(3) Articolul 9 se înlocuiește cu următorul text:

„Articolul 9
Tratamentul neuniform al elementelor hibride

1. În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride între state membre are drept rezultat o dublă deducere a acelorași plăți, cheltuieli sau pierderi, deducerea se acordă numai în statul membru în care își are originea plata respectivă, sunt suportate cheltuielile sau sunt suferite pierderile.

În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride care implică o țară terță are drept rezultat o dublă deducere a acelorași plăți, cheltuieli sau pierderi, statul membru în cauză refuză deducerea unor astfel de plăți, cheltuieli sau pierderi, cu excepția cazului în care țara terță a făcut deja acest lucru.

2. În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride între state membre are drept rezultat o deducere fără includere, statul membru al plătitorului refuză deducerea plății respective.

   În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride care implică o țară terță are drept rezultat o deducere fără includere:

   (i) dacă plata își are originea într-un stat membru, statul membru în cauză refuză deducerea, sau

   (ii) dacă plata își are originea într-o țară terță, statul membru în cauză cere contribuabilului să includă o astfel de plată în baza impozabilă, cu excepția cazului în care țara terță a refuzat deja deducerea sau a cerut ca plata să fie inclusă.

3. În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride între state membre care implică un sediu permanent are drept rezultat neimpozitarea fără includere, statul membru în care contribuabilul își are rezidența fiscală solicită contribuabilului să includă în baza impozabilă veniturile atribuite sediului permanent.

   În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride care implică un sediu permanent situat într-o țară terță are drept rezultat neimpozitarea fără includere, statul membru în cauză cere contribuabilului să includă în baza impozabilă veniturile atribuite sediului permanent din țara terță.

4. În măsura în care o plată efectuată de un contribuabil către o întreprindere asociată dintr-o țară terță este compensată direct sau indirect cu o plată, cu cheltuieli sau pierderi care, din cauza unui tratament neuniform al elementelor hibride, sunt deductibile în două jurisdicții diferite din afara Uniunii, statul membru al contribuabilului refuză deducerea plății efectuate de contribuabil către o întreprindere asociată dintr-o țară terță din baza impozabilă, cu excepția cazului în care una dintre țările terțe implicate a refuzat deja deducerea plății, a cheltuielilor sau a pierderilor care ar fi deductibile în două jurisdicții diferite.

5. În măsura în care includerea corespunzătoare a unei plăți deductibile efectuate de un contribuabil către o întreprindere asociată dintr-o țară terță este compensată direct sau indirect cu o plată care, din cauza unui tratament neuniform al elementelor hibride, nu este inclusă de către beneficiarul plății în baza sa impozabilă, statul membru al contribuabilului refuză deducerea plății efectuate de contribuabil către o întreprindere asociată dintr-o țară terță din baza impozabilă, cu excepția cazului în care una dintre țările terțe implicate a refuzat deja deducerea plății care nu este inclusă.

6. În măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride are drept rezultat 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.

7. În sensul alineatelor (1)-(6), „plătitor” înseamnă entitatea sau sediul permanent care se află la originea plății, a cheltuielilor sau a pierderilor.”;

(4) în capitolul II, se introduce următorul articol 9a:

„Articolul 9a
Tratamentul neuniform al rezidenței fiscale

În măsura în care o plată, cheltuielile sau pierderile unui contribuabil care este rezident în scopuri fiscale atât într-un stat membru, cât și într-o țară terță, în conformitate cu legislația acelui stat membru și a țării terțe, sunt deductibile din baza impozabilă în ambele jurisdicții și plata, cheltuielile sau pierderile respective pot fi compensate în statul membru al contribuabilului cu venituri impozabile care nu sunt incluse în țara terță, statul membru al contribuabilului refuză deducerea plății, a cheltuielilor sau a pierderilor, cu excepția cazului în care țara terță a făcut deja acest lucru.”.

Articolul 2

1. Statele membre adoptă și publică, până la 31 decembrie 2018 cel târziu, actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma prezentei directive. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul acestor acte.

   Statele membre aplică aceste acte de la 1 ianuarie 2019.

   Atunci când statele membre adoptă aceste acte, 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 acestei trimiteri.

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

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 Strasbourg,

Pentru Consiliu
Președintele