II

(Acte fără caracter legislativ)

DECIZII

DECIZIA (UE) 2019/1352 A COMISIEI

din 2 aprilie 2019

privind ajutorul de stat SA.44896 pus în aplicare de Regatul Unit cu privire la exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor care dețin SSC

[notificată cu numărul C(2019) 2526]

(Numai textul în limba engleză este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2) primul paragraf,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în temeiul acestor articole ([1]) și având în vedere observațiile acestora,

întrucât:

1. PROCEDURĂ

(1) Prin scrisoarea din 26 aprilie 2013, Comisia a solicitat autorităților din Regatul Unit (denumite în continuare „autoritățile din Regatul Unit") să furnizeze informații referitoare la reforma normelor privind societățile străine controlate (denumite în continuare „SSC"), care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2013. Autoritățile din Regatul Unit au transmis informațiile la 14 iunie 2013 și, în urma unor solicitări suplimentare de informații ([2]), au furnizat informații suplimentare la 10 aprilie 2014, 10 iulie 2014, 24 iulie 2015 și 1 februarie 2017.

(2) Prin scrisoarea din 26 octombrie 2017, Comisia a informat Regatul Unit că a decis să inițieze procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din tratat în ceea ce privește exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor prevăzută în cadrul normelor privind SSC (denumită în continuare „decizia de inițiere a procedurii").

(3) La 24 noiembrie 2017, decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a invitat părțile interesate să își prezinte observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii.

(4) În urma unei prelungiri a termenului de prezentare a observațiilor, autoritățile din Regatul Unit și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii la 15 ianuarie 2018.

(5) Între 19 decembrie 2017 și 2 ianuarie 2018, opt părți interesate au prezentat observații cu privire la decizia de inițiere a procedurii. Observațiile au fost transmise autorităților din Regatul Unit. La 23 februarie 2018, autoritățile din Regatul Unit au prezentat observații cu privire la observațiile formulate de părțile interesate.

([1]) JO C 400, 24.11.2017, p. 10.
([2]) Noi solicitări de informații au fost transmise prin scrisorile din 11 martie 2014, 4 iunie 2015 și 19 decembrie 2016.

(6) La 7 februarie 2018 a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și autoritățile din Regatul Unit. În urma acestei reuniuni, Regatul Unit a prezentat observații suplimentare la 22 martie 2018. O altă reuniune între serviciile Comisiei și autoritățile din Regatul Unit a avut loc la 31 mai 2018, urmată de observații suplimentare transmise de autoritățile din Regatul Unit la 3 iulie 2018, iar ulterior, la 13 iulie 2018, a avut loc o nouă reuniune.

2. DESCRIEREA SCHEMEI DE AJUTOR

2.1. Sistemul privind impozitarea societăților aplicabil în Regatul Unit și normele din Regatul Unit privind SSC

2.1.1. *Introducere și context*

(7) În conformitate cu legislația din Regatul Unit privind impozitarea societăților, societățile sunt impozitate pentru profiturile rezultate din activitățile desfășurate și activele deținute în Regatul Unit. Aceasta se aplică societăților rezidente în Regatul Unit și societăților nerezidente care își desfășoară activitatea în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent în această țară.

(8) Regatul Unit și-a reformat sistemul privind impozitarea societăților pentru a se alinia mai strâns cu sistemul teritorial de impozitare a societăților ([3]), axându-se pe impozitarea profiturilor rezultate din activitățile și activele din Regatul Unit, mai degrabă decât pe impozitarea veniturilor obținute în toată lumea ale contribuabilului ([4]).

(9) Caracterul în mare parte teritorial al sistemului privind impozitarea societăților aplicabil în Regatul Unit înseamnă că profiturile societăților care provin din afara Regatului Unit nu sunt, în general, supuse sistemului de impozitare din Regatul Unit. În acest sens, normele din Regatul Unit privind scutirea de la impozitare a profiturilor distribuite scutesc de la impozitare profiturile societăților de peste hotare care sunt distribuite în Regatul Unit. În mod similar, normele privind scutirea de la impozitare a profiturilor care provin de la sucursalele din străinătate asigură faptul că profiturile care pot fi atribuite sediilor permanente situate în străinătate sunt scutite de la impozitarea aplicabilă în Regatul Unit. Aceste caracteristici ar putea face atractivă deschiderea de către societățile din Regatul Unit a unor filiale (societăți străine controlate – SSC) în jurisdicții care aplică impozite mici și deturnarea în mod artificial a profiturilor din Regatul Unit către SSC. Normele din Regatul Unit privind SSC vizează protejarea bazei fiscale a societăților din Regatul Unit eliminând avantajului fiscal care rezultă din aceste aranjamente prin impunerea unei taxe SSC societății rezidente din Regatul Unit care controlează respectiva SSC ([5]).

(10) În consecință, deși obiectivul sistemului privind impozitarea societăților aplicabil în Regatul Unit este acela de a impozita profiturile generate de activitățile și activele din Regatul Unit, obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC este acela de a proteja baza de impozitare a societăților din Regatul Unit. Acest obiectiv este îndeplinit nu prin impunerea unei taxe generale de către Regatul Unit asupra anumitor tipuri de profit al filialelor de peste hotare ale societăților din Regatul Unit care plătesc taxe mici, ci prin impunerea unei taxe SSC la aceeași cotă cu impozitul pe profit din Regatul Unit numai pe profiturile SSC care au fost deturnate în mod artificial în afara Regatului Unit. În această privință, este important de subliniat că obiectivul declarat al actualului regim privind SSC este acela de a viza și de a impune o taxă astfel încât activitatea și profiturile din Regatul Unit să fie impozitate corect, dar, în același timp, fără să se perceapă nicio taxă asupra profiturilor rezultate din activitățile economice reale ale SSC ([6]). Având în vedere acest obiectiv, autoritățile din Regatul Unit au ales normele actuale privind SSC în locul unui regim care să impoziteze toate profiturile sau întregul flux de venituri al acelor SSC care plătesc impozite mici, deoarece acesta „nu ar viza în mod corespunzător” impozitarea activităților și a profitului din Regatul Unit ([7]).

([3]) Normele privind scutirea de la impozitare a profiturilor distribuite au fost introduse în Legea finanțelor din 2009, iar scutirea aplicabilă profiturilor care provin de la sucursalele din străinătate a fost introdusă în Legea finanțelor din 2011.

([4]) A se vedea https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map

([5]) În conformitate cu regimul din Regatul Unit privind SSC, orice societate care este rezidentă într-o altă țară decât Regatul Unit și care este controlată de una sau mai multe persoane din Regatul Unit este o SSC. Controlul de către rezidenții din Regatul Unit este, în general, exercitat de societăți, dar pot fi luate în considerare și interesele persoanelor fizice sau ale administratorilor fiduciari pentru a stabili dacă o filială străină este o SSC. Controlul poate fi control juridic, economic sau contabil. Acesta poate fi direct sau indirect; dacă o societate rezidentă în Regatul Unit controlează societatea A nerezidentă în Regatul Unit, care, la rândul său, controlează societatea B, nerezidentă în Regatul Unit, atunci atât A, cât și B sunt SSC. Secțiunea 371RG din TIOPA a extins definiția controlului, astfel încât interesele asociaților nerezidenți să fie luate în considerare atunci când se analizează dacă o societate străină este o SSC.

([6]) HM Treasury (Ministerul de Finanțe), *Consultation on Controlled Foreign Companies (SSC) reform* [Consultări cu privire la reforma privind societățile străine controlate (SSC)], iunie 2011, punctul 1.12.

([7]) *Ibidem*, punctul 2.4.

(11) Regimul actual al Regatului Unit privind SSC a fost adoptat de Parlamentul din Regatul Unit ca parte a Legii finanțelor din 2012 ([8]). Regimul este încorporat în legislația privind impozitarea (*Taxes Acts*), la partea 9A din Legea privind impozitarea (internațională și alte dispoziții) din 2010 [*Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*] (denumită în continuare „partea 9A din TIOPA"), care conține 22 de capitole. Regimul actual se aplică perioadelor contabile care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date ([9]). În ianuarie 2019, au fost introduse mai multe modificări (secțiunea 2.3).

(12) Pe lângă cadrul pentru SSC, stabilit în partea 9A din TIOPA, Regatul Unit a publicat orientări detaliate referitoare la normele privind SSC. Aceste orientări includ o introducere la norme, o prezentare generală, orientări privind aplicarea și interpretarea normelor specifice, pe capitole, și o serie de exemple practice ([10]).

2.1.2. *Regimul actual al Regatului Unit privind SSC*

(13) În conformitate cu obiectivul menționat la considerentul 10, normele actuale din Regatul Unit privind SSC funcționează prin impunerea unei taxe SSC unei societăți rezidente în Regatul Unit pentru o parte sau pentru tot profitul realizat de către o SSC a acesteia. Taxa SSC este datorată pentru profiturile impozabile ale unei SSC minus impozitul deductibil plătit de către aceasta (adică impozitul plătit în țara în care SSC este rezidentă). Pentru orice perioadă contabilă, profiturile impozabile ale SSC reprezintă profiturile totale impozabile declarate ale acesteia, care îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC (a se vedea considerentele 23-25) ([11]). Acesta este alocat tuturor societăților rezidente în Regatul Unit care dețin cel puțin o participație de 25 % în cadrul SSC (denumite în continuare „entități impozabile"). Taxa SSC este percepută la aceeași cotă cu impozitul pe profit aplicabil societăților din Regatul Unit și se aplică ca sumă a impozitului pe profit aplicabil entității impozabile pentru perioada contabilă relevantă de plată a impozitului pe profit.

(14) Portalul de control al taxei SSC stabilește circumstanțele și măsura în care profiturile totale impozabile declarate ale SSC sunt profituri impozabile.

(15) În conformitate cu obiectivul normelor privind SSC – acela de a verifica dacă o SSC obține profituri din active sau activități din Regatul Unit care sunt realizate de o societate care nu este nici rezidentă, nici nu are un sediu permanent în Regatul Unit – regimul privind SSC evaluează în general dacă profiturile unei SSC au legătură cu activele și riscurile care sunt gestionate și controlate în Regatul Unit și, pe această bază, sunt considerate a fi *deturnate în mod artificial*. Acest lucru necesită să se analizeze dacă oricare dintre „funcțiile de conducere semnificative" (sau „SPF") ([12]), care sunt relevante pentru asumarea riscurilor sau pentru proprietatea economică a activelor care generează profiturile unei SSC, se desfășoară efectiv în Regatul Unit, astfel încât societatea care *realizează* profiturile să fie diferită de societatea care *generează* profiturile respective ([13]).

(16) Conform consultării efectuate de autoritățile din Regatul Unit înainte de adoptarea normelor privind SSC, aceste norme au încercat, de asemenea, să respecte legislația Uniunii. fără a încălca libertatea de stabilire a contribuabililor și cu reflectarea echilibrului necesar pentru asigurarea unui regim care protejează baza de impozitare a societăților din Regatul Unit și care poate fi aplicat în practică, menținând la minimum sarcinile administrative și de respectare a obligațiilor.

([8]) Discuțiile privind normele actuale privind SSC au apărut în contextul în care multe întreprinderi multinaționale își mută sediul în afara Regatului Unit: în Foaia de parcurs privind impozitarea societăților din 2010 s-a prevăzut că „este timpul să inversăm această tendință" prin restabilirea sistemului fiscal din Regatul Unit ca avantaj. Guvernul Regatului Unit a identificat reforma privind SSC în special ca o „prioritate a activităților noastre comerciale multinaționale și un pas esențial în planurile guvernului de a reconsolida competitivitatea".

([9]) Regatul Unit avea deja norme privind SSC anterior anului 2013, acestea bazându-se pe un concept complet diferit. Vechile prevederi privind SSC nu conțineau o exonerare referitoare la finanțarea grupurilor străine.

([10]) Manualul intern HMRC (*HM Revenue and Customs* – Administrația fiscală și vamală a Majestății Sale), Manualul Internațional, INTM190000, https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000

([11]) Termenul de „profituri totale impozabile declarate" este un termen definit, care se referă în mod esențial la valoarea profiturilor totale impozabile din Regatul Unit în conformitate cu normele de impozitare ale societăților din Regatul Unit, dacă SSC ar fi fost rezidentă în Regatul Unit.

([12]) În cazul întreprinderilor din sectorul financiar, identificarea principalelor funcții antreprenoriale de asumare a riscurilor („KERT") este esențială pentru această analiză.

([13]) Secțiunea 371DA alineatul (3) litera (f) din TIOPA.

(17) Autoritățile din Regatul Unit au încercat, de asemenea, să sporească competitivitatea fiscală din Regatul Unit ([14]). Acesta a fost un obiectiv declarat al normelor privind SSC, care, „împreună cu reducerea cotei impozitului pe profit la 22 % în 2014 și cu introducerea regimului fiscal favorabil pentru brevete […] reprezintă un alt pas către obiectivul [guvernului Regatului Unit] de a crea cel mai competitiv sistem de impozitare a societăților din G20” ([15]).

(18) Capitolul 2 din partea 9A din TIOPA prezintă etapele de urmat pentru a stabili dacă o taxă SSC este datorată pentru (o parte din) profiturile realizate de o societate străină, după ce se stabilește că societatea străină este o SSC. Prin urmare, taxa SSC este datorată dacă:

— nu se aplică niciuna dintre exonerările de la nivelul entităților de tip SSC (a se vedea considerentul 19);

— există un „deținător de participație” din Regatul Unit, cu alte cuvinte o societate rezidentă în Regatul Unit care (împreună cu societățile conexe) deține o participație de cel puțin 25 % în SSC; și

— SSC realizează „profituri impozabile”, astfel cum este prevăzut în dispozițiile care stau la baza portalului de control al taxei SSC.

(19) Obiectivul de a limita sarcinile administrative și de respectare a obligațiilor se reflectă în elaborarea normelor privind SSC, acestea concentrându-se asupra situațiilor care prezintă în mod obiectiv cel mai mare risc pentru Ministerul de Finanțe din Regatul Unit. Acest lucru se realizează prin introducerea anumitor excluderi clare în cazuri în care riscul de deturnare artificială a profiturilor este considerat scăzut, adică în cazurile în care efectuarea unei evaluări de la caz la caz ar dezvălui probabil fie absența artificialității, fie absența deturnării. Acestea sunt așa-numitele exonerări la nivel de entitate incluse în capitolele 10-14 din partea 9A din TIOPA:

— *exonerarea privind perioada de exonerare* este inclusă în capitolul 10 din partea 9A din TIOPA și conține o exonerare temporară (de obicei, 12 luni) pentru SSC care sunt supuse controlului Regatului Unit pentru prima dată;

— *exonerarea privind teritoriile excluse* este inclusă în capitolul 11 din partea 9A din TIOPA și exonerează SSC care prezintă un risc previzibil, scăzut de deturnare artificială a profiturilor, datorită teritoriului lor de rezidență și tipului de profit realizat;

— *exonerarea privind profiturile scăzute*, o normă *de minimis*, este inclusă în capitolul 12 din partea 9A din TIOPA și exonerează SSC cu niveluri scăzute ale profiturilor într-o anumită perioadă contabilă (în general, nu mai mult de 500 000 GBP, din care nu mai mult de 50 000 GBP reprezentând profituri nefinanciare);

— *exonerarea privind marja scăzută de profit* este inclusă în capitolul 13 din partea 9A din TIOPA și exonerează SSC în cazul în care profiturile nu depășesc 10 % din cheltuielile de exploatare. Exonerarea se referă la SSC care realizează funcții cu valoare adăugată relativ scăzută;

— *exonerarea de la plata impozitului* este inclusă în capitolul 14 din partea 9A din TIOPA și exonerează SSC în cazul cărora nivelul de plată a impozitului efectiv pe teritoriul de rezidență este unul normal până la ridicat (cel puțin 75 % din impozitul care ar fi fost datorat dacă profiturile SSC ar fi fost supuse regimului de impozitare din Regatul Unit și calculat conform normelor din Regatul Unit).

(20) Exonerările la nivel de entitate reflectă faptul că majoritatea filialelor străine sunt constituite din motive comerciale reale. În practică, acest lucru înseamnă că, în majoritatea cazurilor, societățile din Regatul Unit nu sunt nevoite să aplice normele privind SSC, întrucât majoritatea îndeplinesc una dintre exonerările care se aplică entității. Prin urmare, aplicarea prevederilor detaliate privind impozitarea, care formează portalul de control al taxei SSC, și necesitatea de a identifica profiturile impozabile ale unei SSC se limitează la situațiile în care niciuna dintre exonerările la nivel de entitate nu se aplică.

(21) Dacă nu se aplică niciuna dintre exonerările la nivel de entitate, normele din Regatul Unit privind SSC repartizează „profiturile impozabile” ale unei SSC către „deținătorul de participație” din Regatul Unit. Acestea sunt identificate prin aplicarea criteriilor și condițiilor prevăzute în capitolele 3-8 din partea 9A din TIOPA, care formează împreună „portalul de control al taxei SSC” ([16]).

(22) Capitolele respective sunt esențiale pentru funcționarea regimului privind SSC. Acestea sunt concepute cu rolul de teste specifice, al căror obiectiv este acela de a evalua dacă profiturile totale declarate ale SSC îndeplinesc cerințele portalului și, în consecință, devin „profituri impozabile”.

([14]) A se vedea HM Treasury, *Consultări cu privire la reforma privind societățile străine controlate (SSC)*, iunie 2011.
([15]) Camera Comunelor, Comisia publică privind proiectul de lege, dezbaterea privind Legea finanțelor, 19 iunie 2012, PBC (Legea 001) 2012-2013, p. 466 (declarația ministrului de finanțe).
([16]) Capitolul 9 din TIOPA prevede o normă alternativă opțională pentru anumite profituri care fac în mod normal obiectul normelor portalului de control al taxei SSC din capitolul 5, dar care nu fac parte oficial din portalul de control al taxei SSC.

(23) Portalul de control al taxei SSC aplică mai întâi un filtru inițial prevăzut în capitolul 3 din partea 9A din TIOPA, care conține teste generale pentru a stabili dacă una dintre normele mai detaliate ale portalului figurând în capitolele 4-9 din partea 9A din TIOPA trebuie aplicate ([17]).

(24) În ceea ce privește capitolele specifice privind impozitarea, capitolul 4 din partea 9A din TIOPA (denumit în continuare „capitolul 4") este o dispoziție generală și se aplică tuturor SSC indiferent de tipul de profit realizat, cu excepția SSC care realizează profiturile exclusiv din proprietăți imobiliare ([18]) sau profituri financiare necomerciale („NTFP"). Capitolul 5 din partea 9A din TIOPA (denumit în continuare „capitolul 5"), coroborat cu capitolul 9 din partea 9A din TIOPA (denumit în continuare „capitolul 9") se referă la SSC care realizează NTFP. Capitolul 6 din partea 9A din TIOPA (denumit în continuare „capitolul 6") se referă la SSC care realizează profituri financiare comerciale ([19]).

(25) Portalul de control al taxei SSC are ca obiectiv identificarea circumstanțelor în care există o deturnare în mod artificial a profiturilor din Regatul Unit, ceea ce, în general, înseamnă că „există o neconcordanță semnificativă între activitățile comerciale întreprinse în Regatul Unit și profiturile provenite din acele activități care sunt alocate în afara Regatului Unit" ([20]). Acest lucru este cel mai evident în capitolul 4 ([21]). În conformitate cu acest capitol, profiturile totale declarate ale unei SSC, realizate din active care sunt deținute în mod legal de către SSC și din riscurile atribuite în mod contractual către SSC, devin profituri impozabile dacă și în măsura în care gestionarea acestor active și riscuri este exercitată din Regatul Unit ([22]). Acest lucru necesită să se analizeze dacă oricare dintre funcțiile de conducere semnificative, care sunt relevante pentru declararea riscurilor sau pentru proprietatea economică a activelor care generează profiturile unei SSC, sunt exercitate efectiv în Regatul Unit ([23]). Astfel, diferența dintre SPF care sunt exercitate în Regatul Unit și SPF care sunt exercitate în afara Regatului Unit este un criteriu esențial în ceea ce privește profiturile impozabile, care se aplică nu numai în dispoziția generală privind impozitarea (capitolul 4), ci și, de exemplu, în capitolul 5 (NTFP) ([24]).

([17]) Obiectivul este de a exclude acele SSC care, în ciuda faptului că nu se încadrează pentru niciuna dintre exonerările de la nivel de entitate, sunt puțin probabil să realizeze, într-un mod relativ simplu, profituri (semnificative) deturnate în mod artificial, pentru a menține cât mai scăzut costul administrării regimului privind SSC. Condițiile sunt relativ simple și urmează o abordare bazată pe risc pentru facilitarea autoevaluării, fără cerințe speciale privind documentarea. Este evident aici principiul deturnării artificiale care apare atunci când există o separare între active și riscuri la nivelul activității principale care susține deținerea de către grup a respectivelor active. De exemplu, în ceea ce privește profiturile comerciale, SSC nu trebuie să identifice prezența profiturilor impozabile dacă nu deține active și nu prezintă riscuri care sunt gestionate sau controlate de activitățile din Regatul Unit. În mod similar, de exemplu în ceea ce privește profiturile financiare necomerciale, dacă cel mult 5 % din profiturile unei SSC aparțin categoriei respective (5 % marjă de siguranță), acestea sunt considerate a fi indirecte profiturilor societății și sunt excluse din capitolul 5 în temeiul capitolului 3 din Partea 9A din TIOPA.

([18]) Secțiunea 371CA (1)-(11) din TIOPA. Profiturile realizate din proprietăți imobiliare sunt excluse complet din domeniul de aplicare al portalului de control al taxei SSC și din definiția profiturilor contabile în sensul exonerărilor la nivel de entitate din capitolele 10-14, a se vedea Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM248550.

([19]) Capitolul 7 din partea 9A din TIOPA se referă la SSC care realizează profituri desfășurând activități de asigurare captive. Capitolul 8 din partea 9A din TIOPA se referă, în sfârșit, la SSC care realizează profituri obținute de anumite filiale ale societăților financiare reglementate. Capitolele 15-22 din partea 9A din TIOPA conțin diferite norme de exploatare și administrative, cum ar fi normele de evitare a dublei impuneri, norme privind controlul, definiții și diverse alte norme relevante pentru aplicarea corectă a normelor privind SSC de către autoritățile fiscale din Regatul Unit.

([20]) HMRC, *Reforma privind SSC: răspuns la consultare*, decembrie 2011, Rezumat, puncte-cheie.

([21]) Secțiunea 371DA din TIOPA, a se vedea, de asemenea, Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM200100 „Capitolul 4 prevede un mecanism pentru a determina măsura în care oricare dintre profiturile totale declarate ale unei SSC […] îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC („Capitolul 4 – Profituri") și sunt, prin urmare, supuse plății taxei SSC ca urmare a unor activități specifice din Regatul Unit care au permis SSC să realizeze aceste profituri".

([22]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM200100 precum și INTMINTM197200: „Capitolul 4 se aplică și aduce profiturile comerciale de peste hotare în domeniul de aplicare al taxei SSC […] în cazul în care SSC deturnează profituri din Regatul Unit prin separarea activelor și a riscurilor de activitatea principală care sprijină deținerea de către grup a acelor active sau care este inerent legată de existența riscurilor respective".

([23]) Secțiunea 371DA alineatul (3) litera (f) din TIOPA. A se vedea, de asemenea, Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM200300.

([24]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM203310, prevede că „La fel ca și capitolul 4, capitolul 5 identifică NTFP rezultate din activele deținute de SSC, precum și profiturile rezultate din riscurile atribuite SSC în situațiile în care SPF sunt exercitate în Regatul Unit", și, pe această bază, capitolul 5 importă multe dintre testele de etapă din capitolul 4.

(26) Cu toate acestea, normele din Regatul Unit privind SSC admit că, în cazul profiturilor financiare, recursul exclusiv la testul privind SPF este posibil să nu ofere întotdeauna o protecție suficientă pentru baza de impozitare din Regatul Unit. Prin urmare, capitolele 5-9 conțin teste suplimentare pentru NTFP și alte tipuri de profituri pasive. Profiturile realizate de o SSC pot fi supuse unei taxe SSC pe baza mai multor capitole privind impozitarea, însă profiturile pot face obiectul plății unei taxe SSC o singură dată ([25]).

2.1.3. *Taxa SSC pe profitul financiar necomercial*

(27) NTFP includ toate profiturile financiare care nu sunt realizate în urma unor activități comerciale. Profiturile financiare comerciale sunt abordate în capitolul 6. NTFP pot include atât profiturile financiare obținute din împrumuturi între societățile din cadrul grupului, cât și profiturile financiare obținute din împrumuturi externe (inclusiv depozite), cu condiția ca acestea să nu provină din activități comerciale ([26]).

(28) Testul din cadrul portalului de control al taxei SSC referitor la NTFP se găsește la capitolul 5 sau, alternativ - în funcție de alegeri și anumite condiții – la capitolul 9 ([27]). Capitolul 5 conține două teste generale și două teste care vizează în mod specific anumite situații abuzive care nu sunt acoperite de aceste teste generale. Capitolul 5 conține un test referitor la SPF, care examinează existența activităților din Regatul Unit și care se bazează în mare măsură pe testul referitor la SPF de la capitolul 4. Cu toate acestea, capitolul 5 nu se bazează exclusiv pe acest test, deoarece generarea de profituri financiare este în mare parte o activitate care presupune utilizarea intensivă a capitalului, ceea ce probabil nu necesită întotdeauna prezența SPF.

(29) Astfel, testele de la capitolul 5 efectuate în vederea identificării profiturilor impozabile sub formă de NTFP sunt următoarele:

— în primul rând, se consideră că NTFP realizate de o SSC îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC în măsura în care provin din active și riscuri în legătură cu care orice SPF relevante ([28]) sunt exercitate în Regatul Unit (secțiunea 371EB din TIOPA). În conformitate cu logica generală a normelor privind SSC, logica aplicării unei taxe SSC în acest caz este aceea că Regatul Unit ar trebui să poată impozita profiturile obținute din activitățile desfășurate în Regatul Unit ([29]);

— în al doilea rând, un test alternativ analizează modul în care au fost finanțate împrumuturile sau depozitele care generează NTFP. În consecință, indiferent de locul în care sunt exercitate SPF, se consideră că NTFP îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC, în măsura în care acestea sunt finanțate din fonduri relevante din Regatul Unit (secțiunea 371EC din TIOPA). Fondurile relevante din Regatul Unit sunt orice

([25]) De exemplu, aplicarea testului de la capitolul 4 pentru anumite profituri financiare comerciale realizate de o SSC poate conduce la concluzia că profiturile nu îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC în temeiul capitolului 4. Însă această concluzie nu exclude posibilitatea ca unele sau toate aceste profituri financiare comerciale să îndeplinească criteriile portalului de control al taxei SSC – și astfel să devină profituri impozabile – în temeiul capitolului 6.

([26]) O filială din străinătate implicată în una sau mai multe tranzacții financiare indirecte între societățile din cadrul grupului va trebui să efectueze testele de la capitolul 5 pentru a evalua dacă se aplică o taxă SSC, în timp ce o filială implicată în activități active de trezorerie în cadrul grupului va trebui să aplice fie capitolul 4, care este general, fie capitolul 6, care abordează în mod specific profiturile financiare comerciale.

([27]) O SSC care realizează atât NTFP, cât și alte tipuri de profit poate necesita, de asemenea, aplicarea și a altor capitole privind impozitarea, însă SSC care obține exclusiv NTFP este abordată în capitolele 5 și 9.

([28]) Acest test este într-adevăr foarte asemănător testului aplicat în cadrul capitolului 4 referitor la evaluarea deturnării în mod artificial a „altor profituri" ale unei SSC, în principal profiturile normale obținute din activitatea comercială. În special, testul care evaluează dacă NTFP obținute din active deținute de SSC și din riscuri atribuite SSC au legătură cu SPF relevante care sunt exercitate în Regatul Unit face referire la principiile din cadrul abordării autorizate a OCDE, astfel cum se arată în Raportul din 2010 privind atribuirea profiturilor către sediile permanente. Prin urmare, acesta cuprinde și termenul de funcții KERT, care se utilizează pentru întreprinderile din sectorul întreprinderilor financiare.

([29]) În consecință, dacă o SSC câștigă venituri din dobânzi obținute din împrumuturi, în cazul cărora funcțiile de luare a deciziilor și de supraveghere legate de acordarea și gestionarea împrumutului și a plăților dobânzilor sunt efectuate din Regatul Unit, veniturile din dobânzi vor fi acoperite de normele privind SSC și impozitate în Regatul Unit.

fonduri sau active care reprezintă sau derivă (direct sau indirect) din „capital care are legătură cu Regatul Unit” ([30]). Logica aplicării unei taxe SSC în acest caz este aceea că veniturile pasive provenite din capital care are legătură cu Regatul Unit nu ar trebui să se sustragă impozitării în Regatul Unit ca urmare a unei simple contribuții către o SSC.

(30) Cele două teste sunt alternative, ceea ce înseamnă că se consideră că NTFP îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC în măsura în care este îndeplinit ori primul, ori al doilea test. Capitolul 5 conține, de asemenea, încă două teste alternative care vizează identificarea tipurilor specifice de acorduri motivate din punct de vedere fiscal. Dacă NTFP se încadrează în aceste două teste specifice, se va aplica o taxă SSC, chiar dacă nu există SPF care să fie exercitate în Regatul Unit sau capital care să aibă legătură cu Regatul Unit ([31]).

2.1.4. *Taxa SSC pe profitul financiar comercial*

(31) Profiturile financiare comerciale ale unei SSC, de regulă profituri provenite din activități bancare sau de asigurare active, se consideră că îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC nu numai dacă trec testul general de la capitolul 4 privind SPF, ci și dacă trec testul specific de la capitolul 6 ([32]).

(32) Testul de la capitolul 6 nu face distincția între profiturile financiare comerciale care provin din tranzacții financiare între societățile din cadrul grupului și cele care provin din tranzacții cu societăți independente. De multe ori, grupurile multinaționale centralizează funcțiile de finanțare în societăți de finanțare. Operațiunile unor astfel de societăți pot reprezenta tranzacții comerciale, astfel încât profiturile obținute din această tranzacție comercială ar intra sub incidența capitolelor 4 și 6 (profiturile financiare comerciale) și nu sub incidența capitolelor 5 și 9 (NTFP) ([33]). Cu toate acestea, dacă o SSC este o societare de finanțare a grupului ([34]), aceasta poate alege ca profiturile sale financiare comerciale să fie tratate ca și cum ar fi NTFP (prin notificarea unui funcționar din cadrul Administrației fiscale și vamale din Regatul Unit – *Her Majesty's Revenue and Customs*) ([35]). În cazul în care se face această alegere, se va aplica capitolul 5 pentru a se stabili dacă profiturile „considerate” NTFP sunt supuse unui taxe SSC și dacă entitatea impozabilă are dreptul să solicite exonerarea prevăzută la capitolul 9.

2.2. **Măsura contestată: exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor**

(33) Dacă și în ce măsură se percepe o taxă SSC pentru NTFP nu se stabilește numai pe baza testelor din capitolul 5. În conformitate cu capitolul 9, dacă o SSC obține NTFP care intră sub incidența criteriilor din capitolul 5, este posibil să se aplice o scutire parțială (75 %) sau integrală (până la 100 %) la stabilirea taxei SSC pentru NTFP care provin dintr-un împrumut acordat unei societăți străine din grup. În această decizie, dispoziția respectivă este denumită „exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor” sau „măsura contestată”.

([30]) Capitalul care are legătură cu Regatul Unit este definit ca orice contribuție directă sau indirectă, formală sau informală, de capital de către o societate care are legătură cu Regatul Unit către o SSC, precum și orice valoare a profiturilor SSC care au fost identificate ca „profituri deturnate în mod artificial” pentru orice perioadă contabilă anterioară și care în prezent sunt utilizate pentru a finanța împrumuturile ulterioare ale SSC.

([31]) Aceste două teste specifice suplimentare analizează dacă NTFP provin din acorduri și nu din dividende ale societăților rezidente în Regatul Unit sau dintr-un acord privind contractele de leasing financiar din Regatul Unit.

([32]) În conformitate cu testul specific de la capitolul 6, profiturile financiare comerciale ale unei SSC îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC în măsura în care acestea sunt finanțate cu un surplus de capital care provine din contribuțiile de capital care are legătură cu Regatul Unit. În timp ce portalul pentru NTFP, de la capitolul 5, utilizează criteriul mai larg al oricărei finanțări de capital care are legătură cu Regatul Unit pentru testul său alternativ, testul specific de la capitolul 6 privind profiturile financiare comerciale se bazează pe „surplusul de capital disponibil în mod liber” al SSC, adică acel capital care îl depășește pe cel pe care se preconizează să îl aibă în mod rezonabil în cazul în care ar fi o societate care nu reprezintă, ca filială, o participație mai mare de 51 % din altă societate (secțiunea 371FA din TIOPA). Numai în situația în care finanțarea prin surplus de capital se face cu capital care are legătură cu Regatul Unit profiturile declarate vor îndeplini cerințele portalului și vor face obiectul unei taxe SSC.

([33]) O astfel de societate va funcționa efectiv într-o manieră similară unei bănci orientate pe segmentul retail: un volum mare de tranzacții, un număr mare de încasări și plăți, activități de acoperire împotriva riscurilor. Activitatea de creditare structurală va fi în mare parte finanțată din depozitele grupului și, per ansamblu, va realiza profit bazat pe marjele dintre activitățile de creditare și de depozitare.

([34]) Pentru a stabili dacă o SSC este o „societate de finanțare în cadrul grupului”, se aplică secțiunile 316 (5)-(11) din TIOPA.

([35]) Secțiunea 371CE (2) din TIOPA.

(34) Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor se aplică numai acelor profituri care fac obiectul capitolului 5. Aceasta funcționează prin înlocuirea dispozițiilor de impozitare de la capitolul 5 cu o normă mecanică care stabilește valoarea taxei SSC la o sumă egală cu 25 % din valoarea NTFP care provin din relațiile de creditare eligibile ([36]) (scutirea parțială de 75 %) sau de până la 0 % în anumite circumstanțe (scutirea integrală). Scutirea parțială este norma implicită. În măsura în care împrumutul relevant este finanțat din așa-numitele „resurse eligibile" ([37]), profiturile SSC vor avea dreptul la o exonerare de până la 100 % din NTFP relevante. În plus, partea rămasă din NTFP relevante care, în funcție de scutirea parțială sau integrală, ar îndeplini în continuare criteriile portalului de control al taxei SSC, poate totuși să fie scutită integral de la plata taxei SSC în temeiul așa-numitei norme privind „dobânda echivalentă" ([38]).

(35) Orientările HMRC ([39]) din comentariile introductive de la capitolul 9 prevăd că „exonerările aplicabile NTFP prevăzute la capitolul 9 au fost introduse pentru a soluționa problemele dificile care apar ca urmare a fungibilității banilor în cadrul unui grup multinațional" ([40]). Autoritățile din Regatul Unit au explicat că rata de includere de 25 % (exonerarea de 75 %) se bazează pe ipoteza că, în lipsa unor considerente fiscale, o SSC finanțată integral din capital care obține NTFP ar fi finanțată din Regatul Unit într-o proporție mai mare prin împrumut și într-o proporție mai mică prin aport de capital social, ceea ce duce la obținerea de profituri financiare suplimentare la nivelul societății mamă din Regatul Unit ([41]). Nivelul exonerării a fost discutat cu reprezentanții întreprinderilor din Regatul Unit cu ocazia elaborării regimului reformat privind SSC. Procesul-verbal al consultării indică faptul că, inițial, a fost luată în considerare o scutire de 50 % (care a dus la o cotă efectivă de impozitare de 10 %). Reprezentanții întreprinderilor au insistat asupra unei scutiri mai mari, de 75 %, ceea ce a dus la o cotă efectivă de impozitare de 2-6 % ([42]).

(36) Măsura contestată se aplică numai în cazul NTFP pe care SSC le obțin din împrumuturile acordate societăților străine ale grupului care se află sub controlul aceleiași societăți rezidente în Regatul Unit, care controlează SSC. Aceste relații de împrumut sunt denumite „relații de creditare eligibile" ([43]). Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor reprezintă un substituent pentru legătura dintre Regatul Unit și finanțarea relației de creditare eligibilă, astfel încât grupurile multinaționale să nu fie nevoite să depisteze sursa sau istoricul exact al acordurilor de finanțare din cadrul grupului și măsura în care acestea sunt luate în considerare de Regatul Unit ([44]).

(37) Prin înaintarea unei cereri în temeiul capitolului 9 în ceea ce privește evaluarea impozitului pe profit, toate entitățile potențial impozabile care dețin o SSC ce obține NTFP dintr-un împrumut care face obiectul unei relații de creditare eligibile pot alege să aplice normele speciale din capitolul 9 în locul normelor generale din capitolul 5, cu condiția ca SSC să îndeplinească criteriile unui test privind spațiile comerciale. Acest test este îndeplinit dacă

([36]) A se vedea considerentul 36.

([37]) Resursele eligibile sunt acele împrumuturi ale SSC care nu sunt legate în mod direct sau indirect de fondurile grupului extins și includ profiturile SSC care derivă din împrumuturile acordate membrilor relevanți ai grupului din care face parte SSC, care sunt utilizate exclusiv în scopul activității comerciale a SSC pe teritoriul respectiv, sau fonduri sau alte active primite de SSC în legătură cu acțiunile deținute de SSC în, sau eliberate de SSC pentru, membri ai grupului din care face parte SSC (a se vedea secțiunea 371IB din TIOPA).

([38]) Secțiunea 371IE din TIOPA. În conformitate cu norma privind dobânda echivalentă, orice taxă SSC rămasă după aplicarea exonerării parțiale sau integrale se plafonează la nivelul cheltuielilor nete cu dobânzile din Regatul Unit în cadrul grupului conectat cu Regatul Unit. Acest plafon împiedică aplicarea unei taxe SSC atunci când membrii grupului care sunt rezidenți în Regatul Unit obțin, în total, un venit financiar net egal sau mai mare decât deducerile de finanțare nete (Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM216100).

([39]) Departamentul din cadrul guvernului Regatului Unit responsabil cu colectarea impozitelor este cunoscut sub denumirea de *Her Majesty's Revenue and Customs* („HMRC").

([40]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM216100.

([41]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, punctul 58.

([42]) Punctul 6 din procesul-verbal al reuniunii Grupului de lucru privind activele monetare ale SSC din 4 februarie 2011.

([43]) Secțiunea 371IG din TIOPA descrie normele privind depistarea, pentru a identifica situația în care un împrumut acordat de o SSC reprezintă o relație de creditare eligibilă, abordând situațiile în care partea care primește inițial împrumutul utilizează fondurile pentru a acorda la rândul său un împrumut (regula privind „debitorul final"). A se vedea, de asemenea, Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM217100.

([44]) A se vedea Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM216100. În plus, s-a afirmat, de asemenea, că introducerea acestei exonerări urmărește stabilirea unei rate fixe de impozitare scăzute aplicabile în cazul finanțării intragrup care, în majoritatea situațiilor ar „genera o rată efectivă a impozitului pe profit al societăților din Regatul Unit pentru finanțarea intragrup a profiturilor din străinătate de 5,75 % până în anul 2014". Consultarea HMRC referitoare la reforma privind SSC, iunie 2011, 1.10.

SSC dispune pe teritoriul în care este rezidentă în scopuri fiscale un spațiu care este (sau care este destinat să fie) ocupat și utilizat cu un grad rezonabil de permanență și în care SSC își desfășoară integral sau în principal activitățile pe teritoriul respectiv ([45]).

2.3. **Modificări ale normelor din Regatul Unit privind SSC**

(38) La 6 iulie 2018, Regatul Unit a anunțat că Legea finanțelor pentru 2018-2019 va include modificări ale normelor privind SSC în vederea punerii în aplicare a Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului ([46]) („Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale"). Aceste modificări se referă, în primul rând, la definiția controlului, care afectează toate profiturile care sunt supuse la plata unei taxe SSC, și, în al doilea rând, la prezența SPF în Regatul Unit în vederea aplicării exonerării referitoare la finanțarea grupurilor în ceea ce privește NTFP. Prima modificare are, așadar, un caracter mai general, însă cea de-a doua afectează în mod specific domeniul de aplicare al măsurii contestate.

(39) Cea de-a doua modificare limitează accesul la exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, astfel încât entitățile impozabile să nu mai poată contesta exonerarea în temeiul capitolului 9 privind NTFP obținute din relații de creditare eligibile, în loc să aplice dispozițiile capitolului 5, în măsura în care NTFP provin din active și riscuri în legătură cu care SPF relevante sunt exercitate în Regatul Unit. Modificările menționate au fost adoptate ca parte a Legii finanțelor 2019, la secțiunea 20 (Societățile străine controlate: exonerarea și controlul societăților financiare), punctul 2, și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2019 ([47]).

2.4. **Contextul internațional și european**

(40) Multe țări au introdus norme privind SSC pentru a împiedica contribuabilii să evite sau să amâne plata impozitelor prin transferul profiturilor către filialele străine supuse unui nivel scăzut de impozitare. Toate normele privind SSC impozitează profiturile anumitor entități nerezidente la nivelul acționarilor rezidenți plătitori de impozite ai entității nerezidente în anumite circumstanțe. Cu toate acestea, normele exacte de funcționare pot varia semnificativ de la țară la țară ([48]), deoarece normele și criteriile care stabilesc aceste elemente vor trebui să fie aliniate la sistemul național de impozitare a întreprinderilor din țările respective și să reflecte obiectivele politicii fiscale ale acestora.

2.4.1. *Orientările OCDE (Proiectul BEPS)*

(41) În planul său de acțiune privind „Abordarea problemei erodării bazei fiscale și a transferului profiturilor" ([49]), Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) remarcă faptul că în multe țări au fost introduse norme privind SSC pentru a aborda una dintre sursele preocupărilor legate de erodarea bazei fiscale și de transferul profiturilor („BEPS"), în special posibilitatea de a crea contribuabili afiliați nerezidenți și de a redirecționa profiturile unei întreprinderi rezidente prin intermediul afiliatului nerezident. Raportul final privind BEPS referitor la acțiunea 3 în ceea ce privește utilizarea normelor SSC stabilește recomandări pentru statele membre ale OCDE și țările terțe în vederea elaborării unor norme eficiente privind SSC ([50]). Raportul a fost elaborat pentru a garanta faptul că jurisdicțiile care aleg să aplice norme privind SSC să poată face acest lucru eficient, pentru a împiedica transferarea profiturilor de către contribuabili către filialele străine pentru a evita impozitarea. Raportul menționează normele din Regatului Unit privind SSC ca exemplu de norme ce utilizează conceptele elaborate de OCDE cu scopul identificării SPF asociate fiecărui activ pentru a stabili domeniul de aplicare al normelor ([51]).

([45]) Secțiunea 371DG din TIOPA. HMRC a publicat orientări suplimentare privind aplicarea testului în contextul specific prevăzut la capitolul 9 și privind NTFP (Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM216650).

([46]) 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).

([47]) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf

([48]) Normele vizează, de exemplu, definiția controlului, a impozitelor scăzute și a profiturilor transferate, dar și dispozițiile administrative privind calcularea profiturilor SSC și prevenirea dublei impuneri.

([49]) OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Abordarea problemei erodării bazei fiscale și a transferului profiturilor), OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

([50]) OCDE (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report* (Elaborarea de norme eficace privind societățile străine controlate, Acțiunea 3 – raport final pentru 2015), Proiectul OCDE/G20 privind erodarea bazei fiscale și transferul profiturilor, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en

([51]) OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report* (Elaborarea de norme eficace privind societățile străine controlate, Acțiunea 3 – raport final pentru 2015), punctul 85, nota de subsol 12. Raportul nu face nicio referire la exonerări speciale în cadrul normelor privind SSC cu privire la veniturile financiare ale grupului.

2.4.2. *Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale*

(42) La nivelul Uniunii, Consiliul a adoptat Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale la 12 iulie 2016 ([52]). Considerentele acestei directive se referă în mod explicit la rapoartele finale privind cele 15 acțiuni ale OCDE împotriva BEPS și la Concluziile Consiliului din 8 decembrie 2015, subliniind necesitatea de a găsi soluții comune și flexibile la nivelul Uniunii, în conformitate cu concluziile BEPS ale OCDE. De asemenea, în considerente se menționează:

„Normele privind societățile străine controlate (SSC) au ca rezultat reatribuirea veniturilor unei filiale controlate care este supusă unui impozit scăzut către societatea-mamă. Ulterior, societatea-mamă devine impozabilă pentru aceste venituri atribuite în statul membru în care are rezidența fiscală. În funcție de prioritățile politice ale statului respectiv, normele privind SSC pot viza în întregime filiala supusă unui impozit scăzut sau categorii specifice de venituri sau se pot limita la veniturile care au fost transferate în mod artificial către filială."

(43) Norma actuală privind SSC este prevăzută la articolul 7 din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale și oferă statelor membre posibilitatea de a alege între două tipuri diferite de norme privind SSC. Norma standard, care enumeră tipurile de profit care, dacă sunt supuse la plata unui nivel scăzut de impozitare, ar trebui să fie impozitate conform normei privind SSC, este inclusă la articolul 7 alineatele (1), (2) litera (a) și (3). O normă alternativă bazată pe un test privind SPF este inclusă la articolul 7 alineatele (1), (2) litera (b) și (4) și precizează că profiturile obținute de o SSC care provin în urma exercitării SPF în statul membru de unde se exercită controlul trebuie supuse la plata unei taxe SSC ([53]).

(44) Cele mai relevante dispoziții ale articolului 7 prevăd următoarele:

„Articolul 7

Norma privind societățile străine controlate

(1) Statul membru al contribuabilului aplică unei entități […] același tratament ca unei societăți străine controlate dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: […]

(2) În cazul în care o entitate […] beneficiază de același tratament ca o societate străină controlată, în temeiul alineatului (1), statul membru al contribuabilului include în baza impozabilă:

(a) veniturile nedistribuite ale entității sau veniturile sediului permanent care au provenit din următoarele categorii:

(i) dobânzi sau orice alte venituri generate de active financiare;

[…]

Prezenta literă nu se aplică în cazul în care societatea străină controlată desfășoară o activitate economică semnificativă susținută de personal, echipamente, active și spații, astfel cum o demonstrează faptele și circumstanțele relevante.

[…]

sau:

(b) veniturile nedistribuite ale entității sau ale sediului permanent care au rezultat din acorduri neautentice instituite cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal.

În sensul prezentei litere, se consideră că un acord sau o serie de acorduri nu este autentică în măsura în care entitatea sau sediul permanent nu ar deține activele sau nu și-ar fi asumat riscurile care generează totalitatea veniturilor sale sau o parte a acestora dacă nu ar fi fost controlată de o societate în care sunt îndeplinite funcțiile de conducere relevante pentru aceste active și riscuri, iar aceste funcții sunt esențiale pentru a genera veniturile societății controlate.

(3) În cazul în care, în temeiul normelor dintr-un stat membru, baza impozabilă a unui contribuabil se calculează în conformitate cu alineatul (2) litera (a), statul membru poate opta să nu aplice unei entități sau unui sediu permanent același tratament ca unei societăți străine controlate, în conformitate cu alineatul (1), dacă o treime sau mai puțin de o treime din veniturile obținute de entitate sau de sediul permanent se încadrează în categoriile prevăzute la alineatul (2) litera (a).

([52]) Directiva (UE) 2016/1164. În conformitate cu articolul 11 din directivă, statele membre pun în aplicare și aplică dispozițiile directivei începând cu 1 ianuarie 2019.

([53]) Articolul 8 din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale explică în continuare modalitatea de calculare a profiturilor SSC.

În cazul în care, în temeiul normelor dintr-un stat membru, baza impozabilă a unui contribuabil se calculează în conformitate cu alineatul (2) litera (a), statul membru poate opta să nu aplice întreprinderilor financiare același tratament ca societăților străine controlate dacă o treime sau mai puțin de o treime din veniturile entității din categoriile prevăzute la alineatul (2) litera (a) provine din operațiuni desfășurate cu contribuabilul sau cu întreprinderile asociate ale acestuia.

[…]"

2.5. **Domeniul de aplicare al exonerării**

(45) Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor este în vigoare de la 1 ianuarie 2013. Contribuabilii care pot beneficia de exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor sunt societăți impozabile rezidente în Regatul Unit – sau entități impozabile – care controlează o SSC ce obține NTFP provenite de pe urma unei relații de creditare eligibile și care au depus o cerere în declarația lor fiscală în vederea aplicării capitolului 9 pentru calcularea taxei pentru SSC în raport cu aceste profituri, în loc de calcularea taxei SSC în conformitate cu normele de la capitolul 5. Acești contribuabili fac parte dintr-un grup multinațional care include, cel puțin, entitatea impozabilă rezidentă în Regatul Unit, SSC și filiala străină finanțată prin relația de creditare eligibilă și care este controlată, de asemenea, de respectiva entitate impozabilă. După cum se menționează la considerentul 38, de la 1 ianuarie 2019, exonerarea nu se mai aplică NTFP, în cazul în care SPF relevante sunt exercitate în Regatul Unit.

(46) Nu există o aprobare prealabilă obligatorie sau o procedură de verificare în avans. Serviciul nestatutar de verificări al Regatului Unit cu privire la interpretarea corectă a legislației fiscale în materie de impozitare este, de asemenea, disponibil pentru normele privind SSC. Comisia a solicitat și a primit o listă a verificărilor nestatutare în legătură cu dispozițiile reformate privind SSC, publicate de autoritățile din Regatul Unit de la introducerea normelor reformate privind SSC, până la 31 martie 2014. Acestea au inclus ambele situații în care o entitate impozabilă a solicitat o verificare nestatutară a unei cereri în temeiul capitolului 9, prin care solicita exonerarea parțială sau integrală, precum și probleme legate de interpretare care implică alte aspecte referitoare la normele din Regatul Unit privind SSC, cum ar fi aplicabilitatea unei exonerări la nivel de entitate. La fel ca toate verificările nestatutare publicate de HMRC, acestea oferă recomandări în cazul unei incertitudini reale în ceea ce privește interpretarea unei dispoziții legale specifice.

3. **MOTIVE CARE JUSTIFICĂ INIȚIEREA PROCEDURII**

(47) Comisia a decis să inițieze procedura oficială de investigare deoarece a adoptat opinia preliminară conform căreia exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și a avut îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea exonerării referitoare la finanțarea grupurilor cu piața internă.

(48) Comisia și-a exprimat opinia preliminară conform căreia exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie o *schemă* de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului ([54]), în măsura în care a operat, fără a mai fi necesare alte măsuri de punere în aplicare, în scopul exonerării societăților din Regatul Unit ale grupurilor multinaționale de taxa SSC, care, în caz contrar, ar fi fost impus asupra anumitor NTFP obținute de SSC controlate de acestea.

(49) Comisia a adoptat opinia preliminară potrivit căreia măsura contestată permitea un avantaj selectiv. Ea a considerat că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie o derogare de la normele din Regatul Unit privind SSC (pe care Comisia lea considerat a fi sistemul de referință în acest caz), deoarece aceasta a exonerat anumite NTFP de la plata taxei SSC.

([54]) Cu începere din 14 octombrie 2015, Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 248, 24.9.2015, p. 9) a abrogat și a înlocuit Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 83, 27.3.1999, p. 1). Orice trimitere la Regulamentul (CE) nr. 659/1999 poate fi interpretată ca o trimitere la Regulamentul (UE) 2015/1589 și trebuie citită în conformitate cu tabelul de corespondență din anexa II la acest din urmă regulament.

(50) De asemenea, Comisia a adoptat opinia preliminară potrivit căreia avantajul acordat prin măsura contestată a fost selectiv, dat fiind faptul că acesta era disponibil numai operatorilor care efectuau operațiuni de finanțare cu implicarea debitorilor externi afiliați și nu era disponibil pentru operatorii care efectuează alte operațiuni de finanțare cu implicarea fie a debitorilor afiliați din Regatul Unit, fie a debitorilor terți, indiferent că aceștia erau rezidenți în Regatul Unit sau în străinătate, în ciuda faptului că toți păreau să se afle într-o situație de drept și de fapt comparabilă, având în vedere obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC.

(51) În continuare, Comisia a adoptat opinia preliminară potrivit căreia exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu putea fi justificată de natura sau de schema generală a normelor din Regatul Unit privind SSC, deoarece aceasta nu lua în considerare faptul că NTFP provenite din relațiile de creditare eligibile reprezintă un risc mai redus de deturnare artificială a profiturilor, în comparație cu alte tipuri de NTFP, având în vedere obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC. Comisia a susținut că măsura contestată nu părea necesară pentru urmărirea unui obiectiv logic sau legitim și, chiar dacă aceasta ar fi fost situația, Comisia a considerat că este disproporționată.

(52) Având în vedere că toate celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat erau îndeplinite, Comisia a ajuns la concluzia preliminară că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie ajutor de stat. Întrucât autoritățile din Regatul Unit nu au prezentat niciun argument care să indice că s-ar putea aplica oricare dintre excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatele (2) sau (3) din tratat și având în vedere caracterul de ajutor de operare al măsurii, Comisia a avut îndoieli dacă măsura ar putea fi considerată compatibilă cu piața internă. Din aceste motive, Comisia a decis să inițieze procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din tratat în ceea ce privește măsura contestată.

4. **OBSERVAȚIILE PREZENTATE DE REGATUL UNIT**

(53) Autoritățile din Regatul Unit nu sunt de acord cu preocupările exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii. În scrisoarea lor de răspuns la decizia de inițiere a procedurii, din 15 ianuarie 2018, autoritățile invocă patru argumente pentru a-și susține opinia potrivit căreia exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu presupune un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat:

(a) exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu favorizează nicio întreprindere și nu constituie un avantaj. Aceasta are ca scop stabilirea limitelor bazei de impozitare a societăților prin definirea unui profit deturnat în mod artificial, mai degrabă decât prevederea unei exonerări în contextul unei baze de impozitare deja stabilite;

(b) sistemul de referință adecvat ar trebui să fie sistemul privind impozitarea societăților aplicabil în Regatul Unit ([55]);

(c) exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu reprezintă o derogare de la sistemul de referință, deoarece aceasta nu diferențiază între operatorii economici care, în lumina obiectivelor sistemului de referință, sunt într-o poziție comparabilă din punct de vedere factual și juridic;

(d) dacă exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu constituie o derogare de la sistemul de referință, această derogare poate fi justificată prin principiile de bază și cu rol orientativ ale sistemului de referință respectiv.

Autoritățile din Regatul Unit au prezentat argumente suplimentare în scrisoarea ulterioară din 22 martie 2018, observații privind contribuția părților interesate în scrisoarea din 23 februarie 2018 și clarificări suplimentare cu privire la aplicarea normelor existente privind SSC în ceea ce privește finanțarea profiturilor în scrisoarea din 3 iulie 2018.

4.1. **Observații privind existența unui avantaj**

(54) Autoritățile din Regatul Unit susțin că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu îmbunătățește poziția financiară a unei întreprinderi prin diminuarea taxelor care ar trebui să fie incluse în mod normal în bugetul său sau prin reducerea impozitului care ar trebui să fie în mod normal datorat și, prin urmare, nu conferă un avantaj selectiv întreprinderilor. Acestea reamintesc că reforma impozitului pe profit din 2013 a conferit sistemului fiscal un caracter mai teritorial, ceea ce înseamnă că profiturile unei societăți nerezidente nu sunt de obicei impozitate de Regatul Unit (cu excepția cazului în care există un sediu permanent) și că o societate rezidentă în Regatul Unit nu este de obicei impozitată pentru profiturile filialelor sale care nu sunt rezidente în Regatul Unit. Regimul privind SSC este o excepție de la aceste principii generale. Scopul acestuia este de a impozita o societate rezidentă în Regatul Unit pentru profiturile realizate de filialele sale nerezidente, în măsura în care aceste profituri au fost deturnate în mod artificial din Regatul Unit.

([55]) Cu toate acestea, autoritățile din Regatul Unit remarcă, de asemenea, că, în cazul unui sistem de referință mai restrâns, adică al regimului Regatului Unit privind SSC, rezultatul evaluării ajutoarelor de stat va fi același dacă obiectivele sunt definite corect.

(55) Autoritățile din Regatul Unit susțin că, întrucât scopul regimului privind SSC este de a proteja baza de impozitare a societăților din Regatul Unit, ceea ce se înțelege prin deturnarea artificială din Regatul Unit depinde în mod necesar de ceea ce consideră Regatul Unit că ar trebui să fie inclus în această bază, atât timp cât definiția este conformă cu legislația Uniunii.

(56) Potrivit autorităților din Regatul Unit, capitolul 5, împreună cu capitolul 9, definesc domeniul de aplicare al regimului privind SSC prin identificarea NTFP care trebuie considerate a fi deturnate artificial. Capitolul 5 stabilește filtrele inițiale pentru identificarea NTFP care este posibil să fi fost deturnate artificial, iar capitolul 9 garantează că niciun profit nu intră sub incidența impozitării dacă, pe baza unor criterii suplimentare, nu este rezonabil să se concluzioneze că a fost deturnat în mod artificial.

(57) Profiturile care se încadrează în exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, în conformitate cu autoritățile din Regatul Unit, nu sunt, prin urmare, considerate a fi profituri deturnate artificial. Aceasta înseamnă că se aplică principiile generale ale sistemului de impozitare a societăților și că profiturile obținute de o filială nerezidentă nu ar trebui să fie impozitate. Prin urmare, neimpozitarea acestor profituri nu constituie un avantaj.

(58) De asemenea, autoritățile din Regatul Unit reamintesc faptul că, în cauza Sanierungsklausel ([56]), Tribunalul a hotărât că o exonerare de la o dispoziție referitoare la combaterea evitării obligațiilor fiscale care este incompatibilă cu obiectivul dispoziției respective constituie o derogare. Însă, potrivit autorităților din Regatul Unit, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu constituie o astfel de exonerare, deoarece nu evită aplicarea regimului privind SSC pentru anumiți operatori economici, ci mai degrabă stabilește dacă și în ce măsură profiturile care rezultă din împrumuturile intragrup se consideră a fi deturnate artificial din Regatul Unit. Prin urmare, conform autorităților din Regatul Unit, exonerarea este în concordanță cu obiectivul regimului privind SSC.

4.2. **Observații privind selectivitatea**

4.2.1. *Sistemul de referință ar trebui să fie regimul privind impozitarea societăților aplicabil în Regatului Unit*

(59) Autoritățile din Regatul Unit nu sunt de acord cu poziția Comisiei, exprimată în decizia de inițiere a procedurii, conform căreia sistemul de referință este reprezentat de regimul Regatului Unit privind SSC, identificând, în schimb, sistemul privind impozitarea societăților aplicabil în Regatul Unit ca fiind sistemul corect de referință. Autoritățile din Regatul Unit afirmă că scopul și modul de concepere a regimului privind SSC nu pot fi înțelese decât în contextul abordării generale a Regatului Unit privind impozitarea profiturilor societăților.

(60) Autoritățile din Regatul Unit afirmă că înțelegerea definiției profitului societăților, inclusiv a tratamentului aplicat diferitelor elemente legate de venituri și cheltuieli, precum și a calendarul recunoașterii acestora în contextul mai larg al regimului privind impozitarea societăților din Regatul Unit, este esențială pentru a înțelege oportunitățile specifice de abuz împotriva cărora regimul privind SSC este conceput să ofere protecție.

(61) Autoritățile din Regatul Unit subliniază că regimul privind SSC este doar una dintr-o serie de măsuri privind combaterea evitării obligațiilor fiscale care urmăresc să protejeze baza de impozitare din Regatul Unit și că abordarea adoptată în contextul regimului de impozitare a societăților din Regatului Unit în ceea ce privește evaluarea tranzacțiilor intragrup și măsurile de protecție a bazei sale mai largi, cum ar fi „impozitul pe profiturile deturnate” și normele privind „neconcordanța hibridă”, oferă un context important pentru înțelegerea regimului privind SSC ca parte a apărării Regatului Unit împotriva deturnării artificiale a profitului.

(62) Potrivit autorităților din Regatul Unit, o apreciere a acestor considerente politice mai ample care stau la baza regimului de impozitare a societăților din Regatul Unit contribuie la înțelegerea modului detaliat de concepere a normelor privind SSC - și anume necesitatea unui regim administrabil care să obțină rezultate proporționale pentru diferite tipuri de societăți în contextul sistemului de impozitare a societăților din Regatul Unit, respectând totodată legislația Uniunii privind libertățile fundamentale ([57]).

(63) În cazul în care regimul privind SSC este identificat ca fiind sistemul de referință, autoritățile din Regatul Unit susțin că obiectivul regimului privind SSC trebuie să fie definit în raport cu regimul de impozitare a societăților în contextul căruia operează. În acest caz, obiectivul specific al regimului privind SSC poate fi descris ca „protejarea bazei de impozitare a societăților din Regatul Unit prin încercarea de a identifica și de a aduce în sfera de aplicare a Regatului Unit profiturile impozabile în cazul cărora este rezonabil să se presupună că au fost deturnate în mod artificial din Regatul Unit, prin intermediul unui set de norme administrabile care respectă legislația europeană” ([58]).

([56]) Cauza T-287/11, Heitkamp BauHolding GmbH/Comisia Europeană, ECLI:EU:T:2016:60, și cauza T620/11 GFKL Financial Services AG/Comisia Europeană, ECLI:EU:T:2016:59.

([57]) Autoritățile din Regatul Unit subliniază abordările alternative care au fost luate în considerare de la momentul punerii în aplicare a reformei normelor privind SSC, până la normele actuale privind SSC adoptate în 2013. Autoritățile din Regatul Unit explică de ce nu a fost aleasă niciuna dintre aceste opțiuni alternative (scrisoarea Regatului Unit din 22 martie 2018, secțiunea 4).

([58]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, ca răspuns la considerentul 106 din Decizia de inițiere a procedurii a Comisiei Europene.

4.2.2. *Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu reprezintă o derogare*

(64) Autoritățile din Regatul Unit nu consideră că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor prevăzută la capitolul 9 oferă un avantaj care este selectiv *prima facie*, pe baza faptului că nu diferențiază între operatorii economici care, din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul de referință, se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

(65) Autoritățile din Regatul Unit compară situația care face obiectul exonerării referitoare la finanțarea grupurilor – o SSC care primește NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă – cu situațiile care nu fac obiectul exonerării referitoare la finanțarea grupurilor, în care SSC primesc NTFP din împrumuturi către părți afiliate din Regatul Unit sau către terțe părți.

(66) Autoritățile din Regatul Unit consideră că aceste trei tipuri de activități de împrumut pasive – și anume, relațiile de creditare eligibile, împrumuturile acordate părților afiliate din Regatul Unit (definite de autoritățile din Regatul Unit ca „împrumuturi în amonte") și împrumuturile acordate terților (definite de autoritățile din Regatul Unit ca „cutii poștale") – sunt situații fundamental diferite ce creează posibilități diferite de evaziune și riscuri diferite de deturnare artificială și, prin urmare, nu se află într-o situație comparabilă din punct de vedere factual și juridic.

(67) Autoritățile din Regatul Unit consideră că împrumuturile în amonte și cutiile poștale nu dispun în mod evident de o justificare comercială și creează o indicație evidentă de deturnare artificială ([59]). Poziția este mai puțin evidentă în cazul unei relații de creditare eligibile, prin care, în contextul în care societățile de finanțare se angajează în împrumuturi către societățile străine ale grupului, poate exista o justificare comercială mai clară și poate fi mai dificil să se demonstreze în mod obiectiv că acordurile implică deturnarea artificială a profiturilor. Pe această bază, Regatul Unit afirmă că cele trei tipuri de activități de împrumut nu se află într-o situație comparabilă din punct de vedere factual și juridic ([60]).

(68) În plus, autoritățile din Regatul Unit reamintesc că, în deciziile anterioare referitoare la schema Dutch Groeps-rentebox ([61]) și la regimul maghiar de impozitare a dobânzilor intragrup ([62]), Comisia a confirmat că există diferențe între dobânzile provenite de la societățile din cadrul grupului și de la societăți terțe ([63]).

(69) Autoritățile din Regatul Unit nu împărtășesc opinia Comisiei potrivit căreia cel mai mare risc pentru structurile motivate de impozitare, în special în cazul în care riscul se referă la acorduri de finanțare care exploatează arbitrajul dintre datorie și capital, se consideră în general a fi în relațiile dintre societăți. Acestea susțin că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor reflectă opțiunea de politică a Regatului Unit de a nu aborda deturnarea artificială a profiturilor din străinătate. Tratamentul diferențiat identificat de Comisie ar fi, prin urmare, inerent obiectivului normelor din Regatul Unit privind SSC. Autoritățile din Regatul Unit reamintesc că regimul privind SSC se referă numai la deturnarea artificială a profitului din Regatul Unit, nu și la deturnarea artificială a profiturilor din dobânzi obținute de societățile străine ale grupului, caz în care nu Regatul Unit este dezavantajat.

4.2.3. *Justificare pe baza principiilor de bază și cu rol orientativ ale sistemului de referință*

(70) Autoritățile din Regatul Unit susțin că, dacă exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie o derogare, aceasta este justificată de principiile de bază și cu rol orientativ ale sistemului de impozitare a societăților și de regimul privind SSC, și anume prevenirea deturnării artificiale a profitului din Regatul Unit printr-un sistem robust, administrabil și compatibil cu dreptul Uniunii.

([59]) În cazul împrumuturilor în amonte, societatea din grup rezidentă în Regatul Unit poate deduce cheltuielile cu dobânzile aferente acestui împrumut din profiturile sale, în timp ce venitul din dobânzi care provine din investiția respectivă nu este impozitat (sau supus la plata unui impozit redus) la nivelul SSC. În această situație, Regatul Unit consideră că combinația dintre neimpozitarea NTFP la nivelul SSC și deducerea dobânzilor la nivelul Regatului Unit reprezintă o amenințare pentru finanțele Regatului Unit. Regatul Unit consideră că nu există niciun motiv comercial valabil pentru structurarea finanțării de la o societate rezidentă în Regatul Unit prin intermediul unei SSC, în loc de acordarea împrumutului în mod direct către cealaltă societate din Regatul Unit. Prin urmare, atât scopul, cât și efectul acordului de finanțare ar fi deturnarea în mod artificial a veniturilor din dobânzi realizate în Regatul Unit și obținerea în acest fel a unui avantaj fiscal în Regatul Unit. În mod similar, în cazul cutiilor poștale, probabilitatea ca profiturile să fie efectiv deturnate în mod artificial și impactul asupra bazei de impozitare din Regatul Unit sunt semnificative, potrivit autorităților din Regatul Unit.

([60]) Scrisoarea din 3 iulie 2018 a Regatului Unit, punctul 3 din anexă.

([61]) Decizia 2009/809/CE a Comisiei din 8 iulie 2009 privind schema groepsrentebox pe care Țările de Jos intenționează să o pună în aplicare [C 4/07 (ex N 465/06)] (JO L 288, 4.11.2009, p. 26).

([62]) Decizia 2010/95/CE a Comisiei din 28 octombrie 2009 privind ajutorul de stat C 10/07 (ex NN 13/07) pus în aplicare de Ungaria cu privire la deciziile privind deduceri fiscale pentru dobânzile intragrup (JO L 42, 17.2.2010, p. 3).

([63]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, considerentul 119.

(71) Autoritățile din Regatul Unit subliniază faptul că capitolul 9 se bazează pe un test mecanic care asigură un echilibru adecvat între tratarea adecvată numai a cazurilor cu risc înalt în rândul diferiților contribuabili, asigurându-se totodată că nu există o suprainchidere a profiturilor care ar fi incompatibilă cu jurisprudența Uniunii privind libertățile fundamentale. Autoritățile din Regatul Unit susțin că, în conformitate cu jurisprudența Curții Europene de Justiție privind libertatea de stabilire, în special cauza Cadbury Schweppes ([64]), nu se poate percepe o taxă SSC în raport cu filialele străine care desfășoară activități comerciale reale. Autoritățile din Regatul Unit afirmă că testele mecanice și procentele fixe au fost stabilite la niveluri care să garanteze că nu există o suprainchidere a profiturilor. Autoritățile din Regatul Unit consideră că acest echilibru este în mod clar în conformitate cu practicile acceptate pe plan internațional, în special cu Raportul BEPS referitor la acțiunea 3.

(72) Autoritățile din Regatul Unit susțin că capitolele 5 și 9 reflectă această abordare prin utilizarea unor criterii specifice pentru a diferența între riscul și impactul diferitelor acorduri asupra bazei de impozitare din Regatul Unit și prin utilizarea unei abordări mecanice pentru a face față riscurilor de evaziune în rândul diferiților contribuabili. Utilizarea acestei abordări oferă aproximări rezonabile ale profitului deturnat artificial în cazul acordurilor în care acest lucru este dificil de stabilit sau în care sunt necesare decizii subiective privind scenariul contrafactual adecvat; în opinia autorităților din Regatul Unit, exonerarea de 75 %/rata de includere de 25 % din cadrul exonerării referitoare la finanțarea grupurilor oferă acest echilibru adecvat.

5. **OBSERVAȚIILE PREZENTATE DE PĂRȚILE INTERESATE**

(73) Opt părți interesate au prezentat observații. Law Society (Baroul) din Anglia și Țara Galilor a prezentat observații la 19 decembrie 2017. Joseph Hage Aaronson LLP a prezentat observații la 21 decembrie 2017. Patru părți interesate, care au solicitat să nu le fie divulgată identitatea, au prezentat observații la 22 decembrie 2017. În aceeași zi, au fost primite observații din partea Ernst & Young LLP. În cele din urmă, la 2 ianuarie 2018, Vodafone Group plc și-a prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii. Părțile interesate sunt fie întreprinderi care au aplicat exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor în ultimii ani, fie firme de consultanță fiscală care oferă consultanță clienților din Regatul Unit cu privire la aspecte fiscale internaționale, inclusiv cu privire la aplicarea măsurii contestate sau, într-unul din cazuri, au oferit consultanță unei organizații naționale din Regatul Unit care reprezintă practicieni în domeniul dreptului din Regatul Unit.

(74) În fond, majoritatea observațiilor prezentare de părțile interesate reflectă argumentele invocate de autoritățile din Regatul Unit. În cazul în care părțile interesate invocă noi argumente față de cele prezentate de autoritățile din Regatul Unit, acestea sunt rezumate în prezenta secțiune.

5.1. **Observații privind alegerea sistemului de referință**

(75) Mai multe părți interesate împărtășesc opinia Regatului Unit potrivit căreia sistemul de referință este sistemul de impozitare a societăților din Regatul Unit în ansamblul său, deoarece normele privind SSC constituie o parte integrantă și necesară a dispozițiilor privind impozitarea societăților din Regatul Unit, care se aplică tuturor grupurilor de societăți cu filiale în străinătate.

(76) Joseph Hage Aaronson LLP susține că normele din Regatul Unit privind SSC sunt sistemul de referință corect, dar consideră că acesta cuprinde mai multe obiective interconectate – prevenirea evitării obligațiilor fiscale, limitarea domeniului său de aplicare la activități neveritabile în străinătate și asigurarea unui regim viabil. Capitolul 5 și capitolul 9 funcționează împreună, completându-se reciproc în ceea ce privește realizarea acestor obiective interconectate. Unele părți interesate susțin că, dacă regimul privind SSC ar fi sistemul de referință corect, punctul de referință sau norma standard care identifică profiturile deturnate în mod artificial ar fi capitolul 4. În acest caz, măsura contestată nu s-ar mai califica drept o derogare de la acest sistem, întrucât exonerarea parțială este mai strictă decât normele generale din capitolul 4, deoarece generează impozitarea în Regatul Unit în mai multe situații în care profiturile comerciale ale unei SSC nu ar fi supuse la plata unei taxe SSC în temeiul capitolului 4, și anume, atunci când SPF nu sunt situate în Regatul Unit sau când procentul SPF situate în Regatul Unit este mai mic de 50 % din totalul SPF relevante.

(77) Una dintre părțile interesate remarcă faptul că, potrivit Curții, tehnica de reglementare nu poate afecta evaluarea selectivității ([65]). Simplul fapt că tehnica legislativă a Regatului Unit implică extinderea contextului și apoi restrângerea domeniului de aplicare al legislației prin dispoziții specifice care articulează ceea ce este considerat acceptabil nu indică faptul că norma extinsă reprezintă regimul comun sau standard.

([64]) Cauza C-196/04, Cadbury Schweppes plc și Cadbury Schweppes: Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544.

([65]) Cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732.

(78) Mai multe părți interesate menționează că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu reprezintă o derogare de la obiectivele regimului privind SSC, ci mai degrabă asigură respectarea jurisprudenței Curții privind libertatea de stabilire, respectiv cauza *Cadbury Schweppes*. Pentru a se conforma cauzei *Cadbury Schweppes*, regimul privind SSC poate percepe o taxă SSC numai în cazul acordurilor complet artificiale care vizează eludarea legislației fiscale din Regatul Unit și nu în cazul acordurilor care vizează eludarea legislației fiscale străine. Părțile interesate consideră că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor vizează atingerea acestui obiectiv.

5.2. **Observații privind derogarea**

(79) În opinia mai multor părți interesate, numai societățile din Regatul Unit care dețin SSC ce au realizat aceeași categorie de profituri comerciale nefinanciare se află în aceeași situație de drept și de fapt. Cele două situații care nu fac obiectul exonerării referitoare la finanțarea grupurilor, activitățile de împrumut către părțile afiliate din Regatul Unit sau activitățile de împrumut către terțe părți, sunt în mod clar diferite de situațiile care implică relații de creditare eligibile. Pe de o parte, împrumuturile acordate de către o SSC unei societăți din grup rezidente în Regatul Unit reprezintă un exemplu clar al erodării bazei fiscale a Regatului Unit; pe de altă parte, împrumuturile pasive către o terță parte sau depozitele deschise la terțe părți nu finanțează operațiuni comerciale reale.

(80) Dimpotrivă, în situația care ar putea fi acoperită de exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, în care SSC ale societăților din Regatul Unit obțin NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă, SSC poate avea o bază locală și o justificare comercială mai clară, de exemplu, prin finanțarea unor activități autentice ale societăților străine ale grupului. Testele cu privire la exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor urmăresc să identifice și să excludă o situație care nu ar trebui să presupună o taxă SSC, în conformitate cu Cadbury Schweppes.

(81) În cele din urmă, părțile interesate susțin că împrumuturile acordate terților generează un profit suplimentar pentru întregul grup, care, de cele mai multe ori, va fi deturnat în mod artificial, în timp ce împrumuturile acordate părților afiliate la societățile străine ale grupului presupun alocarea resurselor în cadrul grupului pentru finanțarea activităților comerciale reale din străinătate ale societăților de exploatare.

5.3. **Observații privind justificarea**

(82) Părțile interesate sugerează, de asemenea, că necesitatea unor norme administrabile poate justifica exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor. Unele dintre acestea oferă argumente cu privire la proporționalitatea raportului de 1:3 dintre datorie/capital, care stă la baza nivelul exonerării parțiale (75 %), afirmând că acesta nu poate fi comparat cu ceea ce ar reprezenta un raport al capitalizării reduse în mod rezonabil. Alte părți interesate definesc includerea de 25 %/exonerarea de 75 % ca fiind o soluție pragmatică în situații în care nu este posibil să se solicite societăților să identifice sau să urmărească cu precizie sursa fiecărui capital. Acest lucru ar reprezenta o povară semnificativă legată de respectarea legislației.

(83) Una dintre părțile interesate indică faptul că este posibil ca unii contribuabili să fi utilizat normele mai simple din punct de vedere administrativ de la capitolul 9, fără a verifica dacă sunt mai benefice decât aplicarea normelor de la capitolul 5, astfel încât, în realitate, este posibil ca contribuabilii respectivi să fi beneficiat puțin sau deloc de pe urma aplicării capitolului 9.

6. **EVALUAREA AJUTORULUI DE STAT**

6.1. **Existența ajutorului**

(84) Articolul 107 alineatul (1) din tratat prevede că orice ajutor acordat de un stat membru sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau prin furnizarea anumitor bunuri este incompatibil cu piața internă, în măsura în care afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

(85) Potrivit unei jurisprudențe constante, calificarea unei măsuri drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat impune ca toate condițiile prevăzute de acesta să fie îndeplinite ([66]). Astfel, s-a stabilit că, pentru ca o măsură să se califice drept ajutor de stat, în primul rând, trebuie să fie vorba de o intervenție prin intermediul resurselor de stat și acea intervenție trebuie să poată fi imputată statului; în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă de a afecta schimburile comerciale între statele membre; în al treilea rând, intervenția trebuie să confere un avantaj selectiv unei întreprinderi; și, în al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să amenințe că denaturează concurența ([67]).

([66]) A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 38 și jurisprudența citată.
([67]) A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.

(86) În ceea ce privește prima condiție pentru constatarea ajutorului de stat, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor se bazează pe capitolul 9 din partea 9A din TIOPA, un act legislativ emis în mod necesar de către stat. Prin urmare, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor este imputabilă Regatului Unit.

(87) În ceea ce privește finanțarea măsurii prin intermediul resurselor de stat, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire de impozit care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse de stat, conferă acestor întreprinderi o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat ([68]). După cum s-a explicat în secțiunea 2.2 și, în continuare, în secțiunea 6.3, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor are drept rezultat o reducere a obligațiilor fiscale în materie de impozit ale întreprinderilor din Regatul Unit care au aplicat măsura contestată, prin reducerea taxei SSC, care, în caz contrar, s-ar aplica în baza aplicării uzuale a normelor din Regatul Unit privind SSC. Prin urmare, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor conduce la o pierdere de resurse de stat, întrucât orice reducere a impozitului datorat de întreprinderile din Regatul Unit beneficiare ale măsurii contestate implică o pierdere de venituri fiscale de care Regatul Unit ar fi dispus, în mod normal.

(88) În ceea ce privește a doua condiție pentru constatarea ajutorului de stat, întreprinderile beneficiare ale măsurii contestate sunt societăți rezidente în Regatul Unit care fac parte dintr-un grup multinațional ce operează în mai multe jurisdicții, care ar putea include și alte state membre, astfel încât orice avantaj în favoarea acestor societăți comerciale poate afecta comerțul din cadrul Uniunii. În plus, măsura contestată oferă avantaje mai mari contribuabililor din Regatul Unit care fac parte din grupuri multinaționale cu sediul în Regatul Unit, în comparație cu contribuabilii din Regatul Unit care fac parte din grupuri multinaționale cu sediul în alte state membre. Acest lucru se datorează faptului că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor se aplică numai dobânzilor provenite de la o societate străină din grup, dacă această societate străină din grup este controlată de aceeași societate rezidentă în Regatul Unit, care controlează SSC. Aceasta nu se aplică în cazul în care dobânda provine de la o societate străină din grup care este controlată de o societate rezidentă într-un alt stat membru. Altfel spus, efectul negativ al exonerării referitoare la finanțarea grupurilor asupra comerțului din cadrul Uniunii este dublu. În primul rând, grupurile multinaționale conduse de o societate care are sediul în Regatul Unit pot reloca funcțiile financiare ale grupului (care cuprind într-o mare măsură SPF) din străinătate în Regatul Unit pentru a beneficia de rata de impozitare redusă oferită de exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor. Și, în al doilea rând, grupurile multinaționale străine care desfășoară activități financiare ale grupului în Regatul Unit pot fi influențate să se restructureze într-un grup multinațional cu sediul în Regatul Unit, prin relocarea holdingului în Regatul Unit cu scopul de a spori avantajul adus de exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor. În consecință, măsura contestată poate influența alegerile grupurilor multinaționale cu privire la amplasarea funcțiilor financiare ale grupului și a holdingului în cadrul Uniunii, afectând astfel comerțul în cadrul Uniunii.

(89) În mod similar, se consideră că o măsură acordată de către stat denaturează sau amenință să denatureze concurența atunci când aceasta este susceptibilă să consolideze poziția concurențială a beneficiarilor în raport cu cea a întreprinderilor cu care beneficiarii concurează ([69]). Dacă măsura contestată scutește întreprinderile beneficiare de o sarcină fiscală pe care, în caz contrar, ar fi obligate să o suporte, prin reducerea obligațiilor fiscale pe care, în caz contrar, ar fi trebuit să le suporte în cadrul regimului obișnuit de impozitare a profiturilor întreprinderilor din Regatul Unit, aceasta denaturează sau amenință să denatureze concurența prin faptul că măsura consolidează poziția financiară a acestor întreprinderi. Prin urmare, cea de a patra condiție pentru constatarea existenței unui ajutor de stat este îndeplinită, de asemenea, în cazul de față.

6.2. **Existența unei scheme de ajutor**

(90) Comisia consideră că măsura contestată constituie o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589. Această dispoziție definește schema de ajutor drept „orice act în baza căruia, fără a fi necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare, pot fi acordate alocări individuale de ajutor întreprinderilor definite în mod general și abstract […]”.

(91) Definiția stabilește trei criterii pentru ca o măsură să constituie o schemă de ajutor: (i) trebuie să fie un act în baza căruia pot fi acordate alocări individuale; (ii) nu necesită niciun fel de măsuri suplimentare de punere în aplicare pentru ca astfel de alocări să fie efectuate; și (iii) trebuie să definească în mod general și abstract potențialii beneficiarii ai acestor alocări.

([68]) A se vedea cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

([69]) A se vedea cauza 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, punctul 11, și cauzele conexate T298/97, T-312/97 etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, punctul 80.

(92) În ceea ce privește primul criteriu, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor se acordă pe baza TIOPA, care este o lege generală din care exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor face parte integrantă.

(93) În ceea ce privește al doilea criteriu, deoarece aplicarea exonerării referitoare la finanțarea grupurilor este disponibilă pentru toate întreprinderile multinaționale care îndeplinesc condițiile, prin simpla alegere cu privire la aplicarea sa, și întrucât cererea nu implică nicio aprobare suplimentară sau altă acțiune din partea autorităților din Regatul Unit, Comisia concluzionează că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor nu necesită alte măsuri de punere în aplicare ([70]).

(94) În ceea ce privește al treilea criteriu, actul în baza căruia se acordă exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor definește în mod general și abstract potențialii beneficiari ai acesteia. Capitolul 9, care constituie temeiul juridic al acordării exonerării, se aplică într-o manieră generală și abstractă NTFP provenite de pe urma unor împrumuturi către societăți din cadrul grupului care nu își au sediul în Regatul Unit și care sunt controlate din Regatului Unit.

(95) În concluzie, exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589 pentru a fi clasificată drept schemă de ajutor. În conformitate cu jurisprudența Curții, în cazul unei scheme de ajutor, Comisia se poate limita să analizeze caracteristicile generale ale schemei în cauză, fără a fi obligată să examineze fiecare caz concret în care schema a fost aplicată ([71]).

6.3. **Avantajul**

(96) În cazul în care o măsură adoptată de stat consolidează situația financiară netă a unei întreprinderi, există un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat ([72]). Atunci când se stabilește existența unui avantaj, trebuie să se facă referire la efectul măsurii însăși ([73]). În ceea ce privește măsurile fiscale, se poate acorda un avantaj prin diferite modalități de reducere a sarcinii fiscale a unei întreprinderi și, în special, prin reducerea bazei de impozitare sau a valorii impozitului datorat ([74]).

(97) Măsura contestată permite unei societăți rezidente în Regatul Unit care este supusă la plata unei taxe SSC în temeiul capitolului 5 să solicite ca taxa SSC să fie stabilită la 25 % din NTFP ale SSC (scutirea parțială de 75 %) sau la un procent chiar mai mic, de până la 0 % (scutirea integrală), în măsura în care NTFP sunt finanțate din „resurse eligibile" sau dacă se aplică norma privind „dobânda echivalentă". Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor poate fi solicitată numai în legătură cu o anumită categorie de NTFP, și anume profituri provenite dintr-o relație de creditare eligibilă.

(98) În consecință, măsura contestată va oferi întotdeauna un avantaj în cazul în care mai mult de 25 % din NTFP ale SSC provenite dintr-o relație de creditare eligibilă ar fi supuse la plata unei taxe SSC în temeiul capitolului 5 și ar putea oferi un avantaj în cazul în care mai puțin de 25 % din NTFP respective ar fi supuse la plata unei taxe SSC în temeiul capitolului 5, în funcție de norma în baza căreia exonerarea este disponibilă, fie norma privind „resursele eligibile", fie cea privind „dobânda echivalentă".

(99) Faptul că, în locul aplicării dispozițiilor din capitolul 5, aplicarea măsurii contestate oferă un avantaj este, de asemenea, confirmat de către orientările HMRC, atunci când oferă explicații cu privire la oportunitatea depunerii unei cereri de aplicare a măsurii contestate: „În cazul în care împrumutul este o relație de creditare eligibilă, capitolul 9 va oferi un rezultat mai favorabil unei societăți decât o taxă SSC în temeiul capitolului 5, cu excepția cazului în care aplicarea secțiunii S371EB a TIOPA10 lasă cel puțin 75 % din profitul referitor la împrumut în afara taxei SSC. […] Pentru împrumuturile structurale mari, ne așteptăm ca majoritatea, dacă nu chiar toate SPF, să fie amplasate în Regatul Unit" ([75]).

([70]) Se pot obține verificări în temeiul unei proceduri de verificare nestatutară, prin care HMRC poate oferi certitudine unei societăți rezidente în Regatul Unit în ceea ce privește aplicarea normelor privind SSC în situația specifică a acesteia, soluționând motivele de incertitudine înainte de finalizarea declarației fiscale pe baza autoevaluării de către societatea rezidentă în Regatul Unit (a se vedea și considerentul 46). Solicitarea unei astfel de verificări este voluntară. Aceasta nu reprezintă o condiție pentru aplicarea măsurii și nu constituie o măsură de punere în aplicare în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589.

([71]) A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, ECLI:EU:C:2006:416, punctul 82; cauza 248/84, Germania/Comisia, ECLI:EU:C:1987:437, punctul 18; și cauza C-75/97, Belgia/Comisia, ECLI:EU:C:1999:311, punctul 48.

([72]) Cauza C-143/99, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, punctul 41.

([73]) Cauza 173/73, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 13.

([74]) A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:2005:768, punctul 78; cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, ECLI:EU:C:2006:8, punctul 132; cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punctele 21-31.

([75]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM203410. Secțiunea 371EB din TIOPA, la care se referă orientările, este dispoziția din capitolul 5 care conține testul privind SPF, care prevede aplicarea unei taxe SSC în măsura în care NTFP ale SSC provin din SPF relevante care sunt amplasate în Regatul Unit.

(100) În plus, faptul că depunerea cererii în temeiul capitolului 9 este opțională înseamnă că aceasta este la discreția totală a entității impozabile, indiferent dacă entitatea aplică normele privind stabilirea unei taxe SSC în temeiul capitolului 5 sau dacă depune o cerere care are ca rezultat exonerarea parțială (75 %) sau integrală. Societățile rezidente în Regatul Unit vor depune cererea în temeiul capitolului 9 numai dacă această opțiune este mai favorabilă decât simpla aplicare a capitolului 5. Deși nu se poate exclude în totalitate faptul că aceste întreprinderi iau în considerare motivele simplificării administrative, în general, societățile rezidente în Regatul Unit vor depune cererea în temeiul capitolului 9, dacă aceasta reduce taxa SSC care ar fi datorată, în caz contrar, în temeiul capitolului 5.

(101) În general, beneficiarii măsurii contestate vor beneficia, așadar, de un avantaj, în comparație cu situația în care măsura nu ar fost aplicată.

6.4. **Selectivitatea**

(102) Pentru a clasifica o măsură fiscală ca o măsură care conferă un avantaj selectiv, este mai întâi necesar să se identifice regimul fiscal „standard" sau obișnuit, care este aplicabil în statul membru în cauză, cunoscut ca sistem (fiscal) de referință, și apoi să se examineze funcționarea respectivului regim în raport cu obiectivul său ([76]). În al doilea rând, este necesar să se evalueze dacă măsura reprezintă o derogare de la sistemul de referință, în măsura în care aceasta introduce diferențieri între operatorii economici care, din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul de referință, se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă. Dacă există o astfel de derogare, măsura va fi considerată selectivă *prima facie*. În al treilea rând, dacă o măsură este considerată a fi o derogare de la sistemul de referință, aceasta poate fi totuși justificată de caracterul sau de structura generală a sistemului de referință. În această privință, este de competența statului membru în cauză să demonstreze că măsura contestată decurge în mod direct din principiile de bază sau directoare ale sistemului de referință, care rezultă din mecanismele inerente necesare pentru funcționarea și eficacitatea sistemului. Dacă derogarea de la sistemul de referință este justificată de aceste motive, măsura nu este considerată selectivă.

6.4.1. *Sistemul de referință*

(103) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a considerat că regimul Regatului Unit privind SSC este sistemul de referință adecvat. Obiectivul regimului privind SSC din Regatul Unit a fost descris ca fiind acela de a asigura impozitarea profiturilor care sunt deturnate în mod artificial din Regatul Unit către entități asociate nerezidente controlate din Regatul Unit ([77]). Pe această bază, Comisia a concluzionat în mod preliminar că o derogare care ar conduce la un tratament selectiv *prima facie* ar exista în cazul în care anumite societăți rezidente în Regatul Unit ar beneficia de exonerare atunci când deturnează în mod artificial profiturile (financiare necomerciale) către o SSC pe care o controlează, în timp ce, conform normei generale, societățile rezidente în Regatul Unit ar fi impozitate pentru profituri (financiare necomerciale) deturnate artificial către o SSC pe care o controlează, ambele aflându-se într-o situație de drept și de fapt comparabilă, având în vedere obiectivul sistemului de referință (și anume, asigurarea impozitării profiturilor din Regatul Unit care sunt deturnate artificial către o entitate nerezidentă controlată din Regatul Unit).

(104) Autoritățile din Regatul Unit, precum și unele părți interesate, au identificat regimul general de impozitare a societăților din Regatul Unit ca fiind sistemul de referință adecvat, argumentând că scopul și modul de concepere a regimului privind SSC nu pot fi înțelese decât în contextul abordării generale adoptate de Regatul Unit privind impozitarea profiturilor societăților. Deși Comisia este de acord cu aceste argumente și recunoaște relevanța obiectivului sistemului de impozitare a societăților din Regatul Unit în contextul obiectivului normelor privind SSC din Regatul Unit, aceasta își menține opinia conform căreia sistemul de referință pentru analiza ajutoarelor de stat în contextul măsurii contestate sunt normele din Regatul Unit privind SSC.

(105) Regatul Unit pretinde că aplică un „regim de impozitare a societăților în mare parte teritorial, care este conceput să impoziteze profiturile atribuite activităților și activelor din Regatul Unit" ([78]). În consecință, obiectivul său este de a impozita contribuabilii rezidenți în Regatul Unit sau contribuabilii nerezidenți în Regatul Unit care au un sediu permanent în Regatul Unit pentru profiturile obținute din activități și active din Regatul Unit. Impozitarea profiturilor contribuabililor nerezidenți în Regatul Unit care nu au un sediu permanent în Regatul Unit depășește, în principiu, obiectivul sistemului general de impozitare a societăților din Regatul Unit. Însă aceasta nu se aplică neapărat profiturilor din străinătate care au fost *deturnate în mod artificial* din Regatul Unit, fiind totuși atribuite

([76]) Cauza C-374/17, Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, punctele 35 și 36.
([77]) A se vedea decizia de inițiere a procedurii, considerentul 61. Comisia a prezentat un sistem de referință alternativ mai restrâns, alcătuit din capitolele 3, 5 și 9 din TIOPA, în nota de subsol 52 din decizia de inițiere a procedurii. Comisia nu urmărește acest sistem de referință mai restrâns.
([78]) Scrisoarea din 22 martie 2018 a Regatului Unit.

activităților și activelor din Regatul Unit. De fapt, normele care se referă la realizarea situației din urmă pot fi considerate a fi corolarul necesar al unui sistem de impozitare în mare parte teritorial, așa cum este sistemul de impozitare a societăților din Regatul Unit, iar regimul Regatului Unit privind SSC reprezintă exact acel tip de normă. După cum afirmă în mod corect autoritățile din Regatul Unit, regimul Regatului Unit privind SSC, alături de o serie de alte norme anti-abuz, protejează sistemul de impozitare a societăților din Regatul Unit. Obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC este protejarea bazei fiscale de impozitare a societăților din Regatul Unit, asigurând astfel îndeplinirea obiectivului sistemului de impozitare a societăților din Regatul Unit. Acest obiectiv este îndeplinit prin impozitarea profiturilor obținute din activitățile și activele din Regatul Unit care sunt considerate a fi *deturnate în mod artificial* din Regatul Unit către entități asociate nerezidente. Într-adevăr, obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC este derivat și poate fi considerat ca o extindere logică și necesară a obiectivului sistemului general de impozitare a societăților din Regatul Unit.

(106) Autoritățile din Regatul Unit au invocat în mod justificat acești factori, însă aceasta nu înseamnă că sistemul de referință pentru evaluarea măsurii contestate - care se referă la exonerarea taxei SSC - trebuie extins la întregul sistem de impozitare a societăților din Regatul Unit. Comisia consideră că normele privind SSC constituie un set specific de norme. Acestea fac parte din sistemul general de impozitare a societăților din Regatul Unit, însă au propriul obiectiv. Acest obiectiv își găsește originea și scopul în obiectivul sistemului general de impozitare a societăților din Regatul Unit, însă este suficient de distinct pentru a forma un sistem de referință de sine stătător.

(107) Sistemul de referință, în contextul măsurilor sau sarcinilor fiscale, constă în setul de norme care formează, împreună, normele standard sau obișnuite de impozitare sau, în cazul sarcinilor fiscale din statul membru în cauză, acoperă toate întreprinderile care pot fi supuse la plata taxelor sau impozitelor. Normele privind SSC sunt cele care, luate împreună, stabilesc obiectul sau baza care generează taxa SSC și, prin urmare, o examinare a comparabilității trebuie să se efectueze în contextul normelor respective ([79]).

(108) În ceea ce privește alte argumente prezentate de Regatul Unit și de părțile interesate, conformitatea cu legislația aplicabilă a Uniunii nu poate fi, în principiu, considerată a fi obiectivul unui sistem fiscal. Aceasta este pur și simplu o condiție care se aplică întregii legislații din toate statele membre. În opinia Comisiei, necesitatea ca normele privind SSC să fie administrabile nu reprezintă neapărat un obiectiv al sistemului de referință, însă ar putea explica un mecanism inerent necesar pentru funcționarea și eficacitatea sistemului de referință.

6.4.1.1. Norma generală din cadrul sistemului de referință; stabilirea taxei SSC

(109) Ca o remarcă preliminară, Comisia recunoaște faptul că este în primul rând sarcina organismului legislativ al Regatului Unit să stabilească necesitatea și amploarea normelor anti-abuz care protejează baza de impozitare a Regatului Unit ([80]). În același timp, însă, odată ce Regatul Unit a ales să introducă o normă anti-abuz, acesta ar trebui să aplice această normă în mod egal tuturor operatorilor economici. În ceea ce privește legislația privind ajutoarele de stat, aceasta înseamnă că două situații care sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual din perspectiva obiectivului normei anti-abuz nu ar trebui tratate în mod diferit ([81]).

6.4.1.2. Tehnica de reglementare, ca atare, nu determină o derogare

(110) Regatul Unit și mai multe părți interesate au menționat că capitolul 9 și capitolul 5 trebuie interpretate împreună, pentru a defini ceea ce Regatul Unit consideră că sunt NTFP deturnate în mod artificial. Aceștia subliniază că faptul că capitolul 9 este separat de capitolul 5 și este denumit „exonerare” nu înseamnă *per se* că, în sensul acordării ajutoarelor de stat, capitolul 9 constituie o derogare de la „regimul obișnuit” prevăzut la capitolul 5. Comisia împărtășește parțial această opinie. Totuși, constatarea unei derogări în acest caz se bazează pe o analiză de comparabilitate detaliată care evaluează dacă situațiile care sunt similare din punct de vedere juridic și factual sunt tratate în mod diferit în lumina obiectivului sistemului de referință. Astfel cum a subliniat și Curtea în

([79]) Cauza C-374/17, Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, punctul 37.

([80]) Cu toate acestea, Regatul Unit trebuie să respecte limitele stabilite de CJUE în cazul în care o normă anti-abuz poate reprezenta o limitare a libertății de stabilire în UE.

([81]) Testul de comparabilitate nu este un test de sine stătător. Acesta trebuie să fie întotdeauna efectuat în lumina obiectivului sistemului de referință, care este, de fapt, punctul de referință și, prin urmare, de primă importanță, a se vedea cauza C-203/16 P, *Dirk Andres/Comisia Europeană*, ECLI:EU:C:2018:505, în special punctele 86 și 89.

hotărârea în cauza A-Brauerei ([82]), „deși, pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri fiscale, tehnica de reglementare folosită nu este decisivă, astfel încât nu este întotdeauna necesar ca aceasta să aibă un caracter derogatoriu de la un regim fiscal comun, împrejurarea că prezintă un asemenea caracter, astfel cum este situația măsurii în discuție în litigiul principal, este relevantă în acest sens atunci când decurge de aici că două categorii de operatori se disting și fac a priori obiectul unui tratament diferențiat, și anume cei care intră sub incidența măsurii derogatorii și cei care continuă să intre sub incidența regimului fiscal comun, chiar dacă aceste două categorii se află în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat [Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 77, precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punctul 93]".

(111) În acest caz, aceasta înseamnă să se evalueze dacă măsura contestată exclude anumiți operatori de la plata unei taxe SSC pe profituri, care, în caz contrar, s-ar încadra în taxa impusă în temeiul criteriilor generale privind deturnarea artificială prevăzute în cadrul normelor din Regatul Unit privind SSC, tratând astfel în mod diferit societățile care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, având în vedere obiectivul normelor privind SSC.

(112) Prin urmare, este necesar să se examineze criteriile generale conform cărora se evaluează dacă profiturile unei SSC care se supun normelor din Regatul Unit privind SSC sunt considerate a fi deturnate artificial, luând în considerare tipul și nivelul riscurilor abordate de aceste norme, structura și logica acestor norme și instrumentele utilizate pentru a aborda aceste riscuri ([83]).

6.4.1.3. Metodologia și logica normelor din Regatul Unit privind SSC

(113) Normele din Regatul Unit privind SSC includ diferite teste, fie aplicabile la modul general tuturor tipurilor de profit, fie care vizează tipuri specifice de profituri realizate de SSC, pentru a identifica și cuantifica profiturile totale declarate ale unei SSC care îndeplinesc criteriile portalului de control al taxei SSC, devenind astfel profituri impozabile. Potrivit Regatului Unit, aceste teste și condiții diferențiază în funcție de tipul de activitate care stă la baza profitului, astfel încât să reflecte riscul pierderii de venituri fiscale pentru trezoreria Regatului Unit în cazul unor acorduri diferite generatoare de profit. Scopul lor este de a asigura gestionarea administrativă a aplicării unui test anti-abuz unei game largi de acorduri diferite pentru un număr mare de contribuabili diferiți, protejând astfel eficacitatea și eficiența normelor privind SSC.

(114) Comisia recunoaște că domeniul de aplicare al unei norme care are ca obiectiv protejarea sistemului de impozitare a societăților împotriva unei pierderi de venituri fiscale care rezultă din deturnarea artificială a profiturilor poate viza situațiile care prezintă în mod obiectiv cel mai mare risc în ceea ce privește astfel de pierderi de venituri fiscale, în vederea asigurării eficienței, gestionării și eficacității normei respective.

(115) Într-adevăr, această logică se reflectă în elaborarea normelor din Regatul Unit privind SSC. În primul rând, acestea aplică o rețea foarte largă – toate profiturile filialelor străine controlate din Regatul Unit – și, ulterior, exclud diverse situații în care legiuitorul din Regatul Unit consideră că riscul unei pierderi a veniturilor fiscale este în mod obiectiv scăzut. În acest sens, orientările HMRC referitoare la normele din Regatul Unit privind SSC prevăd că: „dacă unei SSC i se aplică una dintre exonerările privind SSC, nu este necesar să se ia în considerare dacă aceasta înregistrează sau nu profituri impozabile" și că, în practică: „grupurile vor putea stabili cu ușurință că aproape toate filialele lor din străinătate sunt în afara domeniului de aplicare al noului regim privind SSC sau sunt exonerate de la acesta". Această abordare este reflectată în exonerările generale aplicate la nivelul de bază din capitolul 3, precum și în exonerările aplicate la nivel de entitate din capitolele 10-14. Doar în cazul în care niciuna dintre aceste exonerări nu este aplicabilă, este necesar să se identifice și să se cuantifice profiturile impozabile ale unei SSC.

([82]) Cauza C-374/17, Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, punctul 33.
([83]) A se vedea decizia de inițiere a procedurii, considerentul 61.

(116) Capitolul 3 constituie partea inițială a dispozițiilor privind impozitarea SSC. Acesta conține teste pe care societățile rezidente în Regatul Unit le aplică unei SSC pe care o controlează pentru a stabili dacă este necesară aplicarea uneia dintre dispozițiile mai detaliate privind impozitarea de la capitolele 4-8. În ceea ce privește NTFP, de exemplu, capitolul 3 stabilește că societățile rezidente în Regatul Unit pot să nu aplice normele de la capitolul 5 (și, prin urmare, nici pe cele de la capitolul 9) dacă NTFP realizate de o SSC sunt suplimentare față de celelalte operațiuni ale sale și se încadrează într-o marjă de siguranță de 5 % ([84]).

(117) În mod similar, capitolele 10-14 conțin exonerări la nivel de entitate (a se vedea considerentele 19 și 20), cum ar fi exonerarea privind teritoriile excluse, exonerarea privind profiturile reduse și exonerarea privind marjele de profit reduse care exclud profiturile obținute de o SSC din domeniul de aplicare al normelor din Regatul Unit privind SSC, dacă este rezonabil să se presupună că există un risc scăzut ca profiturile unei astfel de SSC să fi fost deturnate în mod artificial sau dacă, la modul mai general, există un risc scăzut de pierdere a veniturilor fiscale pentru trezoreria Regatului Unit. Într-adevăr, pare rezonabil să se presupună acest lucru, în legătură cu SSC care realizează profituri reduse, care înregistrează o marjă a profitului redusă sau care sunt supuse unei rate de impozitare relativ ridicate.

(118) Pe scurt, obiectivul normelor privind SSC din Regatul Unit cu exonerările aplicate la nivelul de bază și la nivel de entitate este acela de a se asigura că aplicarea normelor se limitează la situații care prezintă un risc ridicat pentru trezoreria Regatului Unit și care au un potențial ridicat de deturnare artificială.

6.4.1.4. Instrumentele utilizate: dispozițiile privind impozitarea

(119) Dacă nu se aplică niciuna dintre exonerările la nivel de entitate de la capitolele 10-14 și niciuna dintre exonerările de bază de la capitolul 3, atunci trebuie aplicate capitolele privind impozitarea, începând cu capitolul 4 (Profituri atribuite activităților din Regatul Unit). Conform celor menționate anterior, capitolul 4 se aplică tuturor profiturilor, cu excepția cazurilor în care SSC obține exclusiv NTFP sau profituri din proprietăți imobiliare ([85]). Abordarea generală privind identificarea și cuantificarea profiturilor deturnate în mod artificial de la capitolul 4 se bazează pe conceptul de SPF. Acesta este un exercițiu de atribuire care se bazează pe aceeași logică și principii ca cele aplicate în cadrul Abordării autorizate a OCDE („AOA") de stabilire a repartizării profiturilor către sediile permanente. Aceasta identifică SPF relevante care sunt amplasate în Regatul Unit și pe cele care sunt amplasate la sediul SSC sau în altă parte în afara Regatului Unit. În continuare, este necesar să se stabilească măsura în care profiturile relevante ale SSC pot fi atribuite SPF amplasate în Regatul Unit ([86]). Această analiză, în diferite variante,

([84]) A se vedea secțiunea 371CC din TIOPA.

([85]) În cazul în care o SSC obține exclusiv NTFP, această situație este exclusiv acoperită de capitolele 5 și 9, care conțin, de asemenea, un test privind SPF, însă puțin diferit. În cazul în care o SSC obține exclusiv profituri din proprietăți imobiliare, această situație nu este acoperită de normele privind SSC, deoarece astfel de profituri, prin natura lor, nu pot fi deturnate din Regatul Unit.

([86]) A se vedea secțiunea 371DB din TIOPA. Normele privind SSC bazate pe atribuirea profitului către funcțiile de conducere speciale sunt clar recunoscute atât în reglementările internaționale, cât și în cele din UE referitoare la normele privind SSC. Raportul final privind BEPS al OCDE, *OCDE (2015) Raportul final privind acțiunea 3*, referitor la elaborarea eficientă a normelor privind SSC, evidențiază, de exemplu, că multe jurisdicții europene se bazează, sau se bazează parțial, pe un test privind caracterul substanțial, care analizează dacă SSC este implicată în activități substanțiale prin utilizarea unei serii de substituenți, în special dacă venitul SSC a fost separat de activitățile substanțiale de bază, inclusiv personalul, sediul, activele și riscurile. Raportul subliniază că, indiferent de testele utilizate, întrebarea fundamentală referitoare la caracterul substanțial este „dacă SSC a avut capacitatea de a realiza venitul pe cont propriu" – în conformitate cu obiectivul testului privind SPF. La discutarea celor mai bune practici pentru elaborarea unei analize a caracterului substanțial, raportul promovează efectuarea unui test care să examineze toate „funcțiile semnificative îndeplinite de entitățile din cadrul grupului" pentru a stabili dacă SSC este entitatea care cel mai probabil deține anumite active sau preia anumite riscuri în cazul în care entitățile nu ar fi afiliate. Raportul identifică normele din Regatul Unit privind SSC ca o exemplificare a acestui test privind SPF, precizând că normele din Regatul Unit privind SSC „utilizează conceptele și orientările elaborate de OCDE pentru articolul 7 pentru a identifica funcțiile de conducere relevante din cadrul grupului care sunt asociate fiecărui activ, pentru a se putea stabili dacă SSC preia aceste funcții". La nivel european, preambulul la Directiva (UE) 2016/1164 reamintește că este „un răspuns proporțional la preocupările privind BEPS" ca statele membre care își „limitează normele privind SSC la veniturile care au fost transferate în mod artificial către filială să vizeze în mod precis situațiile în care majoritatea funcțiilor decizionale care au generat veniturile transferate la nivelul filialei controlate sunt exercitate în statul membru al contribuabilului".

este necesară și în alte capitole privind impozitarea. Orientările HMRC care însoțesc legislația subliniază rolul important al testului privind SPF, descriindu-l ca fiind „un factor central al analizei" care stabilește dacă profiturile pot fi atribuite Regatului Unit ([87]).

(120) Normele din Regatul Unit privind SSC conțin prevederi suplimentare privind impozitarea la capitolele 5-8 care se pot aplica în plus față de capitolul 4. Aceste prevederi se aplică exclusiv anumitor tipuri de profit, pentru care este posibilă aplicarea în paralel a capitolului general 4 și a unui capitol specific privind impozitarea. De exemplu, este posibil ca numai o parte din profiturile unei SSC să fie impozabile în temeiul capitolului 4, dar acest lucru nu exclude posibilitatea ca restul profiturilor să fie impozabile în temeiul capitolului 6 ([88]). De asemenea, este posibil ca, deși în temeiul capitolului 4 să nu se datoreze nicio taxă SSC, o astfel de taxă să se aplice totuși în temeiul capitolelor 5-8. Prin urmare, taxa SSC poate fi mai mare în urma aplicării capitolelor ulterioare privind impozitarea, dar nu poate fi mai mică decât taxa care ar fi aplicabilă în temeiul capitolului 4 ([89]).

(121) Una dintre dispozițiile specifice de impozitare este capitolul 5, care se referă la NTFP. La fel ca și capitolul 4, și capitolul 5 utilizează o analiză privind SPF pentru a evalua dacă ar trebui să se aplice o taxă SSC; acesta identifică NTFP obținute din activele deținute de SSC și profiturile obținute din riscurile alocate SSC în situațiile în care SPF relevante sunt exercitate în Regatul Unit. Cu toate acestea, analiza privind SPF diferă de capitolul 4 în două puncte cruciale.

(122) În primul rând, testul privind SPF prevăzut la capitolul 5 este „mai ușor" decât cel prevăzut la capitolul 4, în sensul că este mai ușor de trecut, astfel încât aplicarea analizei privind SPF de la capitolul 5 poate duce la aplicarea unei taxe SSC, în timp ce o astfel de taxă nu a fi exigibilă ca urmare a efectuării analizei privind SPF în temeiul capitolului 4, în aceleași circumstanțe. Acest lucru se datorează faptului că capitolul 5 face referire directă la capitolul 4 în ceea ce privește analiza privind SPF care vizează identificarea și cuantificarea profiturilor deturnate artificial, dar cu mai puțini pași de urmat ([90]).

(123) Mai mult, capitolul 5 include un al doilea test pe baza căruia poate fi stabilită o taxă SSC, chiar și fără ca SPF să fie amplasate în Regatul Unit, acesta fiind criteriul specific pentru NTFP. Cel de al doilea test care poate genera o taxă SSC analizează modul în care au fost finanțate împrumuturile care generează NTFP ale SSC și impune o taxă SSC privind NTFP, în măsura în care aceste împrumuturi provin din capital care are legătură cu Regatul Unit. Autoritățile din Regatul Unit au explicat că motivul pentru care capitolul 5 conține cel de al doilea test este acela că NTFP este posibil să nu necesite întotdeauna prezența unor SPF semnificative, astfel încât invocarea exclusivă a testului privind SPF nu ar proteja suficient baza fiscală de impozitare a societăților din Regatul Unit împotriva deturnării artificiale în cazul NTFP.

6.4.2. *Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor reprezintă o derogare*

(124) Potrivit jurisprudenței consacrate, o măsură este selectivă *prima facie* dacă are ca rezultat o diferență de tratament între întreprinderile aflate într-o situație de drept și de fapt comparabilă, având în vedere obiectivul sistemului de referință ([91]). În cazul de față, întrebarea este dacă exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor scutește anumite

([87]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM200200.
([88]) A se vedea, de exemplu, Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM210200.
([89]) Deși este adevărat că capitolul 4 nu se aplică unei SSC care obține exclusiv NTFP, caz în care se aplică numai capitolul 5, acest lucru nu afectează prezenta concluzie, deoarece capitolul 5 reproduce în mare măsură testul privind SPF de la capitolul 4, astfel cum este explicat în considerentele 121 și 122.
([90]) Aplicarea testului privind SPF în temeiul capitolului 4 se realizează printr-o metodă în 8 pași [secțiunea 371DB alineatul (1) din TIOPA]. Capitolul 5 face referire la capitolul 4 și necesită efectuarea unor pași de la capitolul 4; în mod specific este vorba de pașii 1-5 și 7 pentru a determina măsura în care NTFP se încadrează în capitolul 5. Pașii 6 și 8 nu se efectuează, deoarece legiuitorul din Regatul Unit a considerat că acești pași nu sunt relevanți pentru NTFP.
([91]) Hotărârea Curții de Justiție din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 75. A se vedea, de asemenea, Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 21 decembrie 2016, Comisia Europeană/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 54.

societăți de taxa SSC care ar fi impusă altor societăți în conformitate cu sistemul obișnuit al normelor privind SSC, în timp ce ambele situații sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual, în lumina obiectivului sistemului de referință, și anume normele din Regatul Unit privind SSC.

(125) Exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor prevede o scutire de la taxa SSC pentru o anumită categorie de NTFP ([92]). În conformitate cu normele din Regatul Unit privind SSC, criteriile pentru a determina dacă și în ce măsură se impune o taxă SSC în cazul în care o SSC obține astfel de profituri sunt incluse în capitolele 5 și 9. Capitolul 5 conține normele și criteriile aplicabile tuturor NTFP, indiferent dacă acestea sunt obținute de la un debitor afiliat (împrumut în cadrul grupului) sau de la un debitor neafiliat (de exemplu, o bancă) și indiferent dacă sunt primite de la un debitor din Regatul Unit sau de la un debitor străin. Apoi, capitolul 9 conține norme specifice (exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor) pentru NTFP obținute din împrumuturi către societăți străine din cadrul grupului, din „relații de creditare eligibile" ([93]) și exonerează (parțial) acele profituri de la plata taxei SSC care ar fi datorată în caz contrar în temeiul capitolului 5. În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a considerat, cu titlu provizoriu, că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor acordă anumitor societăți care dețin o SSC ce obține NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă un avantaj selectiv *prima facie* față de societățile care dețin o SSC ce obține alte forme de NTFP, deși ambele se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu sistemul de referință.

(126) Autoritățile din Regatul Unit au invocat două argumente potrivit cărora situația unei entități impozabile care controlează o SSC ce obține NTFP provenite de pe urma unei relații de creditare eligibile nu ar fi comparabilă cu situația unei entități impozabile care controlează o SSC ce obține alte tipuri de NTFP ([94]). Primul argument al autorităților din Regatul Unit este faptul că NTFP ale unei SSC, altele decât cele obținute dintr-o relație de creditare eligibilă, sunt deturnate artificial *per se*, ceea ce nu se poate spune despre NTFP obținute dintr-o relație de creditare eligibilă ([95]). Cel de al doilea argument este faptul că obligația de a respecta libertățile prevăzute în tratat are implicații diferite pentru cele două categorii ([96]).

6.4.2.1. Comparabilitatea unei SSC care beneficiază de exonerare în conformitate cu capitolul 9 din normele privind SSC cu o SSC care obține alte NTFP

(127) În ceea ce privește primul argument, Regatul Unit susține că SSC care acordă împrumuturi părților afiliate rezidente în Regatul Unit – denumite *împrumuturi în amonte* – reprezintă o amenințare directă și evidentă pentru baza de impozitare din Regatul Unit, în cazul în care astfel de profituri sunt obținute printr-o SSC. Această amenințare ar fi mai puțin evidentă pentru SSC implicate în relații de creditare eligibile (care dețin împrumuturi către societăți străine ale grupului). Regatul Unit susține că împrumuturile în amonte sunt, în esență, tranzacții circulare. O societate din Regatul Unit varsă capital social într-o SSC care returnează fondurile sub formă de împrumut unei societăți afiliate din Regatul Unit. Regatul Unit susține, de asemenea, că, în aceste situații, dobânzile sunt deduse din baza de impozitare din Regatul Unit la nivelul societăților rezidente în Regatul Unit care fac parte din grup, erodând astfel în mod direct baza de impozitare din Regatul Unit. În schimb, NTFP obținute din împrumuturi acordate părților străine afiliate ale grupului se referă la finanțări care părăsesc cu adevărat Regatul Unit, astfel încât acestea nu pot fi considerate acorduri circulare. În plus, o eventuală deducere a dobânzii la nivelul societății din grup care primește împrumutul din partea SSC nu erodează baza de impozitare a Regatului Unit.

([92]) NTFP reprezintă venituri din dobânzi care nu au fost obținute dintr-o tranzacție financiară comercială sau de afaceri; acesta includ veniturile din dobânzi obținute din investiții pasive de portofoliu, dobânzile obținute dintr-un depozit bancar sau dobânzile obținute din împrumuturi ocazionale către părți afiliate sau neafiliate.
([93]) Secțiunea 371IG alineatul (1) din TIOPA.
([94]) În acest sens, alte NTFP pot fi obținute fie din împrumuturi acordate societăților din Regatul Unit ale grupului, fie din împrumuturi către terți.
([95]) A se vedea considerentul 66.
([96]) A se vedea considerentul 71.

(128) Regatul Unit susține, de asemenea, că SSC care obțin NTFP din relații de creditare eligibilă și SSC care acordă împrumuturi către o parte neafiliată reprezintă situații fundamental diferite, care prezintă riscuri diferite pentru baza fiscală de impozitare a societăților din Regatul Unit. Potrivit Regatului Unit, riscul pentru trezoreria Regatului Unit este mai evident în cazul acordurilor care implică o SSC ce acordă împrumut către o parte neafiliată, pe care autoritățile din Regatul Unit le denumesc *cutii poștale*, aceste situații meritând să fie supuse unei norme unice și stricte, întrucât nu există nicio rațiune comercială pentru un astfel de acord, care nu poate avea un alt scop decât evitarea plății impozitelor în Regatul Unit ([97]). În schimb, în cazul relațiilor de creditare eligibile, NTFP au legătură cu furnizarea unei finanțări reale pentru operațiunile de afaceri din străinătate ale grupului. Regatul Unit susține că în cazul unui astfel de acord riscul de deturnare artificială este mai puțin evident imediat și poate conduce la o deturnare artificială egală cu zero, parțială sau totală ([98]). Diferența în ceea ce privește riscul de deturnare artificială înseamnă, în opinia autorităților din Regatul Unit, că cele două acorduri nu se află într-o situație comparabilă din punct de vedere juridic și factual, în lumina obiectivului normelor privind SSC.

(129) Comisia nu poate accepta punctele prezentate de Regatul Unit în susținerea primului său argument.

(130) Astfel cum este prevăzut la considerentul 111, problema care trebuie abordată este dacă NTFP obținute din împrumuturi către societăți străine din cadrul grupului sunt comparabile din punct de vedere factual și juridic cu NTFP obținute din împrumuturi acordate terților sau din împrumuturi acordate societăților din Regatul Unit ale grupului, în lumina obiectivului normelor privind SSC.

(131) Acestea fiind spuse, Comisia reamintește că normele din Regatul Unit privind SSC își îndeplinesc obiectivul de a proteja baza fiscală de impozitare a societăților din Regatul Unit prin impozitarea profiturilor obținute din activitățile și activele din Regatul Unit care au fost *deturnate în mod artificial* din Regatul Unit către entități afiliate nerezidente. Testele de identificare și cuantificare a profiturilor deturnate în mod artificial pentru categoria specifică de NTFP au fost incluse în capitolul 5. Având în vedere faptul că normele din Regatul Unit privind SSC urmăresc protejarea bazei fiscale de impozitare a societăților din Regatul Unit, nu este surprinzător faptul că testele de identificare a deturnării artificiale sunt direct legate de factorii fundamentali pentru baza fiscală de impozitare a societăților din Regatul Unit, și anume *activități din Regatul Unit* (reflectate de SPF care sunt exercitate în Regatul Unit) sau *active din Regatul Unit* (reflectate de capitalul social care are legătură cu Regatul Unit). Criteriile de stabilire a deturnării artificiale pentru NTFP în temeiul normelor din Regatul Unit privind SSC sunt, prin urmare, legate în mod inerent și logic de baza fiscală de impozitare a societăților din Regatul Unit, pe care normele din Regatul Unit privind SSC urmăresc să o protejeze. Comisia nu înțelege de ce, în lumina acestui obiectiv, criteriile respective ar fi adecvate pentru a stabili deturnarea artificială pentru toate NTFP, cu excepția celor care provin din relații de creditare eligibile.

(132) În ceea ce privește argumentele Regatului Unit potrivit cărora tipurile de NTFP excluse de la aplicarea măsurii contestate nu au în mod evident o justificare comercială și oferă o indicație clară a deturnării artificiale – ceea ce ar fi mai puțin evident în cazul NTFP obținute din relații de creditare eligibile, astfel încât acestea nu sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual în lumina obiectivului normelor din Regatul Unit privind SSC, Comisia va aborda mai întâi comparabilitatea dintre NTFP obținute din relații de creditare eligibile și NTFP obținute din împrumuturi acordate societăților rezidente în Regatul Unit care fac parte din grup; apoi, va aborda comparabilitatea cu NTFP obținute din relații de împrumut cu terțe părți.

(133) În ceea ce privește abordarea comparabilității cu NTFP obținute din împrumuturi acordate societăților rezidente în Regatul Unit care fac parte din grup, în primul rând, Comisia înțelege că astfel de acorduri pot preocupa legiuitorul din Regatul Unit, în special cu privire la erodarea bazei fiscale prin deducerea dobânzilor ca urmare a finanțării excedentare a creditelor pentru activitățile din Regatul Unit. Este adevărat că aceste preocupări nu sunt evidente în cazul NTFP obținute din relații de creditare eligibile, deoarece o potențială preocupare legată de erodarea bazei fiscale, dacă ar fi cazul, ar fi prezentă în străinătate, nu și în Regatul Unit. Ca o remarcă preliminară, Comisia constată în această privință că Regatul Unit nu este pe deplin consecvent în abordarea

([97]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, ca răspuns la considerentul 116 din decizia de inițiere a procedurii.
([98]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, ca răspuns la considerentul 117 din decizia de inițiere a procedurii.

acestei preocupări. În conformitate cu normele actuale, poate apărea o situație în care un împrumut acordat unei societăți din Regatul Unit din cadrul grupului ar putea fi considerat o relație de creditare eligibilă în temeiul capitolului 9, cu condiția ca debitorul final din cadrul acordului de împrumut să fie o societate străină din grup (finanțarea este canalizată printr-o societate de tip „fantomă"). De asemenea, în această situație, societatea fantomă din Regatul Unit va solicita o deducere a dobânzii pentru dobânda plătită către SSC, în timp ce dobânda va fi totuși (parțial) exonerată de măsura contestată ([99]).

(134) În orice caz, orice diferențiere coerentă care se bazează pe existența unei deduceri din Regatul Unit nu ar însemna decât că ambele acorduri se află într-o situație de drept și de fapt diferită dacă am evalua o măsură națională care are ca obiectiv protejarea bazei de impozitare *prin erodarea bazei din deducerea dobânzilor*. În legislația din Regatul Unit privind impozitarea societăților există mai multe măsuri care vizează combaterea evitării obligațiilor fiscale care au un astfel de obiectiv. Cu toate acestea, protecția împotriva erodării bazei fiscale cauzată de deducerile excesive de dobânzi în Regatul Unit nu este obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC. Acestea urmăresc să protejeze Regatul Unit împotriva deturnării artificiale a *profiturilor* provenite din finanțare și din alte operațiuni prin perceperea unei taxe SSC pentru astfel de profituri ([100]). Diferența invocată de autoritățile din Regatul Unit nu înseamnă, așadar, că ambele situații se află într-o situație diferită de drept și de fapt, în lumina obiectivului urmărit de măsura contestată, și anume protejarea bazei de impozitare a Regatul Unit împotriva deturnării artificiale a profiturilor, inclusiv a celor obținute prin activități financiare.

(135) În al doilea rând, Comisia remarcă faptul că NTFP provenite din împrumuturi acordate părților afiliate la Regatul Unit pot fi obținute, de asemenea, din motive comerciale valabile și nu reprezintă neapărat „tranzacții circulare" în toate cazurile, adică fonduri din Regatul Unit transferate către o SSC și apoi transferate înapoi în Regatul Unit. Dacă NTFP derivă dintr-un împrumut acordat unei părți afiliate din Regatul Unit pentru care SPF sunt exercitate în Regatul Unit, ar trebui să se aplice o taxă SSC în conformitate cu criteriile de impozitare de la capitolul 5, chiar dacă împrumutul nu este finanțat din capital social care are legătură cu Regatul Unit (adică indiferent de „circularitate").

(136) În al treilea rând, Comisia nu împărtășește opinia Regatului Unit potrivit căreia ar exista un motiv comercial aparent valabil pentru structurarea finanțării acordate de o societate rezidentă în Regatul Unit către o societate străină din grup printr-o SSC (în loc să împrumute banii în mod direct), în timp ce situația ar fi diferită pentru structurarea finanțării acordate de o societate rezidentă în Regatul Unit către o societate rezidentă în Regatul Unit din grup, prin intermediul unei SSC (în loc să împrumute banii în mod direct). Funcția intermediară de finanțare și rolul SSC în contextul ambelor acorduri sunt pe deplin comparabile. Comisia nu este de acord că se poate presupune că motivele comerciale valabile sunt prezente în una din situații și absente în cealaltă, ceea ce ar însemna că cele două situații nu sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual, în lumina obiectivului normelor privind SSC. Motivele comerciale valabile pentru prezența și utilizarea unei SSC care obține NTFP în cazul ambelor acorduri sunt determinate pe baza faptelor și circumstanțelor referitoare la caracterul și calitatea funcțiilor și riscurilor unei SSC, nu pe baza sursei NTFP.

(137) Din motivele expuse în considerentele 133-136, argumentul autorităților din Regatul Unit potrivit căruia NTFP obținute din acorduri de împrumut eligibile și NTFP obținute din împrumuturi către societăți din Regatul Unit ale grupului nu sunt comparabile trebuie respins.

(138) În ceea ce privește comparabilitatea cu NTFP derivate din împrumuturi externe, pe care autoritățile din Regatul Unit le denumesc *cutii poștale*, Comisia constată că Regatul Unit consideră cutia poștală un aranjament care folosește o SSC care plătește impozite mici ca metodă de depunere de fonduri la o bancă, astfel încât NTFP care rezultă sunt obținute de SSC, și nu de Regatul Unit, și înțelege că normele din Regatul Unit privind SSC au fost

([99]) În acest sens, a se vedea HMRC, Manualul internațional, INTM217190: „Dacă o SSC acordă un împrumut pe termen lung societății de trezorerie a grupului rezidentă în Regatul Unit, care, la rândul său utilizează fondurile pentru a acorda o serie de împrumuturi pe termen scurt către alți membri ai grupului, atunci NTFP obținute de SSC se vor încadra cel mai probabil în capitolul 5 și, în cazul în care se depune o cerere în temeiul capitolului 9, vor trebui luate în considerare normele privind debitorul final."

([100]) Erodarea bazei de impozitare se poate distinge de deturnarea artificială a profiturilor (sau de transferul de profituri) prin faptul că prima se referă la erodarea bazei de impozitare *a plătitorului*, prin deduceri excesive, în timp ce cea din urmă se referă la *beneficiarul* venitului care își reduce baza de impozitare prin deturnarea artificială a respectivului venit în străinătate. Prima este, în general, tratată cu ajutorul normelor privind limitarea deductibilității dobânzii (a se vedea, de exemplu, articolul 4 din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale), în timp ce normele privind SSC o abordează pe cea din urmă.

concepute astfel încât să prevină astfel de acorduri. În această privință, Comisia reamintește că împrumuturile acordate părților terțe pot include, fără a se limita la, depozite bancare. Acestea pot, de asemenea, să acopere, de exemplu, împrumuturi ocazionale acordate furnizorilor, prestatorilor externi de servicii, clienților sau altor părți neafiliate. În plus, Comisia nu este de acord că aceste acorduri trebuie percepute ca fiind abuzive *per se*, în timp ce acest lucru nu s-ar aplica acordurilor care utilizează o SSC care plătește impozite mici ca și metodă pentru a acorda un împrumut unei societăți străine de grup. Într-adevăr, și în acest caz, NTFP care rezultă sunt câștigate de SSC, nu de Regatul Unit.

(139) O parte interesată a susținut că, în cazul unui acord de împrumut eligibil, fondurile acordate vor fi utilizate de către societatea străină din grup pentru a finanța operațiuni comerciale reale. În această privință, Comisia reamintește în primul rând, astfel cum reiese din considerentul 136, că natura sau calitatea părții care primește un împrumut de la o SSC nu afectează (riscul privind) deturnarea artificială a NTFP obținute de SSC. În al doilea rând, Comisia nu este de acord că se poate presupune că fondurile acordate în cadrul unei relații de creditare eligibile vor fi utilizate de debitor pentru a finanța operațiuni comerciale reale, în timp ce fondurile acordate în temeiul unui împrumut unei terțe părți nu vor fi utilizate de acea terță parte pentru a finanța operațiuni comerciale reale. În cazul în care debitorul este el însuși angajat în operațiuni comerciale, în ambele cazuri acesta va folosi fondurile pentru finanțarea operațiunilor sale comerciale, fie că este vorba de noi investiții, achiziții sau orice alt scop comercial. În plus, dat fiind caracterul fungibil al banilor, utilizarea finală a fondurilor de către debitor se poate schimba în timp în ambele cazuri și poate fi foarte dificil de urmărit, la fel ca sursa finanțării, astfel cum au subliniat autoritățile din Regatul Unit într-un context diferit (a se vedea considerentul 155).

(140) În concluzie, din motivele expuse în considerentele 138 și 139, chiar dacă s-ar putea presupune că relațiile de creditare eligibile finanțează operațiuni comerciale reale, în timp ce împrumuturile acordate părților terțe nu fac asta - lucru contestat de Comisie - o astfel de diferență cu privire la destinația finală și scopul fondurilor furnizate ca împrumut de către o SSC nu afectează comparabilitatea acestor împrumuturi în lumina obiectivului normelor din Regatul Unit privind SSC ([101]).

(141) La modul mai general, în ceea ce privește primul argument al Regatului Unit, Comisia constată că NTFP provenite din relațiile de creditare eligibile sunt categoria de profit cea mai susceptibilă de deturnare artificială. În primul rând, deoarece activitățile necomerciale sunt mai mobile decât activitățile comerciale, întrucât acestea necesită, în general, mai puține funcții și/sau intervenții umane și, prin urmare, sunt mai ușor de relocat (profiturile financiare implică, în primul rând, investiții masive de capital, iar capitalul este mult mai mobil decât, de exemplu, forța de muncă și, prin urmare, poate fi transferat cu ușurință). Și în al doilea rând, deoarece grupurile sunt într-o măsură semnificativă libere să își stabilească operațiunile de finanțare interne folosind o combinație de capital social și capital împrumutat care oferă cel mai favorabil rezultat dintr-o perspectivă fiscală. Acest lucru explică, de asemenea, de ce NTFP este, de obicei, vizat la nivel internațional de normele privind SSC ([102]). De exemplu, articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale enumeră câteva categorii de venituri ale SSC care trebuie impozitate în temeiul normelor privind SSC, începând cu dobânda. Articolul 7 alineatul (3) din directiva menționată mai prevede că statele membre pot opta să nu aplice norma privind SSC în cazul în care cel mult o treime din veniturile SSC sunt constituite din dobânzi și cel mult o treime din veniturile din dobânzi sunt constituite din dobânzi provenite de la societăți din cadrul grupului (a se vedea considerentul 44). Aceasta implică faptul că venitul din dobânzi primit de la societățile din cadrul grupului este considerat de Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale ca fiind cea mai importantă categorie de venit care trebuie acoperită de normele privind SSC.

([101]) Dispozițiile care definesc „debitorul final" (a se vedea nota de subsol 43) nu afectează această concluzie, deoarece nu conțin condiții pentru utilizarea (comercială) a fondurilor de către debitor în cadrul acordului de împrumut, cu excepția dispozițiilor privind direcționarea fondurilor.

([102]) Raportul privind BEPS al G20/OECD referitor la acțiunea 3, prevede la punctul 78: „Preocuparea generală care stă la baza regimului care guvernează veniturile obținute din dobânzi și din finanțarea grupurilor este aceea că acest tip de venit este ușor de transferat și, prin urmare, ar putea fi transferat de societatea mamă către SSC, ceea ce ar conduce probabil la o îndatorare excesivă a societății mamă și la o capitalizare excesivă a SSC. Este mai probabil ca veniturile obținute din dobânzi și din finanțarea *grupurilor să prezinte aceste motive de preocupare atunci când au fost obținute de la părțile afiliate, atunci când SSC este supracapitalizată, atunci când activitățile care contribuie la dobândă se situează în afara jurisdicției SSC sau atunci când veniturile nu au fost obținute de pe urma unei activități de finanțare active.*" Aceste situații care cauzează în mod obiectiv cele mai mari motive de preocupare în ceea ce privește transferul veniturilor potrivit OCDE sunt exact acele circumstanțe pentru care Regatul Unit aplică măsura contestată.

(142) În concluzie, Comisia respinge primul argument al Regatului Unit potrivit căruia NTFP ale unei SSC, altele decât NTFP obținute dintr-o relație de creditare eligibilă, sunt deturnate artificial *per se*, lucru care nu se poate spune despre NTFP obținute dintr-o relație de creditare eligibilă, ceea ce înseamnă că acest argument nu oferă o bază pentru a accepta că aceste profituri ar putea viza situații care nu sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual, în lumina obiectivului normelor din Regatul Unit privind SSC. În plus, Comisia nu vede nicio contradicție între această concluzie și practica sa decizională anterioară cu privire la schema Dutch Groepsrentebox și la regimul Ungariei de impozitare a dobânzilor intragrup. Comisia observă că nicio decizie nu confirmă, așa cum pare să susțină Regatul Unit, că sistemul de referință în cazul unei măsuri privind societățile care dețin părți afiliate trebuie să se limiteze, în mod necesar, la norme privind acele tipuri de tranzacții.

6.4.2.2. Obligația de a respecta libertățile prevăzute în tratat pentru categoriile de SSC scutite și nescutite de la obligațiile de plată

(143) Prin cel de al doilea argument, autoritățile din Regatul Unit par să sugereze că entitățile impozabile care dețin o SSC ce obține NTFP provenite din relațiile de creditare eligibile necesită o abordare mai puțin strictă decât entitățile impozabile care dețin o SSC ce obține alte tipuri de NTFP pentru a asigura respectarea libertăților conferite de tratat. Cu alte cuvinte, în cazul în care exonerarea prevăzută la capitolul 9 nu ar exista, ar exista un risc de încălcare a libertăților prevăzute în tratat, ca urmare a impozitării profiturilor provenite din acorduri de împrumut eligibile. Acest risc nu ar exista pentru impozitarea altor tipuri de NTFP. Prin urmare, cele două situații nu ar fi comparabile. În această privință, autoritățile din Regatul Unit reamintesc că reforma privind SSC prin care a fost introdusă măsura contestată a fost, într-o măsură semnificativă, motivată de concluziile Curții în cauza Cadbury Schweppes. Regatul Unit subliniază, în special, dificultățile de a încerca să se conformeze deciziei Cadbury Schweppes în absența oricărei jurisprudențe sau a unor orientări clare cu privire la modul în care ar trebui aplicat și interpretat conceptul de „aranjamente pur artificiale" în diferite situații ([103]). În acest scenariu, pentru a elabora un set de norme administrabile care să fie, de asemenea, compatibile cu legislația Uniunii, capitolul 9 conține teste mecanice și procente fixe stabilite la niveluri considerate a garanta că profiturile incluse în sfera impozitului au fost identificate într-un mod care este conform cu jurisprudența respectivă. Potrivit Regatului Unit, noile norme sunt concepute pentru a reduce la minimum riscul de suprainc1udere, deoarece aceasta ar putea conduce la atacarea normelor privind SSC, conform dreptului Uniunii ([104]).

(144) De asemenea, Comisia nu acceptă al doilea argument invocat de Regatul Unit, deoarece acesta se întemeiază pe concluzii incorecte și inconsecvente deduse din jurisprudența Curții.

(145) Astfel cum se va demonstra în următoarea secțiune 6.4.3 din prezenta decizie, eliminarea exonerării prevăzute la capitolul 9 privind NTFP provenite din relații de creditare eligibile, atunci când SPF sunt amplasate în Regatul Unit, nu implică riscul de încălcare a libertăților prevăzute în tratat. Dar, în prezenta secțiune a motivării, Comisia se va concentra pe argumentul că riscul de încălcare a libertăților prevăzute în tratat ar fi diferit în ceea ce privește impozitarea diferitelor tipuri de NTFP.

(146) Comisia nu este de acord că (un potențial risc privind) încălcarea libertăților prevăzute în tratat ar fi evaluat în mod diferit pentru o SSC care obține NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă comparativ cu o SSC care obține alte tipuri de NTFP, ceea ce ar însemna că cele două SSC nu se află într-o situație comparabilă de drept și de fapt, în lumina obiectivului normelor privind SSC.

(147) Hotărârea Cadbury Schweppes ([105]) reamintește jurisprudența anterioară a Curții în care s-a clarificat faptul că obiectivul urmărit de libertatea de stabilire este acela de a permite unui resortisant al unui stat membru să înființeze un sediu secundar într-un alt stat membru pentru a-și desfășura activitatea acolo, susținând astfel

([103]) Scrisoarea din 15 ianuarie 2018 a Regatului Unit, ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii, punctul 155.
([104]) Ibidem, punctul 26.
([105]) Hotărârea Curții de Justiție din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes plc și Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

interacțiunea economică și socială din cadrul Uniunii. Pentru ca legislația privind SSC să respecte dreptul Uniunii, Curtea a afirmat că aplicarea sa trebuie exclusă în situațiile în care, în ciuda existenței motivelor fiscale, înființarea unei SSC reflectă realitatea economică ([106]). Aceasta înseamnă că înființarea unei SSC trebuie să corespundă înființării unui sediu efectiv care are ca scop desfășurarea unor activități economice reale în statul membru gazdă ([107]).

(148) Comisia nu vede nimic în hotărârea Cadbury Schweppes care ar susține opinia potrivit căreia obligațiile de respectare a libertăților prevăzute în tratat ar avea un impact diferit asupra entităților impozabile care au o SSC ce obține NTFP în funcție de calitatea și natura debitorului societății străine controlate. Ce contează, de fapt, este dacă SSC în sine reflectă realitatea economică și acest lucru nu se poate presupune a fi prezent sau absent numai pe baza naționalității sau a relației cu debitorul care plătește dobânda pasivă.

(149) În măsura în care autoritățile din Regatul Unit susțin, astfel cum par să facă unele părți interesate, că aplicarea exonerării contestate trebuie să îndeplinească condiția ca SSC să îndeplinească criteriul privind sediul comercial, care ar fi relevant în scopul respectării libertăților prevăzute în tratat, Comisia constată că această condiție nu poate, în niciun caz, să afecteze analiza privind comparabilitatea. Această analiză trebuie să evalueze dacă NTFP obținute din împrumuturi către societăți străine din cadrul grupului sunt comparabile din punct de vedere factual și juridic cu NTFP obținute din împrumuturi acordate terților sau din împrumuturi acordate societăților din Regatul Unit ale grupului, în lumina obiectivului normelor privind SSC. Aceasta din urmă este o cerință evidentă pentru fiecare analiză privind comparabilitatea, deoarece adăugarea aspectelor în una din situații și nu în cealaltă va afecta în mod inevitabil comparabilitatea celor două situații, făcând astfel evaluarea ineficientă. Altfel spus, această condiție ar putea fi inclusă în analiza privind comparabilitatea, dar numai atunci când se aplică ambelor părți, adică o comparație între o SSC care îndeplinește criteriul privind sediul comercial și care obține NTFP din relații de creditare eligibile și o altă SSC care îndeplinește criteriul privind sediul comercial și care obține alte tipuri de NTFP. În această situație, prima ar fi totuși tratată mai bine în cadrul măsurii contestate, în pofida faptului că se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă, în lumina obiectivului normelor privind SSC.

(150) Prin urmare, Comisia concluzionează că dispozițiile privind impozitarea din cadrul normelor din Regatul Unit privind SSC care vizează în mod specific NTFP fac, pe de o parte, o diferențiere între entitățile impozabile cu o SSC care obține NTFP din relații de creditare eligibile, acestea fiind eligibile să facă o solicitare în temeiul capitolului 9 și, pe de altă parte, entitățile impozabile cu o SSC care obține NTFP din alte împrumuturi pasive. De fapt, ambele situații sunt comparabile din punct de vedere juridic și factual, luând în considerare obiectivul urmărit de normele din Regatul Unit privind SSC, și anume protejarea bazei fiscale a societăților din Regatul Unit prin impozitarea profiturilor obținute din activitățile și activele din Regatul Unit care au fost deturnate în mod artificial din Regatul Unit către entități afiliate nerezidente.

(151) Din aceste motive, măsura contestată constituie o derogare de la norma generală în temeiul regimului privind SSC din Regatul Unit. Aceasta scutește de la plata taxei SSC acele entități impozabile cu o SSC ce obține NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă care au făcut o solicitare în temeiul capitolului 9, taxă care în mod obișnuit este suportată de entitățile impozabile cu o SSC ce obține NTFP. Aceasta înseamnă că toate entitățile impozabile care au făcut o solicitare în temeiul capitolului 9 au obținut un avantaj selectiv *prima facie*.

6.4.3. *Justificare prin natura și structura generală a sistemului fiscal*

(152) O măsură care acordă derogări de la sistemul de referință poate fi totuși justificată de caracterul sau de structura generală a sistemului de referință. Acest lucru este valabil dacă statul membru în cauză poate demonstra că măsura decurge în mod direct din principiile de bază sau directoare intrinseci ale sistemului de referință sau atunci când aceasta este rezultatul mecanismelor inerente necesare pentru funcționarea și eficacitatea sistemului ([108]).

([106]) Ibidem, punctul 65.
([107]) Ibidem, punctul 66.
([108]) Cauzele conexate C-78/08-C-80/08 ale Curții de Justiție din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 69.

(153) Trebuie reamintit faptul că autoritățile din Regatul Unit au sarcina probei în ceea ce privește o astfel de justificare. În consecință, Comisia va verifica dacă autoritățile din Regatul Unit au demonstrat existența unei astfel de justificări în cazul de față. Părțile interesate nu au prezentat alte justificări decât cele prezentate de Regatul Unit.

(154) În această privință, autoritățile din Regatul Unit au prezentat, în special, două motive pentru a justifica caracterul selectiv *a priori* al măsurii contestate. În primul rând, acestea susțin că măsura urmărește să asigure faptul că sistemul este gestionabil și administrabil atât pentru HMRC, cât și pentru contribuabili și, în al doilea rând, că măsura asigură conformitatea cu jurisprudența Curții privind libertățile fundamentale ale Uniunii.

6.4.3.1. În ceea ce privește pretinsa justificare prin complexitatea depistării istorice a originii fondurilor

(155) În ceea ce privește primul argument, autoritățile din Regatul Unit susțin că exonerarea implicită de 75 % urmărește să abordeze dificultatea și complexitatea inerentă a depistării istorice a originii fondurilor utilizate pentru finanțarea împrumuturilor acordate de o SSC. Acest lucru este deosebit de problematic pentru grupurile multinaționale în care acordurile financiare implică în mod obișnuit modele complexe de finanțare. Autoritățile din Regatul Unit au explicat în această privință că societățile de finanțare a grupurilor sunt adesea înființate ca parte a unei reorganizări sau achiziții complexe, că împrumuturile acordate de acestea au fost adesea și continuă să fie refinanțate, consolidate, schimbate și redistribuite și că acestea sunt adesea acționari ai operațiunilor din străinătate ale grupului, primind astfel dividende, din care se pot finanța sau refinanța împrumuturile. Această complexitate în depistarea finanțării împrumuturilor, potrivit autorităților din Regatul Unit, este specifică societăților de finanțare a grupurilor din care fac parte întreprinderi multinaționale.

(156) Toate aceste caracteristici, potrivit autorităților din Regatul Unit, fac ca testul privind capitalul care are legătură cu Regatul Unit, de la capitolul 5, să fie complex și dificil de aplicat contribuabililor care sunt supuși regimului de autoevaluare, și, de asemenea, fac dificilă aplicarea testului de către HMRC.

(157) Autoritățile din Regatul Unit au explicat că, din acest motiv, legiuitorul din Regatul Unit a introdus o normă diferită pentru a identifica și a cuantifica profiturile deturnate artificial în situația în care există dobândă pasivă provenită dintr-o relație de creditare eligibilă, care este mai ușor de aplicat și de executat, asigurând în același timp o protecție suficientă a bazei fiscale din Regatul Unit, în conformitate cu obiectivul normelor din Regatul Unit privind SSC. Potrivit autorităților din Regatul Unit, această normă diferită urmărește ca, în loc să conecteze taxa SSC de finanțarea din capitalul care are legătură cu Regatul Unit și care identifică efectiv sursa inițială de finanțare, taxa SSC este percepută pentru o parte fixă a NTFP obținute de o SSC dintr-o relație de creditare eligibilă.

(158) Rata aleasă în acest sens are rolul de a reflecta faptul că, în absența motivațiilor de natură fiscală, aceste SSC înființate pentru finanțarea grupurilor ar fi fost finanțate printr-un amestec de datorii și aport de capital, caz în care finanțarea datoriei SSC ar fi generat venituri din dobânzi pentru societatea-mamă din Regatul Unit. În observațiile sale, Regatul Unit a mai explicat că abordarea prin care se aplică un impozit la 25 % (exonerarea de 75 %) a fost adoptată în urma consultărilor și analizării gamei largi de rate de finanțare preluate din datele din piață care indicau o datorie asumată: un raport de capital de 1:3 pentru SSC finanțate în totalitate din capital social. În conformitate cu abordarea aleasă și pentru a preveni supraincluderea, măsura contestată permite creșterea exonerării de 75 % (prin reducerea includerii de 25 %) în circumstanțe adecvate, de exemplu în măsura în care SSC poate demonstra, pe baza unor informații și circumstanțe concrete, că împrumuturile sale sunt într-o proporție mai mare de 75 % susținute de fonduri care provin din alte țări decât Regatul Unit.

(159) Comisia constată că Orientările HMRC confirmă această explicație în comentariile introductive la capitolul 9, care prevăd următoarele:

> „Exonerările aplicabile NTFP prevăzute la capitolul 9 au fost introduse pentru a soluționa problemele dificile care apar ca urmare a fungibilității banilor în cadrul unui grup multinațional. Normele reprezintă, în mare măsură, un substituent pentru stabilirea exactă a sursei și (depistării) istoricului acordurilor de finanțare ale unui grup și a măsurii în care acestea sunt suportate luate în considerare de Regatul Unit.” ([109])

(160) În această privință și în ceea ce privește normele care vizează combaterea evitării obligațiilor fiscale, Comisia poate accepta, în general, că se poate spune, într-adevăr, că o măsură selectivă a *priori*, aplicată în cazuri specifice, în vederea asigurării faptului că normele de combatere a evitării îndeplinirii obligațiilor fiscale în cazurile

([109]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM216100.

respective sunt în același timp suficient de solide și gestionabile și administrabile, rezultă dintr-un mecanism inerent necesar pentru funcționarea și eficacitatea normelor privind SSC, cu condiția respectării principiului proporționalității ([110]). Măsura selectivă *a priori* în acest caz ar fi justificată și, prin urmare, nu ar îndeplini condiția referitoare la selectivitatea avantajului în cauză, astfel cum se prevede la articolul 107 alineatul (1) din tratat.

(161) După cum s-a precizat anterior, în secțiunea 2.1.2, în concordanță cu aceste principii ca normele privind SSC să aplice scutiri bazate pe riscuri pentru a limita domeniul de aplicare al dispozițiilor privind impozitarea SSC fie la situațiile cu risc ridicat pentru trezoreria Regatului Unit de pierdere a veniturilor fiscale, fie la situațiile cu un potențial ridicat de artificialitate. În egală măsură, Comisia constată că utilizarea unor procente generale și a unor norme mecanice bazate pe raporturi standard, în locul evaluării fiecărui caz în parte, poate fi acceptabilă în anumite circumstanțe, cu condiția să se stabilească că evaluarea fiecărui caz individual ar implica formalități complexe, costisitoare și împovărătoare și ca procentele și raporturile utilizate să respecte principiul proporționalității. În această privință, Comisia nu a putut contrazice în mod incontestabil faptul că raportul ales de Regatul Unit pentru a aproxima partea din capitalul SSC provenit din Regatul Unit este proporțională și nici nu a reușit să identifice un alt raport diferit, mai adecvat.

(162) Date fiind aceste considerații și luând în considerare argumentele și explicațiile furnizate de autoritățile din Regatul Unit în cadrul procedurii oficiale de investigare, în măsura legată de testul bazat pe „capitalul în legătură cu Regatul Unit” *și numai în această măsură*, Comisia acceptă că se poate spune despre măsura contestată că asigură, în mod specific, pentru SSC care obțin NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă, faptul că normele privind SSC pot fi aplicate într-un mod administrabil, fără a constrânge întreprinderile și autoritățile fiscale din Regatul Unit să efectueze exerciții de depistare disproporționat de împovărătoare, în același timp asigurând impunerea unei taxe SSC pe profiturile obținute de pe urma activelor din Regatul Unit despre care se poate spune în mod rezonabil că au fost deturnate artificial din Regatul Unit. Din aceste motive, Comisia consideră caracterul *a priori* selectiv al măsurii contestate a fi justificat și, prin urmare, nu selectiv, în măsura în care identificarea și cuantificarea taxei SSC în temeiul capitolului 5 s-ar baza exclusiv pe testul privind capitalul care are legătură cu Regatul Unit în temeiul secțiunii 371EC din capitolul 5 din TIOPA, ceea ce ar necesita un exercițiu de depistare disproporționat de împovărător.

(163) Cu toate acestea, Comisia remarcă faptul că testul bazat pe „capitalul care are legătură cu Regatul Unit” pentru stabilirea taxei SSC pentru NTFP este doar unul dintre cele două teste generale incluse în capitolul 5, alături de testul bazat pe abordarea aplicată la modul general în cadrul normelor din Regatul Unit privind SSC, și anume testul privind SPF. Comisia reamintește că acest test suplimentar a fost inclus în capitolul 5 alături de testul general privind SPF în vederea asigurării faptului că o taxă SSC adecvată ar fi totuși exigibil în situațiile în care NTFP apar cu SPF limitate sau în care SPF relevante sunt dificil de stabilit.

(164) În situațiile în care taxa SSC se bazează pe aplicarea testului privind SPF, iar SPF în legătură cu activele și riscurile care generează NTFP din relațiile de creditare eligibile sunt amplasate în Regatul Unit, aplicarea normei mecanice *a priori* selective prevăzută în cadrul măsurii contestate nu este justificată. În aceste situații, nu există mecanisme inerente care să facă aplicarea unei norme mecanice necesară pentru funcționarea și eficacitatea normelor privind SSC.

(165) Orientările HMRC referitoare la normele privind SSC discută amplasarea SPF în cazul în care există NTFP și arată că o astfel de normă mecanică nu este necesară:

> „Procesul decizional activ privind reînnoirea împrumuturilor mari în interiorul grupului poate fi planificat și decis de o societate de finanțare a grupului cu sediul în străinătate, însă planificarea și decizia inițială de structurare a investiției prin intermediul unui împrumut intragrup va rămâne un factor important. Pentru împrumuturile structurale importante din cadrul unui grup multinațional condus de o societate care are

([110]) A se vedea, de exemplu, cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550, punctul 69 și punctele 73-75, și cauza T-287/11, Heitkamp BauHolding GmbH/Comisia Europeană, ECLI:EU:T:2016:60, punctul 160.

sediul în Regatul Unit, care se referă la o achiziție, de exemplu, ne-am aștepta de obicei ca SPF principale să fie amplasate în Regatul Unit, chiar și în cazul în care trezoreria/funcțiile financiare ale grupului sunt amplasate în altă parte. Disponibilitatea și forma finanțării vor constitui o parte importantă a procesului de evaluare a investițiilor care ar necesita implicarea centrului de operațiuni, chiar și în situațiile în care centrelor și diviziilor regionale li se atribuie o autonomie considerabilă." ([111])

(166) Presupunerea generală că NTFP obținute din relații de creditare eligibile care au legătură cu SPF se bazează, în general, pe funcția de finanțare a grupului, fiind vorba de împrumuturile mai importante, pe termen mediu și lung, între societăți, reiese, de asemenea, dintr-o altă parte a orientărilor HMRC, care pune în discuție dacă acest gen de contribuabili ar trebui sau nu să depună o cerere de aplicare a măsurii contestate:

„Ne așteptăm ca, pentru împrumuturi mai importante, pe termen mediu și lung, finanțate din capital social, SPF care au legătură cu crearea împrumutului și, în cele mai multe cazuri, cu gestionarea permanentă a împrumutului, să se bazeze pe funcția de finanțare a grupului (adică funcția care cuprinde contabilitatea, fiscalitatea, trezoreria, finanțarea întreprinderilor și echipele de fuziuni și achiziții sau o operațiune centrală similară), mai degrabă decât pe echipa de trezorerie a grupului luată separat. Experiența a demonstrat că acest tip de împrumut este planificat și gestionat de la «centru». Poate părea că creditorul propriu-zis a luat decizia de a acorda împrumutul, dar, în majoritatea cazurilor, acesta nu va fi inițiat sau efectuat planificarea structurilor de finanțare intragrup.

Afirmațiile potrivit cărora SPF relevante sunt exercitate de creditor sau de alte organisme în afara funcției de finanțare a grupului în astfel de situații ar trebui, prin urmare, să facă obiectul unei analize atente. Pentru împrumuturile structurale importante, ne așteptăm ca majoritatea, dacă nu chiar toate SPF, să fie amplasate în Regatul Unit." ([112])

(167) Astfel, operațiunile de finanțare dintre societăți, finanțarea proiectelor specifice din străinătate și alte tipuri de împrumuturi structurate vor necesita, în mod normal, funcții decizionale și de monitorizare operaționale. În plus, este mai rezonabil să presupunem că SPF relevante pentru aceste tipuri de relații de creditare eligibile vor fi strâns legate de amplasarea funcției de finanțare în cadrul unui grup multinațional.

(168) De asemenea, ar trebui subliniat faptul că nici autoritățile din Regatul Unit și nici părțile interesate nu au considerat că va fi dificil de depistat funcția de conducere relevantă pentru NTFP și că exonerările prevăzute la capitolul 9 vor fi justificate de necesitatea evitării unui exercițiu de depistare împovărător în ceea ce privește localizarea SPF.

(169) În concluzie, Comisia acceptă justificarea prezentată de autoritățile din Regatul Unit potrivit căreia măsura contestată evită exercițiile de depistare disproporționat de împovărătoare, care se poate spune că rezultă dintr-un mecanism inerent necesar pentru funcționarea și eficacitatea normelor privind SSC. Totuși, această justificare ar fi aplicabilă numai în cazul în care o taxă SSC în temeiul capitolului 5 s-ar baza exclusiv pe testul privind „capitalul care are legătură cu Regatul Unit". Comisia respinge această justificare în cazul în care o taxă SSC în temeiul capitolului 5 ar putea fi pusă în aplicare și stabilită fără nicio sarcină disproporționată la aplicarea normelor standard de atribuire în cursul efectuării testului privind SPF.

6.4.3.2. În ceea ce privește pretinsa justificare prin necesitatea respectării libertăților prevăzute în tratat

(170) Întrucât Comisia consideră că măsura contestată este parțial justificată și, prin urmare, în ceea ce privește partea respectivă, nu este selectivă, astfel cum s-a rezumat în considerentul anterior, Comisia trebuie doar să evalueze dacă al doilea argument prezentat de autoritățile din Regatul Unit – respectarea libertăților prevăzute în tratat – poate oferi o justificare pentru caracterul selectiv *a priori* al măsurii contestate, care nu se justifică prin prisma primului argument. Prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebarea dacă, pentru entitățile impozabile cu SSC care obțin NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă, obligația care decurge din dreptul Uniunii potrivit căreia Regatul Unit nu trebuie să aplice măsuri care limitează libertatea de stabilire a întreprinderilor sale rezidente poate justifica aplicarea măsurii contestate pentru stabilirea taxei SSC, în locul aplicării testelor generale de la capitolul 5, în cazul în care este vorba de o situație în care SPF care au legătură cu NTFP obținute dintr-o relație de creditare eligibilă sunt amplasate în Regatul Unit. Comisia nu consideră că este cazul.

(171) Impozitarea profiturilor filialelor străine numai în măsura în care acestea pot fi atribuite activelor și activităților naționale nu constituie o restricție pentru libertatea de stabilire, deoarece respectă aceleași principii ca și cele care stau la baza AOA în ceea ce privește atribuirea profiturilor unei entități străine către sediu național permanent.

([111]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM203380.
([112]) Manualul intern HMRC, Manualul Internațional, INTM203410.

Abordarea respectivă are la bază principiul deplinei concurențe. Acesta este, întradevăr, modul în care funcționează analiza privind SPF din cadrul normelor din Regatul Unit privind SSC. Abordarea asigură exigibilitatea unei taxe SSC pentru profiturile obținute, dar se limitează la profiturile care au fost deturnate artificial din Regatul Unit, identificarea și cuantificarea unor astfel de profituri deturnate artificial bazându-se pe un test care mai întâi identifică care SPF relevante pentru generarea profiturilor SSC sunt amplasate în Regatul Unit și, ulterior, supune numai acea parte din profituri la plata unei taxe SSC, proporțională cu SPF relevante care sunt amplasate în Regatul Unit. Având în vedere efectul acestui test privind SPF, taxa SSC pe baza unui astfel de test ar trebui, în principiu, să fie conformă cu dispozițiile din dreptul Uniunii privind libertatea de stabilire, având în vedere definiția și explicațiile date conceptului de abuz de către Curte.

(172) De fapt, concluzia la care s-a ajuns în considerentul anterior este aliniată la modul în care a fost conceput articolul 7 din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale, care obligă statele membre să introducă o normă privind SSC în legislația lor internă. Astfel cum s-a explicat în considerentul 43, directiva menționată oferă statelor membre două opțiuni pentru elaborarea normei lor interne privind SSC. Prima opțiune se referă la o normă care vizează anumite tipuri de profit care, dacă sunt supuse unei impozit redus, ar trebui să fie impozitate conform normei privind SSC. Această normă este combinată cu o „clauză derogatorie" prevăzută la articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale: „Prezenta literă nu se aplică în cazul în care societatea străină controlată desfășoară o activitate economică semnificativă susținută de personal, echipamente, active și spații, astfel cum o demonstrează faptele și circumstanțele relevante." Scopul acestei clauze este asigurarea respectării libertăților Uniunii, având în vedere definiția și explicațiile date conceptului de abuz de către Curte. A doua opțiune se referă la o normă care se bazează pe testul privind SPF, care precizează că profiturile obținute de o SSC derivate din SPF exercitate în statul membru care deține controlul fac obiectul unei taxe SSC, întocmai ca normele din Regatul Unit privind SSC. Nu este o eroare faptul că articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale (clauza derogatorie) nu se aplică acestei a doua opțiuni. Motivul este acela că legiuitorul UE a concluzionat că nu era nevoie de o astfel de clauză derogatorie pentru a asigura respectarea libertăților Uniunii pentru o normă privind SSC bazată pe SPF, din aceleași motive explicate în considerentul anterior ([113]).

(173) Deoarece perceperea unei taxe SSC pe baza testului general privind SPF în temeiul capitolului 5 nu constituie o restricție pentru libertatea de stabilire din Uniune, cel de al doilea argument al Regatului Unit potrivit căruia măsura contestată ar fi necesară pentru a asigura respectarea libertăților prevăzute în tratat este neîntemeiat și nu poate justifica tratamentul *a priori* selectiv în situațiile respective.

(174) Comisia concluzionează că măsura contestată oferă un avantaj selectiv *a priori* societăților suspuse impozitării, care sunt rezidente în Regatul Unit, și care controlează o SSC ce obține NTFP din relații de creditare eligibile în situațiile în care SPF relevante pentru NTFP sunt amplasate în Regatul Unit și că nici nevoia de a avea norme care vizează combaterea evitării obligațiilor fiscale administrabile și gestionabile și nici necesitatea de a respecta libertățile prevăzute în tratat nu pot justifica avantajul selectiv *a priori*. Întrucât autoritățile din Regatul Unit și părțile interesate nu au prezentat niciun alt motiv pentru a justifica avantajul selectiv *a priori*, iar Comisia, în cursul investigației sale oficiale, nu a găsit alte motive pentru justificare, Comisia concluzionează că nu se poate afirma că măsura contestată – în măsura descrisă în acest considerent – derivă direct din principiile de bază sau directoare intrinseci ale normelor din Regatul Unit privind SSC și nici nu rezultă din mecanismele inerente necesare pentru funcționarea și eficiența sistemului respectiv. În acest sens, măsura contestată nu poate fi justificată prin caracterul și structura generală a sistemului de referință.

6.4.4. *Concluzie privind existența unui avantaj selectiv*

(175) Din motivele expuse în prezenta secțiune, Comisia concluzionează că măsura contestată conferă un avantaj selectiv societăților impozabile din Regatul Unit care deturnează în mod artificial NTFP obținute dintr-o relație de creditare eligibilă către o SSC, în măsura în care SPF relevante pentru NTFP pot fi identificate și sunt amplasate în Regatul Unit, scutindu-le pe acestea de la plata taxei SSC pe care, în caz contrar, contribuabilii respectivi ar fi obligați să o plătească în cadrul sistemului obișnuit de impozitare a SSC în conformitate cu normele din Regatul Unit privind SSC.

([113]) Directiva (UE) 2016/1164.

6.4.5. *Beneficiarii schemei de ajutor contestate*

(176) Beneficiarii măsurii contestate sunt entități din Regatul Unit care controlează o SSC ce obține NTFP din relații de creditare eligibile, în măsura în care se aplică NTFP obținute din relații de creditare eligibile, profiturile respective intrând sub incidența secțiunii 371EB (activități din Regatul Unit) din TIOPA. Comisia observă că toate aceste entități fac parte dintr-un grup multinațional, deoarece atât SSC, cât și societatea sau societățile străină (străine) care face (fac) parte din grup și care este (sunt) finanțată (finanțate) printr-o relație de creditare eligibilă trebuie să se afle sub control comun în Regatul Unit.

6.5. **Concluzie privind existența ajutorului**

(177) În lumina analizei din secțiunile 6.1-6.4, Comisia concluzionează că măsura contestată oferă un avantaj selectiv beneficiarilor schemei descrise la considerentul 176, precum și grupurilor multinaționale de care aparțin. Avantajul selectiv este imputabil Regatului Unit și finanțat prin resurse de stat, denaturează sau amenință să denatureze concurența și poate afecta comerțul în interiorul Uniunii. Schema contestată constituie, așadar, ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

(178) Având în vedere că măsura contestată determină o reducere a sarcinilor pe care ar trebui, în mod normal, să le suporte beneficiarii în cadrul activităților lor anuale, trebuie să se considere că aceasta acordă un ajutor de exploatare beneficiarilor și grupurilor multinaționale cărora aceștia le aparțin.

(179) În plus, Comisia observă că modificările care au fost aduse schemei în cursul procedurii oficiale de investigare, menționate în secțiunea 2.3 garantează că, începând cu 1 ianuarie 2019, nu se poate depune o cerere privind aplicarea măsurii contestate în ceea ce privește NTFP obținute din relații de creditare eligibile care derivă din activele și riscurile în legătură cu care SPF relevante sunt exercitate în Regatul Unit. Întrucât aceste modificări fac ca schema să respecte normele privind ajutorul de stat, Comisia nu are obiecții cu privire la regimul modificat, care este în vigoare de la 1 ianuarie 2019.

6.6. **Ilegalitatea ajutorului**

(180) În temeiul articolului 108 alineatul (3) din tratat, statele membre au obligația să informeze Comisia despre orice plan de acordare de ajutoare (obligația de notificare) și nu pot pune în aplicare măsurile de ajutor propuse până când Comisia nu adoptă o decizie finală cu privire la acestea (clauza de standstill).

(181) Măsura contestată a fost pusă în aplicare la 1 ianuarie 2013, la mult timp după intrarea în vigoare a tratatului în Regatul Unit, și nu îndeplinește niciunul dintre celelalte motive pentru a fi clasificată drept ajutor existent în temeiul articolului 1 litera (b) din Regulamentul (UE) 2015/1589. Prin urmare, aceasta constituie o nouă schemă de ajutor.

(182) Comisia constată că Regatul Unit nu și-a notificat intenția de a acorda ajutoare în temeiul măsurii contestate și, în plus, nu a respectat obligația de suspendare care îi revenea în temeiul articolului 108 alineatul (3) din tratat. Prin urmare, măsura contestată constituie ajutor ilegal în sensul articolului 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589.

6.7. **Compatibilitatea ajutorului**

(183) Un ajutor de stat este considerat compatibil cu piața internă dacă acesta se încadrează în una dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat și poate fi considerat compatibil cu piața internă în cazul în care Comisia constată că acesta se încadrează în una dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat. Cu toate acestea, sarcina de a dovedi că un ajutor de stat este compatibil cu piața internă, în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau (3) sau cu articolul 106 alineatul (2) din tratat, îi revine statului membru care acordă ajutorul.

(184) Nici Regatul Unit și nici părțile interesate nu au invocat motivele privind existența compatibilității în ceea ce privește măsura contestată.

(185) În cazul de față, Comisia nu constată niciun motiv privind compatibilitatea măsurii contestate. În plus, după cum s-a explicat în considerentul 178, este necesar să se considere că schema contestată acordă un ajutor de exploatare. Ca regulă generală, un astfel de ajutor nu poate, în mod normal, să fie considerat compatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) din tratat, în măsura în care acesta nu facilitează dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice. În plus, avantajele acordate în temeiul măsurii contestate nu sunt limitate în timp, degresive sau proporționale cu ceea ce este necesar pentru a remedia o disfuncționalitate economică specifică a pieței sau pentru a îndeplini orice obiectiv de interes general în domeniile în cauză.

(186) În consecință, schema contestată, în măsura în care constituie ajutor de stat, este incompatibilă cu piața internă.

7. **RECUPERAREA AJUTORULUI DE STAT**

(187) În conformitate cu tratatul și cu jurisprudența consacrată a Curții, după ce Comisia califică o măsură drept ajutor de stat ilegal și incompatibil, aceasta are competența să solicite statului membru să restabilească situația existentă anterior pe piață. Acest lucru se realizează prin recuperarea ajutorului de stat ([114]) și prin eliminarea măsurii de ajutor ([115]).

(188) De asemenea, articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 impune Comisiei obligația de a solicita recuperarea ajutorului ilegal și incompatibil cu piața internă. Această dispoziție prevede, de asemenea, că statul membru în cauză ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului ilegal declarat incompatibil cu piața internă. Articolul 16 alineatul (2) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că ajutorul care urmează să fie recuperat include dobânda calculată de la data la care ajutorul ilegal a fost pus la dispoziția beneficiarului până la data recuperării sale. Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei ([116]) stabilește în detaliu metodele care trebuie folosite pentru calcularea dobânzii de recuperare. În sfârșit, articolul 16 alineatul (3) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că „recuperarea se efectuează fără întârziere și în conformitate cu procedurile legislației naționale a statului membru în cauză, cu condiția ca acestea să permită executarea imediată și efectivă a deciziei Comisiei".

(189) În plus, Comisia constată că măsura contestată nu mai este în vigoare de la 1 ianuarie 2019.

7.1. **Absența încrederii legitime**

(190) Articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede, de asemenea, că Comisia nu solicită recuperarea ajutorului în cazul în care aceasta ar contraveni unui principiu general de drept al Uniunii.

(191) Deși nici autoritățile din Regatul Unit și nici părțile interesate nu au prezentat argumente explicite potrivit cărora recuperarea ar trebui să fie prevenită prin principiul încrederii legitime, Comisia va evalua totuși eventuala aplicare a acestuia. În acest sens, Comisia constată că autoritățile din Regatul Unit au comunicat cu serviciile Comisiei în 2009 și 2010 în ceea ce privește revizuirea normelor privind SSC ([117]). Comunicarea a inclus un schimb de scrisori oficiale referitoare la chestiunea dacă modificările aduse de Regatul Unit vechilor norme din Regatul Unit (înainte de 2013) privind SSC au abordat în mod corespunzător obligația ce îi revenea Regatului Unit de a respecta hotărârea Curții în cauza Cadbury Schweppes, astfel cum a specificat una dintre părțile interesate.

(192) Principiul privind protecția încrederii legitime se referă la orice persoană care poate avea așteptări justificate și întemeiate, după ce a primit asigurări precise, necondiționate și consecvente de la instituțiile competente ale Uniunii. Aceste asigurări trebuie furnizate în conformitate cu normele aplicabile ([118]).

(193) În cazul de față, schimbul de scrisori dintre serviciile Comisiei și autoritățile din Regatul Unit, în contextul menționat la considerentul 191, nu poate fi considerat ca furnizând asigurări precise și necondiționate cu privire la conformitatea exonerării referitoare la finanțarea grupurilor cu dispozițiile Uniunii privind ajutoarele de stat. Schimbul nu a avut loc în contextul discutării normelor UE privind ajutorul de stat și, cu siguranță, nu în contextul unei proceduri oficiale în temeiul articolului 108 alineatul (2) din tratat. Discuțiile cu privire la SSC au vizat cauza Cadbury Schweppes în legătură cu o posibilă încălcare a libertății de stabilire a SSC. În consecință, nicio asigurare nu ar fi putut fi oferită Regatului Unit sau beneficiarilor schemei în contextul acestor scrisori referitoare la absența ajutorului de stat cu privire la normele privind SSC introduse în 2013 sau – mai precis – cu privire la măsura contestată.

([114]) Cauza C-278/92, Spania/Comisia, ECLI:EU:C:1994:325, punctul 75.
([115]) Cauza C-275/10, Residex Capital IV CV, ECLI:EU:C:2011:814, punctele 45-47.
([116]) Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 659/1999 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 140, 30.4.2004, p. 1).
([117]) Scrisoarea de punere în întârziere din 22 martie 2010, C(2010) 1521; Avizul motivat din 20 mai 2011, C(2011) 3275 final.
([118]) Hotărârea Curții de Justiție din 24 martie 2011, ISD Polska și alții/Comisia, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, punctul 123; hotărârea Curții de Justiție din 16 decembrie 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Comisia, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, punctul 63; hotărârea Curții de Justiție din 16 decembrie 2008, Masdar (UK)/Comisia, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, punctele 34 și 81.

7.2. **Inexistența încălcării altor principii fundamentale ale dreptului UE**

(194) În ceea ce privește preocupările exprimate de unele părți interesate că recuperarea ar putea duce la o încălcare a libertăților prevăzute în tratat, Comisia reamintește că obligația sa de a asigura conformitatea unei măsuri fiscale cu normele privind ajutoarele de stat din tratat nu poate genera niciodată un rezultat care ar fi contrar altor dispoziții specifice din tratat ([119]). Această obligație a Comisiei de a asigura o aplicare a dispozițiilor UE privind ajutorul de stat care să fie consecventă cu alte dispoziții ale Tratatului este cu atât mai necesară în cazul în care acele dispoziții urmăresc de asemenea obiectivul unei concurențe nedenaturate pe piața internă, astfel cum este cazul articolului 49 din tratat, care vizează protejarea libertății de stabilire și libera concurență dintre operatorii economici ai unui stat membru stabiliți într-un alt stat membru și operatorii economici ai statului membru din urmă ([120]).

(195) Cu toate acestea, astfel cum reiese din considerentele 170-174, ajutoarele ilegale acordate beneficiarilor prin stabilirea unei scutiri de la plata unei taxe SSC nu sunt justificate de considerente bazate pe libertatea de stabilire, deoarece perceperea unei astfel de taxe nu încalcă această libertate. În consecință, deoarece perceperea taxei nu aduce atingere libertății pieței interne menționate, solicitarea recuperării taxei SSC corect percepute de la societățile care beneficiază de măsura contestată nu poate fi considerată o încălcare a acestei libertăți. Recuperarea taxei SSC nepercepute de la acele societăți care au fost scutite de la plata acesteia, respectiv acele societăți care aplică exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, este necesară pentru a restabili condițiile de concurență echitabile pe piața internă. Deoarece calificarea exonerării referitoare la finanțarea grupurilor drept ajutor care trebuie recuperat este pe deplin compatibilă cu dispozițiile tratatului care urmăresc să protejeze libertățile fundamentale, Comisia nu consideră că recuperarea ajutorului este împiedicată de un principiu fundamental al dreptului UE ([121]).

(196) Nici un alt principiu general nu a fost invocat de autoritățile din Regatul Unit sau de părțile interesate și nu există nicio indicație privind o astfel de încălcare în cazul de față.

(197) În concluzie, nu există motive sau argumente care ar putea împiedica sau limita recuperarea ajutorului acordat prin aplicarea schemei contestate.

7.3. **Metodologia privind stabilirea cuantumului ajutorului de recuperat**

(198) Scopul recuperării este de a restabili situația existentă pe piața internă înainte ca ajutorul să fie pus la dispoziția beneficiarului ([122]). În acest context, Curtea de Justiție a afirmat că obiectivul este îndeplinit atunci când beneficiarul rambursează valoarea ajutoarelor acordate în mod ilegal, pierzând în acest fel avantajul pe care l-a avut față de ceilalți concurenți de pe piață, iar situația anterioară acordării ajutorului este restabilită ([123]).

(199) Nicio dispoziție din dreptul Uniunii nu impune Comisiei ca, atunci când dispune recuperarea unui ajutor declarat incompatibil cu piața internă, să stabilească cuantumul exact al ajutorului ce urmează a fi recuperat. Dimpotrivă, este suficient ca decizia Comisiei să includă informații care să permită destinatarului acesteia să calculeze el însuși suma respectivă fără prea mare dificultate ([124]).

(200) În ceea ce privește ajutorul de stat ilegal acordat sub formă de măsuri fiscale sau alte sarcini, suma care urmează să fie recuperată se calculează pe baza comparației dintre valoarea impozitului plătit efectiv și suma care ar fi trebuit să fie plătită în cazul în care s-ar fi aplicat norma general aplicabilă. Pentru a obține valoarea impozitului care ar fi fost plătit în cazul în care beneficiarii menționați la considerentul 176 nu ar fi aplicat măsura contestată, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să reevalueze obligația fiscală a entităților care au beneficiat de măsura contestată pentru fiecare an fiscal în care au beneficiat de măsură. Entitățile în cauză sunt entități rezidente în Regatul Unit care controlează o SSC ce obține NTFP dintr-o relație de creditare eligibilă în măsura în care SPF relevante pentru activele și riscurile care generează NTFP sunt amplasate în Regatul Unit, în condițiile în care aceste entități au depus o cerere astfel cum este descris în secțiunea 371IJ din capitolul 9.

([119]) Cauza 73/79 din 21 mai 1980, Comisia/Italia, Rec., ECLI:EU:C:1980:129, punctul 11; cauza C-156/98 din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, Rec., ECLI:EU:C:2000:467, punctul 78; și cauzele T-197/97 și T-198/9731 din 31 ianuarie 2001, Weyl Beef Products și alții/Comisia, Rec., ECLI:EU:T:2001:28, punctul 75.
([120]) Cauza T-511/09 din 13 mai 2015, Niki Luftfahrt/Comisia, ECLI:EU:T:2015:284, punctul 215.
([121]) Cauza T-308/00 renv, Salzgitter/Comisia, ECLI:EU:T:2013:30.
([122]) A se vedea hotărârea Curții de Justiție din 11 decembrie 2012, Comisia/Spania („Magefesa II"), C610/10, ECLI:EU:C:2012:530, punctul 105.
([123]) Hotărârea Curții de Justiție din 4 aprilie 1995, Comisia/Italia („Alfa Romeo"), C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, punctul 27.
([124]) Cauza C-441/06, Comisia/Franța, ECLI:EU:C:2007:616, punctul 29 și jurisprudența citată.

(201) Cuantumul ajutorului care trebuie recuperat de la fiecare beneficiar ar trebui să țină cont de:

— valoarea impozitului economisit ca urmare a depunerii cererii astfel cum este descris în secțiunea 371IJ din capitolul 9; și

— dobânda compusă pentru suma respectivă, calculată de la data la care ajutorul a fost pus la dispoziția beneficiarilor. Pentru fiecare an fiscal, ajutorul este considerat a fi la dispoziția beneficiarului din ziua în care acesta ar fi fost exigibil în lipsa cererii.

(202) Cuantumul impozitului economisit într-un anumit an fiscal ar trebui calculat astfel:

— taxa SSC pentru NTFP obținute din relații de creditare eligibile, care ar fi fost inclusă în declarația fiscală a societății în cazul în care cererea descrisă în secțiunea 371IJ din capitolul 9 nu ar fi fost depusă; *minus*

— taxa SSC efectiv percepută pentru aceleași profituri.

(203) Taxa SSC care s-ar fi aplicat unui beneficiar, în cazul în care beneficiarul nu ar fi depus cererea descrisă în secțiunea 371IJ din capitolul 9, ar trebui calculată pe baza sistemului general de impozitare a societăților din Regatul Unit, inclusiv a normelor din Regatul Unit privind SSC aplicabile în Regatul Unit la momentul la care ajutorul se consideră că este acordat și a situației efective de fapt și de drept a beneficiarului. Situațiile alternative ipotetice bazate pe circumstanțe operaționale și juridice diferite pe care un beneficiar le-ar fi putut alege în cazul în care acestuia nu i s-ar fi permis să facă solicitarea descrisă în secțiunea 371IJ din capitolul 9 nu ar trebui luate în considerare ([125]).

(204) Obligația de recuperare a ajutorului ilegal și incompatibil acoperă exercițiile fiscale începând cu anul 2013 până în ultimul an fiscal în care fiecare beneficiar a recurs la măsura de ajutor. Comisia consideră că schema a fost în vigoare până la 31 decembrie 2018. Începând de la data notificării prezentei decizii, autoritățile din Regatul Unit care evaluează declarațiile fiscale ale entităților impozabile vor respinge orice solicitare făcută în temeiul secțiunii 371IJ din capitolul 9 pentru exonerarea integrală sau parțială în măsura în care SPF în legătură cu activele și riscurile care generează NTFP sunt amplasate în Regatul Unit.

8. **CONCLUZII**

(205) În concluzie, Comisia constată că Regatul Unit a pus în aplicare în mod ilegal măsura contestată în beneficiul anumitor societăți rezidente în Regatul Unit, încălcând articolul 108 alineatul (3) din tratat. De asemenea, Comisia constată că exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie ajutor de stat care este incompatibil cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, în măsura în care se aplică NTFP obținute din relații de creditare eligibile, aceste profituri încadrându-se în secțiunea 371EB (activități din Regatul Unit) din TIOPA. În temeiul articolului 16 din Regulamentul (UE) 2015/1589, Regatul Unit este obligat să recupereze toate ajutoarele acordate beneficiarilor exonerării referitoare la finanțarea grupurilor,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

Articolul 1

Schema privind exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, inclusă în legile privind impozitarea sub forma capitolului 9 din partea 9A din Legea privind impozitarea (internațională și alte dispoziții) din 2010 [Taxation (International and Other Provisions) Act 2010], constituie ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, în măsura în care se aplică NTFP obținute din relații de creditare eligibile, aceste profituri încadrându-se în secțiunea 371EB (activități din Regatul Unit) din partea 9A din TIOPA. Schema nu constituie un ajutor atunci când se aplică NTFP obținute din relații de creditare eligibile care intră sub incidența secțiunii 371EC (investiții de capital social din Regatul Unit) din partea 9A din TIOPA și care nu intră sub incidența secțiunii 371EB (activități din Regatului Unit) din partea 9A din TIOPA. În măsura în care schema privind exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor constituie ajutor, aceasta reprezintă o „schemă de ajutor" în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589. Ajutorul acordat în temeiul schemei de autor este incompatibil cu piața internă și a fost pus în aplicare în mod ilegal de către Regatul Unit, prin încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

Articolul 2

(1) Regatul Unit recuperează toate ajutoarele incompatibile acordate în temeiul schemei de ajutor de la beneficiarii ajutorului respectiv.

([125]) Cauza C-148/04 din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774.

(2) Sumele care urmează să fie recuperate sunt purtătoare de dobândă de la data la care au fost puse la dispoziția beneficiarului în cauză până la data recuperării lor efective. În sensul prezentului articol, se consideră că ajutorul este pus la dispoziția unui beneficiar, pentru fiecare an, în ziua în care impozitul pentru anul fiscal în cauză la care s-a renunțat ca urmare a schemei de ajutor ar fi fost exigibil în absența schemei de ajutor.

(3) Dobânda pentru sumele care trebuie recuperate se calculează pe o bază compusă, în conformitate cu capitolul V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004.

(4) Regatul Unit anulează toate plățile restante ale ajutorului acordat în temeiul schemei de ajutor și încetează să acorde beneficiul schemei de ajutor cu începere de la data notificării prezentei decizii.

(5) Articolul 1 nu se aplică ajutorului acordat în baza măsurii contestate dacă, la momentul acordării ajutorului, acesta îndeplinea condițiile stabilite în Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei ([126]).

Articolul 3

(1) Recuperarea ajutorului în conformitate cu articolul 2 este imediată și efectivă.

(2) Regatul Unit se asigură că prezenta decizie este pusă pe deplin în aplicare în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

Articolul 4

(1) În termen de maximum două luni de la notificarea prezentei decizii, Regatul Unit prezintă Comisiei următoarele informații:

(a) o listă a beneficiarilor care au primit ajutor în temeiul schemei de ajutor;

(b) o listă a contribuabililor care au aplicat exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor pentru NTFP obținute din relații de creditare eligibile care intră sub incidența secțiunii 371EC (investiții de capital social din Regatul Unit) din partea 9A din TIOPA și care nu intră sub incidența secțiunii 371EB (activități din Regatului Unit) din partea 9A din TIOPA;

(c) pentru fiecare beneficiar în parte, taxa SSC efectiv percepută în urma stabilirii obligației de plată a beneficiarului în temeiul declarației fiscale privind impozitul pe venit, pentru fiecare exercițiu fiscal pentru care beneficiarul a aplicat exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, precum și formularele relevante privind declarația fiscală referitoare la impozitul pe venit al societăților ([127]);

(d) pentru fiecare beneficiar în parte, taxa SSC care ar fi fost percepută dacă acesta nu ar fi aplicat exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor, inclusiv calculele care stau la baza acesteia, pentru fiecare exercițiu fiscal în care beneficiarul a aplicat exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor;

(e) cuantumul total al ajutorului (suma principală a ajutorului și dobânda de recuperare) care trebuie recuperat de la fiecare beneficiar și calculele detaliate ale acestuia;

(f) documente care să demonstreze că beneficiarii au fost somați să ramburseze ajutorul.

(2) Pentru fiecare beneficiar în parte, Regatul Unit furnizează Comisiei dovezi justificative care demonstrează modul în care a fost calculată măsura în care NTFP obținute din relații de creditare eligibile intră sub incidența secțiunii 371EB din partea 9A din TIOPA.

(3) Pentru fiecare contribuabil în parte, menționat la alineatul (1) litera (b) din prezentul articol, Regatul Unit furnizează Comisiei dovezi justificative care demonstrează că NTFP obținute din relații de creditare eligibile intră sub incidența secțiunii 371EC din partea 9A din TIOPA și nu intră sub incidența secțiunii 371EB din partea 9A din TIOPA.

(4) Regatul Unit informează Comisia cu privire la stadiul măsurilor naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea integrală a ajutorului în conformitate cu articolul 2. La cererea Comisiei, Regatul Unit transmite imediat informații cu privire la măsurile naționale luate și la cele planificate, în vederea respectării prezentei decizii, inclusiv informații detaliate privind cuantumul ajutorului și dobânzile de recuperare deja recuperate de la beneficiari.

([126]) Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor *de minimis* (JO L 352, 24.12.2013, p. 1).

([127]) Inclusiv materialele pregătitoare și paginile suplimentare relevante în declarația fiscală a societății (de exemplu, formularul CT600B).

Articolul 5

Prezenta decizie se adresează Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.

Adoptată la Bruxelles, 2 aprilie 2019.

Pentru Comisie
Margrethe VESTAGER
Membru al Comisiei