

Evoluții recente în fiscalitatea internațională – ATAD, MLI, CC(C)TB

Andra Cașu, Partener Asociat, EY România

București | 14.03.2019



1. Directiva UE 2016/1164 (Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”)

Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”



Context

- ▶ ATAD face parte dintr-un pachet al Comisiei Europene de măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale



Scopul ATAD

- ▶ combaterea practicilor transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale
- ▶ oferirea unui cadru comun la nivelul UE pentru punerea în aplicare a rezultatelor proiectului OCDE/G20 împotriva erodării bazei impozabile și transferului profiturilor (BEPS)

ATAD II (Directiva 2017/952) => modificări față de ATAD I referitoare la combaterea tratamentului neuniform al instrumentelor sau entităților financiare hibride

Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”

Măsuri prevăzute de ATAD (I):

- ▶ Limitarea deductibilității dobânzii
- ▶ Impozitarea la ieșire (exit tax) în cazul transferurilor de active / transferul rezidenței fiscale / activității unui sediu permanent
- ▶ Regula generală antiabuz
- ▶ Reguli privind societățile străine controlate (CFC)
- ▶ Reguli privind combaterea tratamentului neuniform al instrumentelor sau entităților financiare hibride

Termenele privind transpunerea ATAD:

ATAD I - 31.12.2018 (cu excepția regulilor privind impozitarea la ieșire, pentru care termenul este 31.12.2019)

ATAD II - 31.12.2019 (intrare în vigoare la 01.01.2020)

Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”

Transpunerea ATAD în legislația din România

- ▶ Transpunerea ATAD I s-a făcut anterior termenului impus în cuprinsul Directivei => primele 4 măsuri ale ATAD I (toate, mai puțin regulile privind tratamentul instrumentelor / entităților hibride) au fost transpuse în Codul Fiscal începând cu 01.01.2018

Diferențe între ATAD și varianta transpusă în Codul Fiscal

- ▶ Regulile privind limitarea deductibilității dobânzii aplicabile în 2018 => condiții mai stricte decât cele din cuprinsul ATAD (de exemplu, limita deductibilă de 10% calculată la EBITDA vs. 30% prevăzută în ATAD sau plafon deductibil de 200.000 EURO vs. 3 mil. EURO)
- ▶ Începând cu 2019, limitele respective din Codul Fiscal au fost crescute de la 10% la 30% din EBITDA, respectiv plafonul deductibil de la 200.000 EURO la 1 mil. EURO, ca urmare a adoptării OUG 25/2018

Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”

Diferențe între ATAD și varianta transpusă în Codul Fiscal

- ▶ Regulile privind limitarea deductibilității dobânzii se aplică inclusiv întreprinderilor din sectorul financiar, deși România ar fi putut opta ca aceste întreprinderi să fie excluse din domeniul de aplicare al acestor reguli
- ▶ Regulile privind tratamentul neuniform al elementelor hibride nu au fost încă introduse de România



2. Instrumentul multilateral OCDE – “MLI”

Instrumentul multilateral al OCDE – “MLI”



Context

MLI reprezintă un instrument multilateral dezvoltat și negociat într-un grup ad-hoc (de peste 100 tari) constituit la nivelul OCDE ca urmare a planului de acțiune de abordare a BEPS (acțiunea nr. 15 din planul BEPS se refera la MLI)



Scopul MLI

Implementarea măsurilor din cadrul pachetului BEPS referitoare la tratatele de evitare a dublei impuneri printr-o operațiune comună care să evite necesitatea negocierilor bilaterale între state

Consecințele MLI: modificarea modului de aplicare a mii de tratate bilaterale de evitare a dublei impuneri, implementând măsuri anti-abuz, precum cele privind prevenirea acordării în situații neadecvate a beneficiilor rezultate din tratatele de dublă impunere

Instrumentul multilateral al OCDE – “MLI”

Aplicare:

- ▶ Fiecărei țări semnatare a MLI îi este solicitat un document cu privire la poziția sa în legătură cu anumite articole din MLI, precum și o listă a tratatelor de evitare a dublei impunerii pe care le dorește a fi acoperite de MLI
- ▶ Pentru a fi aplicabil în legătură cu un tratat de evitare a dublei impunerii încheiat între două state, este necesar ca:
 - ▶ ambele state să fi semnat MLI și să fi depus la OCDE instrumentul de ratificare / aprobare, precum și ca
 - ▶ respectivul tratat să fi fost menționat de ambele state ca fiind acoperit de MLI
- ▶ În prezent MLI a fost semnat de 87 de state, din care 21 au depozitat la OCDE instrumentul ratificare / aprobare

MLI a fost semnat de România la data de 7 iunie 2017, însă nu a fost și ratificat => MLI nu este deocamdată aplicabil în legătură cu tratatele de dublă impunere încheiate de România

Instrumentul multilateral al OCDE – “MLI”

Modificări introduse de MLI asupra tratatelor de dublă impunere:

- ▶ MLI cuprinde, în principal, modificări adresate de următoarele acțiuni din planul BEPS:
 - ▶ **Acțiunea nr. 2:** Neutralizarea efectelor aranjamentelor hibride
 - ▶ **Acțiunea nr. 6:** Prevenirea utilizării abuzive a tratatelor de evitare a dublei impuneri
 - ▶ **Acțiunea nr. 7:** Prevenirea evitării abuzive a statutului de sediu permanent
 - ▶ **Acțiunea nr. 14:** Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a disputelor

Printre aspectele cele mai importante introduse de MLI => norme generale anti-abuz pentru prevenirea utilizării abuzive a tratatelor (prevenirea practicilor de “treaty shopping”)

În acest sens, MLI impune o normă generală anti-abuz bazată pe un “test privind scopul principal” (PPT – principal purpose test) al tranzacțiilor sau demersurilor

Instrumentul multilateral al OCDE – “MLI”

“Testul privind scopul principal” (PPT):

- ▶ PPT are ca scop negarea beneficiilor rezultate în urma aplicării tratelor de dublă impunere în acele cazuri în care obținerea respectivului beneficiu a fost unul din scopurile principale ale unui aranjament sau tranzacții
- ▶ Există o oarecare incertitudine cu privire la situațiile în care PPT poate fi aplicat => din comentariile OCDE rezultă ca PPT se poate aplica și în cazurile în care obținerea beneficiului nu a fost singurul scop sau scopul dominant al unei tranzacții
- ▶ În ceea ce privește statele membre UE, Comisia Europeană recomandă ca regula anti-abuz pe baza de PPT să nu se aplice în cazul în care demersul ori tranzacția în cauză reflectă o activitate economică onestă



3. Propunerile de Directive UE privind o bază fiscală (consolidată) comună a societăților – CCTB și CCCTB



Context și scop

CCTB și CCCTB reprezintă două propuneri de Directive UE legate de:

- ▶ armonizarea la nivelul statelor membre a regulilor de calcul a bazei de impozitare supuse impozitului pe profit (dar nu și a cotei de impozitare)

precum și

- ▶ introducerea de reguli privind consolidarea fiscală din punct de vedere al impozitului pe profit și repartizarea veniturilor la nivelul entităților unui grup, pe baza unei formule de calcul (înlăturând necesitatea regulilor privind prețurile de transfer)

Avantaje

- reducerea semnificativă a costurilor administrative și a obstacolelor pentru companiile trans-frontaliere din UE
- oferirea posibilității la nivelul companiilor de a compensa profiturile obținute într-un stat membru UE cu pierderile obținute într-un altul
- asigurarea unui sistem stabil și transparent la nivelul UE
- asigurarea unei certitudini juridice sporite la nivelul companiilor și reducerea obstacolelor fiscale, cum ar fi dubla impunere
- combaterea practicilor de evitare a impozitării
- stimularea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare
- înlăturarea favorizării modelului de finanțare pe baza de împrumuturi în detrimentul finanțării pe baza capitalului aportat

Caracteristici:

Proiectul CC(C)TB este împărțit în 2 propuneri separate de Directive (CCTB și CCCTB), a căror implementare se dorește a fi făcută în 2 etape succesive:

- ▶ Directiva privind baza de impozitare comună (CCTB), urmată de
- ▶ Directiva privind consolidarea transfrontalieră a rezultatelor fiscale în rândul membrilor aceluiași grup (CCCTB)

În versiunea propusă, regulile CC(C)TB vor fi obligatorii pentru toate grupurile cu venituri totale consolidate care depășesc 750 mil. EURO în exercițiul financiar – iar companiile care vor fi sub acest prag vor putea opta să aplice regulile introduse de CC(C)TB

Particularități:

- ▶ **Stimulente fiscale** pentru cheltuieli de cercetare și dezvoltare - deductibilitate de până la 200% pentru costurile aferente
- ▶ “**Deducere pentru creștere și investiții**” - deducerea costurilor de finanțare prin îndatorare și prin capitaluri proprii (cu respectarea anumitor limite pentru a evita abuzurile și planificarea fiscală)
- ▶ **Formula de repartizare** în rândul membrilor aceluiași grup: în versiunea inițială a propunerii, aceasta lua în considerare trei* factori cu pondere egală (cu excepția anumitor sectoare de activitate – printre care și cel financiar, pentru care s-au prevăzut reguli distincte privind ponderea factorilor luați în considerare):
 - ▶ forța de muncă (masă salarială și număr de salariați),
 - ▶ activele (imobilizări corporale – fără cele necorporale și financiare) și
 - ▶ vânzările în funcție de destinație

**într-o versiune actualizată a propunerii s-a adăugat un al 4-lea factor: datele folosite de fiecare entitate)*

A nighttime photograph of a city skyline. The central focus is a tall, modern office building with a glass facade, brightly lit from within. At the top of the building, the EY logo is illuminated. The surrounding city is dark, with other buildings and streetlights visible in the background.

Contact

Andra Casu

Partener Asociat, Impozite directe

Email: andra.casu@ro.ey.com