

Contribuția dreptului fiscal la realizarea obiectivelor Uniunii Europene

PROF. UNIV. DR. RADU BUFAN *

1. Considerații introductive

Scopul unificării europene s-a modificat în timp, de la o simplă piață unică, la o integrare economică tinzând și către una politico administrativă, constituind un fenomen care se dezvoltă pe măsură ce UE își schimbă configurația și substanța.

În cadrul unui interviu la TVR, Helmut Kohl, fiind întrebat cu ce se ocupă după retragerea din viața publică, a spus că ține conferințe studenților din diferite țări despre importanța realizării UE; dintre argumentele folosite, recomandă tinerilor europeni să viziteze imensele cimitire ale soldaților morți în Europa în cele două războaie mondiale și apoi să realizeze că Europa Unită le-a dat șansa să trăiască, să nu se sacrifice pe altarul ambițiilor de a muta frontierele interne într-o parte sau alta a teritoriul Europei.

Pornind de la acest fapt de necontestat, apreciat ca fiind un uriaș progres după al doilea război mondial, dimensiunea economică a constituit obiectul de armonizare prioritar în anii '80 în scopul realizării pieței unice. Fără o piață unică, în care toți operatorii economici din Europa să poată concura în mod liber, este greu de conceput atragerea scopului ce constă în produse și servicii mai bune și mai ieftine, adică mai mare bunăstare și satisfacere a nevoilor materiale ale cetățenilor Europei.

În acest scop au fost edictate reglementările privind libertățile comunitare, fără a se bănuși că, mai târziu, în baza textelor din Tratat care reglementează marile libertăți, se va crea în mod indirect, pe baza jurisprudenței Curții Europene de Justiție, un drept fiscal ce vizează impozitele directe.

* Profesor, Universitatea de Vest din Timișoara

Pentru ca piața unică să ia naștere și astfel să existe cadrul exercitării celor patru libertăți, a fost necesară eliminarea frontierelor fiscale, adică a impozitelor percepute pe circulația mărfurilor, impozitelor indirecte.

2. Armonizarea în materia impozitelor indirecte

Unificarea sistemelor de urmărire și colectare a impozitelor indirecte a constituit o mare piatră de încercare pentru Europa celor 6, mai ales în materia TVA. Procesul de armonizare, de apropiere (aproximation) a început cu eliminarea tuturor impozitelor pe cifra de afaceri, altele decât TVA, materie în care jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție a fost extrem de utilă.

Armonizarea TVA înseamnă că nivelul taxei în fiecare stat este situat între anumite limite, iar între statele vecine, cota de TVA nu poate înregistra diferențe semnificative.

Sistemul TVA european funcționează astfel încât camioanele cu marfă nu mai opresc la frontiere, câștigând timp prețios, iar TVA se percepe tot în statul de destinație (de consum al mărfii). Totuși acest sistem, care este invers decât cel practicat pentru livrările interne, în care se colectează TVA la plecarea mărfii, nu este pe deplin satisfăcător deoarece permite fraudă, marfa nemaiajungând la destinația din acte sau din alte motive. Aceste riscuri de evitare a plății TVA conduc la o serie de obligații administrative de raportare și întocmire de declarații în fiecare stat, a căror verificare încrucișată conduce la descoperirea neconcordanțelor.

Soluția întrevăzută de părinții Uniunii a fost un sistem de taxare cu TVA la plecare/livrare intracomunitară, urmat de colectarea TVA într-un “coș” la nivelul UE și apoi redistribuirea sumelor între statele de destinație (de consum) a mărfii.

Neîncrederea în faptul că astfel nu s-ar diminua veniturile din TVA a condus la neadaptarea soluției definitive astfel că regimul tranzitoriu, de taxare la sosire, riscă să devină perpetuu.

Acest ultim pas nu a fost făcut și, din aceleași motive, sistemul unic de impozitare directă a companiilor bate pasul pe loc de un deceniu.

Revenind la impozitele indirecte, este evident că suprimarea frontierelor interne a impus armonizarea în materia TVA, dar și a accizelor și a taxelor vamale.

În ceea ce privește accizele, este interesantă experiența României care a menținut și după aderare accize pentru produse considerate de lux, peste (în afara) accizelor armonizate care taxează băuturile, tutunul și produsele energetice.

Menținerea accizelor *ad valorem* – și nu în Euro pe unități fizice de măsură – putea conduce la discriminări în favoarea produselor interne deoarece aplicând o cotă procentuală (chiar aceeași) la valoarea mai mare a produselor „importate”, produsele indigene ajungeau la consumator cu un preț final mai mic.

În consecință, începând din 2010 România a renunțat la majoritatea accizelor nearmonizate, pierzând evident și câteva zeci de milioane de euro anual venituri fiscale.

În materia TVA trebuie să evidențiem că extinderea sistemului în România s-a realizat cu destule dificultăți, dintre cele mai relevante fiind:

- transpunerea Directivei ce are peste 400 articole într-un număr de circa 50 articole, ceea ce face necesare repetate trimiteri, în așa fel încât pentru a înțelege o dispoziție trebuie citite uneori 3-4 articole de legi;
- traducerea unor termeni din variantele “originale” ale Directivei TVA din 1977 este deficitară, noțiunile adoptate neavând în limba română integral semnificația din engleză sau franceză;
- sfera de cuprindere a fost variabilă, omițându-se tranzacțiile cu imobile ale persoanelor fizice, modificându-se repetat regimul taxării inverse pe plan intern, etc.;
- măsurile pregătitoare la aderare (2007) nu au fost suficient de elaborate, ducând la procese ce sunt încă în curs, spre exemplu în materia TVA asupra produselor aflate în regimuri temporare de import, închise după aderare.

Cu toate aceste dificultăți, regimul armonizat al impozitelor indirecte constituie o realitate fără de care piața unică ar fi rămas o utopie.

În ceea ce privește dificultățile practice de aplicare a legislației comunitare în materia impozitelor indirecte, se remarcă, mai ales în România, o abundență de modificări și de precizări introduse în special prin acte administrative de nivelul Normelor metodologice și a Ordinilor Ministerului Finanțelor Publice a căror receptare de către contribuabili, mai ales de către cei mici și mijlocii, este destul de dificilă. Asigurarea unui cadru

normativ stabil constituie o condiție pentru a menține armonizarea TVA ca un avantaj al operatorilor europeni, fără dezavantajele rezultate din sarcinile și obligațiile administrative corelative.

Printre problemele nerezolvate pe care le întrevădem în contextul crizei economice globale se numără un potențial risc pentru operatorii economici, constând în ajustarea TVA aferentă investițiilor oprite (fabrici, uzine, secții de producție) și pentru care TVA a fost dedusă integral. Condiția ca TVA aferentă achiziției (construirii) acestor unități productive să rămână dedusă „definitiv” o constituie funcționarea lor în scopul „producerii” de TVA pe timp de 20 de ani pentru imobile, respectiv 5 ani pentru utilaje, echipamente.

Deși în prezent o mare parte a acestor facilități nu mai funcționează, nu există dispoziții clare privind ajustarea și deci, există un risc de ajustare în viitor cu accesoriile corespunzătoare creanțelor fiscale.

3. Armonizarea în materia impozitelor directe

În schimb, în materia impozitelor directe, în care nu există bază legală pentru armonizare, așa cum este art. 93 TCE, situația este mult mai delicată.

a) La nivelul UE, ca și pe plan mondial, peste 70% din schimburile internaționale îl realizează întreprinderile multinaționale care pot, prin mecanismul fixării prețurilor între propriile entități, să transfere profitul în zone cu fiscalitate redusă, în zone cu risc politic redus, etc.

Pentru a contracara aceste tendințe, există măsuri în cadrul OECD de genul Ghidului de prețuri de transfer, precum și dispozițiile art. 9 din diferitele CEDI care se ocupă de tranzacțiile dintre întreprinderi asociate/afiliate.

România constituie un exemplu al cazului în care multinaționalele, în multe cazuri, transferă o parte substanțială a profiturilor în străinătate fixând prețurile la care filialele române vând către alte întreprinderi din grup sub prețul corect de piață.

În consecință, fiscalul solicită întocmirea unui dosar al prețurilor de transfer, lucrare costisitoare și complicată și care poate fi acceptată sau respinsă de către autoritatea fiscală: în cazul în care fiscalul ajustează/recalculează prețurile și majorează veniturile firmei (filialei) române,

ajustare neacceptată de fiscul din statul de destinație al mărfii (serviciilor) suntem într-o situație de dublă impozitare.

Rezolvarea acesteia se poate face fie conform dispozițiilor art. 25 din CEDI intitulat „Procedura amiabilă”, fie în cadrul Convenției Europene de Arbitraj nr. 90/436/CE, actualizată cu Codul de bune practici din 2006, în baza căruia statele membre sunt obligate ca într-un termen relativ scurt să agreeze o soluție de eliminare a dublei impuneri.

Această problemă poate fi surmontată prin realizarea sistemului comun de taxare a companiilor (CCCTB/HST) care în esență constă în colectarea profitului din toată Europa la sediul central al multinaționalei și repartizarea sa pe țările care au contribuit la obținerea aceluși profit, proporțional cu contribuția fiecăreia, pe baza unor criterii acceptate de către toate statele membre.

Un astfel de sistem ar elimina multe lucrări justificative de tax planing, de verificari fiscale, întocmire dosare de prețuri de transfer, etc., însă statele membre, temându-se că vor pierde față de încasările actuale, invocă tot felul de dificultăți – reale – pentru a nu pune în practică acest sistem, care ar echivala, ca efecte, cu cele ale evenimentului suprimării frontierelor fiscale dintre statele membre realizat în 1993.

În acest sistem, după repartizarea între țări, pe baza unor criterii cum ar fi capitalul investit, volumul de muncă folosit, etc., fiecare stat ar urma să aplice profitului ce-i revine propria cotă de impozit pe profit (pe societăți) diferită de la țară la țară (Home State Taxation)

Lucrările grupurilor de lucru se mișcă aidoma unor fronturi – înainte și înapoi – iar la data redactării acestor rânduri par a fi deblocate din nou.

b) Deoarece conceptul de unificare a impozitării companiilor pare greu de realizat, la nivelul UE s-au obținut rezultate bune pe anumite segmente ale impozitării directe.

Astfel, UE preocupată de consolidarea societăților comerciale europene, a reușit în 1990 să adopte Directiva filialelor în baza căreia dividendele distribuite de către filiale sunt scutite de impozit pe dividende, în fiecare treaptă, regim ce se aplică în aceleași condiții și grupurilor de firme din fiecare stat membru (o deținere de peste 15/10 % de cel puțin 2 ani). Astfel, se încurajează filializarea, stabilirea de societăți fiică în celelalte state membre, dându-se conținut libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor.

Tot în 1990 a fost adoptată directiva fuziunilor care scutește de la impozitare plusvalorile evidențiate în cursul fuziunilor, divizărilor transferului de active, dacă societatea primitoare (beneficiară) nu modifică nici valoarea fiscală (valoarea utilizată pentru calculul profitului/pierderii) și nici politicile de amortizare și preia rezervele și provizioanele în aceleași condiții. Astfel, sunt favorizate restructurările de companii în interiorul UE, ceea ce dă posibilitatea ca marile corporații să fie mai eficiente, mai puternice în competiția cu giganzii americani și japonezi etc, cu condiția de a nu distorsiona concurența în cadrul UE.

Tot în materia impozitării directe s-a reușit armonizarea regimului de impozitare a economiilor, respectiv a dobânzilor plătite pentru sumele deținute în conturi bancare de către rezidenți comunitari, persoane fizice în alte state membre, prin Directiva 2003/48/CE.

O ultimă realizare – discutabilă ca efecte – o constituie Directiva care prevede că impozitarea dobânzilor și redevențelor plătite între întreprinderi asociate se face exclusiv în statul de rezidență al beneficiarului venitului, statul de sursă (plătitor al dobânzilor și redevențelor), nemaiputând reține niciun „impozit la sursă” (Directiva 2003/49/CE).

Soluția impozitării exclusiv în statul de rezidență al beneficiarului venitului a fost recomandată în doctrină ca singura care asigură neutralitatea completă a impozitului pe aceste venituri.

Chiar dacă este așa, Directiva, adoptată înaintea valului de extindere al UE din 2004, avantajează în mod clar statele din Vestul Europei, care dețin atât capitalul financiar, dar și un bogat arsenal de licențe, brevete incomparabil mai mare decât al întreprinderilor localizate în statele din Est, care nu pot practic profita de Directivă, deoarece nu au surse de a acorda licențe și nici a ceda licențe societăților afiliate din grup.

România a beneficiat de un termen de grație de 4 ani și de la 1 ianuarie 2011 este în situația de a înregistra pierderi majore din aplicarea acestei Directive; totuși, nici până în prezent, în relațiile cu marii parteneri din UE, România nu aplica rețineri la sursă deoarece, în baza CEDI cu aceste țări (Olanda, Germania), se aplică regimul de reciprocitate, iar aceste state nu au în dreptul lor intern impozit la sursă pe dobânzi și redevențe.

c) În afara acestor realizări există și unele de tip *soft law*, dintre care se evidențiază Codul de conduită în materia impozitării afacerilor, document care a condus la eliminarea facilităților fiscale menite a atrage investițiile însă cu încălcarea regulilor liberei concurențe (concurența fiscală neloială).

Acest Cod de conduită a avut ca efect și eliminarea, cu începere de la 1 ianuarie 2005 a tuturor formelor de stimulare fiscală neloială, edictate în vederea atragerii, pe teritoriul național, a investițiilor din alte State Membre, practică în legislațiile Statelor Membre anterior acestei date.

De asemenea, există o *notice* (98/C 384/03)¹ în privința ajutorului de stat în materie fiscală, lansată în 1998 și care, conform unui raport din 2004, a fost implementată corespunzător în practica statelor membre.

Practica în materia ajutorului de stat a condus, în România, la eliminarea tuturor facilităților fiscale și la accesul extrem de selectiv al operatorilor economici la amânarea și eşalonarea plății obligațiilor fiscale.

În concluzie, deoarece presiunea fiscală este importantă și în condițiile crizei economice globale, chiar decisivă în politica / strategia de afaceri, armonizarea fiscală și dispariția atât a frontierelor fiscale, a obligațiilor administrative, dar mai ales a riscului de necunoaștere a altor legislații naționale poate fi considerată un element esențial în încurajarea fluxurilor intracomunitare de afaceri, condiție necesară realizării concurenței depline ce conduce la mai mare bunăstare a consumatorilor și, în final, a tuturor locuitorilor Europei.

4. Jurisprudența CEJ, izvor de drept în impozitarea directă în UE

Jurisprudența ECJ este construită, în materia impozitării directe, ca urmare a problemelor ce i se ridică prin procedura recursului prejudiciar și ca urmare a procedurilor de infringement lansate de către Comisie împotriva statelor membre pentru încălcări potențiale ale dreptului UE.

Conform Tratatului, deoarece statele membre trebuie să respecte deciziile Curții, jurisdicțiile naționale trebuie să aplice dreptul comunitar așa cum a fost interpretat de către Curte iar statele membre trebuie să-și adapteze legislația internă în mod corespunzător.

De asemenea, statele candidate trebuie să implementeze acquis-ul din care deciziile ECJ fac parte.

Practica CEJ a fost sistematizată în spețe privind impozitarea persoanelor fizice, a companiilor și a acționarilor; dintre acestea vom face referiri la primele 2 situații.

¹ Publicată în JOCE C 384 din 10 decembrie 1998.

4.1. Impozitarea persoanelor fizice

În ceea ce privește impozitarea persoanelor fizice, deciziile Curții au vizat spețe cu referire la:

- transferul rezidenței în alt stat membru (Biehl C-151/94, De Lasteyrie du Saillant C-9/02);
- impozitarea veniturilor din activități economice transfrontaliere ale salariaților și liber profesioniștilor; la rândul lor, acestea aveau drept cauză acordarea unor avantaje legate de situația personală și familială a nerezidenților (de exemplu, deducerile fiscale), cum ar fi spețele Schumacker, Gilly, etc.
- deductibilitatea unor cheltuieli legate de activitatea economică a contribuabilului (Gerritse, Scorpio, Vestergaard)
- venituri sau cheltuieli referitoare la pensii și la „social benefits” (Bachmann, Merida, Meindl, Derouin).
- regimul fiscal aplicat veniturilor și pierderilor din, sau deținerii de proprietăți imobiliare situate în alte state membre (Ritter Coulais, Lakebrink, Hollmann, Heirs of Barbier, etc.).

Cazul cel mai răsunător în această materie este Schumacker (C-279/93), care privește un rezident belgian, care lucra în Germania; acestuia i s-a refuzat regimul de favoare al impozitării cu o cotă mai redusă a venitului realizat de către cupluri, precum și procedura de impozitare globală la finele anului, ambele fiind rezervate doar rezidenților germani.

Curtea a considerat legislația germană ca fiind contrară art. 39 CE; pentru a decide astfel Curtea a început prin a recunoaște principiul dreptului fiscal internațional inclus în CM OECD conform căreia situația personală și familială trebuie luate în considerare de către statul de rezidență care aplică impozitarea mondială (a se vedea și spețele Gschwind C-391/97; Gerritse C- 55/98 și Conjin C-346/04).

Totuși de la acest principiu trebuie admisă o excepție pentru cazul în care nerezidentul desfășoară o activitate economică semnificativă în acel celălalt stat membru; în cazul în care el realizează întregul său venit sau cea mai mare parte a acestuia în acel stat membru, se va găsi într-o situație comparabilă cu contribuabilii rezidenți ai aceluia stat. (De Groot C-385/00).

Uneori însă, aplicarea criteriilor incluse în CEDI justifică, în anumite cazuri, aplicarea unui tratament diferit rezidenților și nerezidenților: spre ex, în cazul “frontier workers” în speța Gilly (C-336/96)

Decizia Schumacker din 1995 vine după cele 2 încercări nereușite ale Comisiei de a armoniza sub acest aspect sistemele de impozitare a venitului:

- propunerea de directivă din 1979, retrasă în 1993, de armonizare a impozitării veniturilor în scopul asigurării libertății de circulație a lucrătorilor în Comunitate;
- recomandarea Comisiei nr. 94/79/EC din 1993 asupra impozitării unor elemente de venit primite de nerezidenți într-un stat membru altul decât cel de rezidență.

Ceea ce este important de reținut este că, în opera de armonizare a legislațiilor naționale în baza deciziilor CEJ, aceasta a urmărit cu consecvență aplicarea principiului tratamentului fiscal identic în cazurile în care persoanele nerezidente se găsesc în situații obiectiv comparabile cu cele rezidente, astfel încât trebuie să beneficieze de aceleași avantaje din punct de vedere fiscal. Astfel se stimulează cu adevărat libera circulație a cetățenilor din Statele Membre și dreptul de a desfășura activități economice în celelalte State Membre.

4.2. Impozitarea companiilor

În materia apropierei regimului fiscal aplicabil companiilor, practica Curții poate fi clasificată în următoarele direcții:

4.2.1. Libertatea de alegere a formei de stabilire în alt stat membru

Conform interpretării date de către Curte a art. 43 și 48 TCE, libertatea de stabilire include și libertatea de alegere a formei legale în care un operator economic dintr-un stat membru dorește să desfășoare activități în alt stat membru.

Discriminări nejustificate, care apar din tratamentul diferit al unor situații comparabile obiectiv, se găsesc în dispozițiile naționale privind impozitul pe societăți (profit) dar și alte impozite, așa cum demonstrează speța Halliburton (C-1/93); în acest caz, legea olandeză prevedea o scutire de la impozitarea tranzacțiilor cu imobile doar când societatea vânzătoare era rezident olandez, violând dispozițiile art. 43 TCE

Se pot deosebi, între deciziile Curții, cele care tratează măsuri naționale luate de statele unde sunt stabilite sedii secundare ale unor companii nerezidente (state gazdă sau Host State) și cele luate de statul sediului principal al acestor companii (statul de rezidență sau Home State).

TCE include, ca principiu acceptat, că statele membre nu pot discrimina între așezări secundare ale unor companii nerezidente și companii rezidente, atunci când se găsesc în situații comparabile.

a) în statul Gazdă (Host State)

În acest stat o companie nerezidentă, provenită din alt stat membru, poate opera prin intermediul un filiale (subsidiary), dotate cu personalitate juridică sau a unui sediu permanent care nu are personalitate juridică, sub orice formă s-ar prezenta (branch). În acest studiu, branch (termen de drept societar) este sinonim cu PE (termen de CEDI).

Dreptul comunitar impune ca atât filialele (subsidiaries) cât și PE (branches) ale unor companii nerezidente (din UE) să fie tratate ca și cum ar fi ale unor companii rezidente. Spețele se pot clasifica pe trei grupe, astfel:

i) Tratatamentul fiscal al PE al companiilor din UE

În prima speță din materia impozitării directe, Avoir fiscal (C-270/83), s-a stabilit că încalcă art. 43 TCE o dispoziție legală franceză ce acordă un tratament fiscal mai favorabil asigurărilor încheiate cu sucursale ale unor societăți de asigurare franceze, refuzându-l sucursalelor unor societăți de asigurare din alte state membre.

Această decizie a fost luată deși mecanismul legal francez avea scopul de a limita dubla impunere economică a dividendelor în mâinile acționarilor și nu discriminarea rezultată.

În spețele Royal Bank of Scotland (C-311/97) și CLT-UFA (C-253/03) Curtea a considerat incompatibil cu art. 43 TCE tratamentul fiscal diferit constând în cote de impozitare mai mari aplicabile sucursalelor/PE unor companii nerezidente, comparativ cu cotele aplicabile companiilor rezidente, tratament instituit de dispozițiile legale din Grecia respectiv din Germania.

Curtea s-a pronunțat în sensul încălcării dreptului comunitar chiar dacă între cele două tipuri de contribuabili există diferențe obiective, date de

statutul lor de supunere la impozit limitată (pentru venituri din surse locale) și, respectiv nelimitată, cuprinzătoare (pentru venitul mondial).

Pentru asigurarea efectivă a libertății de stabilire, s-a decis că o scutire de impozit, acordată printr-o CEDI cu un stat terț, trebuie acordată și unui PE al unei companii din UE.

În speța Saint Gobain (C-307/97) acest tratament fiscal favorabil fusese refuzat de către Germania unui PE german al societății franceze, deși era acordat în baza unei CEDI societăților din SUA.

Deși s-a invocat că scutirea se poate aplica doar acelor companii supuse unei obligații fiscale nelimitate (cuprinzătoare) în Germania, deci rezidente în Germania, Curtea a considerat această practică incompatibilă cu libertatea de stabilire.

Cazul Commerzbank (C-330/91) a arătat și un exemplu de discriminare izvorâtă din reguli procedurale, deoarece legea engleză refuza acordarea de dobânzi societăților nerezidente pentru impozite plătite în plus (suprasolviri), acordându-le doar celor cu rezidența fiscală în UK. Curtea a apreciat că, deși criteriul rezidenței fiscale poate fi unul obiectiv, aplicarea lui va dezavantaja mai ales companiile cu sediul în alt stat membru (a se vedea pct. 13-15).

Majoritatea argumentelor invocate de către statele membre pentru a justifica tratamentul diferit al sediilor secundare (*lato sensu*) ale nerezidenților au fost următoarele.

- avantaje acordate în contrapartida tratamentului discriminatoriu;
- absența armonizării legislației fiscale la nivel comunitar,
- riscul de evaziune fiscală;
- existența unor CEDI cu statele membre respective;
- diferențele obiective dintre PE (branches) și filiale (subsidiaries).

(A se vedea: *Avoir fiscal*, pct. 21-26, *Saint Gobain*, pct. 53-55, *CLT – UFA* pct. 19-30)

Aceste argumente au fost de regulă respinse de către Curte. O excepție o reprezintă speța *Futura Participations and Singer* (C-250/95) în care s-a acceptat că nu este discriminatoriu tratamentul unor pierderi al unui PE ale unei companii nerezidente; aceste pierderi pot fi reportate în viitor cu condiția de a fi legate (economic) de veniturile obținute în același stat membru, ceea ce este conform principiului teritorialității invocat de către autoritățile fiscale din Luxemburg.

ii) Tratatamentul fiscal al filialelor companiilor din UE

Deoarece filialele, inclusiv cele ale companiilor nerezidente au personalitate juridică, fiind întotdeauna „naționali” sau rezidenți ai statului gazdă, cu atât mai mult nu li se poate aplica un tratament discriminatoriu comparativ cu cel aplicat filialelor unor companii rezidente.

În speța Baxter (C-254/97) a fost „condamnată” o dispoziție franceză ce acorda deducere pentru cheltuielile de cercetare științifică și tehnică, doar dacă activitatea respectivă se desfășura în Franța. În opinia Curții, filialele stabilite în Franța ale unor companii din alte state membre vor desfășura, de regulă, aceste activități în alte state membre decât Franța, astfel că dispoziția este discriminatorie neputând fi justificată în baza necesității unor controale fiscale eficiente.

Dreptul comunitar interzice și restricții constând în neacordarea regimului de impozitare de grup pentru filialele societăților din alte state membre, așa cum stabilea legea engleză privitor la plata în avans a impozitului pe dividende ACT (Advanced Corporate Taxation), în spețele Metallgesellschaft/Hoechst (C-397/98) și Franked Investment Income Group Litigation (C- 446/04).

Diferențe nejustificate de tratament între filiale pot să apară din aplicarea dispozițiilor anti-abuz, așa cum sunt cele referitoare la capitalizarea subțire; relevante sunt spețele Lankhorst-Hohorst (C-324/00) și Test Claimants în the Thin Cap Group Litigation (C-524/04).

Alte diferențe nejustificate de tratament au fost identificate de către Curte în materia dividendelor intra-grup și a plăților intra-grup (speța X AB și Y AB, C-200/98).

În opoziție cu această practică, în speța Oy AA (C-231/05) Curtea a acceptat argumentele Finlandei și anume păstrarea unui echilibru în repartizarea competenței de impozitare între statele membre și necesitatea de a preveni evaziunea fiscală.

Speța privește o dispoziție legală finlandeză ce permite unei filiale finlandeze să efectueze un transfer financiar deductibil unei societăți finlandeze care-i este acționar dar nu și unui acționar din alt stat membru (societate). Dacă s-ar admite deductibilitatea în ambele ipoteze, s-ar oferi grupului de societăți posibilitatea de a alege statul de impozitare. Mai mult, s-ar crea posibilitatea încheierii unor acorduri (contracte) pur artificiale între societățile din grup pentru a deplasa materia impozabilă în statul cu cota de impozit cea mai favorabilă. (pct. 56, 58 din hotărâre).

b) În statul de rezidență (Home State)

Libertatea de stabilire nu restrânge competența fiscală a statului gazdă (de primire). Începând cu speța Daily Mail (C- 81/87), s-a stabilit că dreptul comunitar împiedică statul de rezidență să îngreuească stabilirea unor companii înregistrate conform legislației sale (încorporate) în alt stat membru.

În această direcție, s-au judecat spețe privind tratamentul fiscal al PE în alte State Membre (AMID, Deutsche Shell), și tratamentul fiscal al filialelor stabilite în alte State Membre.

Cazul Cadbury-Schweppes (C-196/04) este relevant pentru restrângerea libertății de stabilire urmare a regulilor anti-abuz. În dreptul UK exista o dispoziție care obliga la includerea, în baza impozabilă a unei companii rezidente, a profiturilor realizate într-un stat cu fiscalitate (cotă) redusă de către o CFC (Controlled Foreign Company). Curtea a considerat că aceste companii rezidente (ce au o CFC într-un S.M. cu cotă scăzută) sunt tratate mai puțin favorabil comparativ cu companiile rezidente cu filiale în UK sau în state membre cu același grad de fiscalitate.

Legislația UK a fost considerată incompatibilă cu libertatea de stabilire, cu excepția aranjamentelor artificiale încheiate cu scopul de a eluda impozitarea în U.K.

În concluzie, și când examinează legislația Host State și a Home State, Curtea impune egalitate de tratament între companiile rezidente și filialele sau PE ale companiilor nerezidente (în Host State), respectiv între filialele și PE din străinătate și cele de pe teritoriul național, aparținând companiilor rezidente ale Home State.

4.2.2. Furnizarea de servicii transfrontaliere

Jurisprudența Curții asupra art. 49 TCE rezolvă situații în care companiile sunt „împiedicate” a presta servicii într-un stat membru când sunt nerezidente, prin restricții ce țin fie de impozitarea la sursă (withholding tax), fie de nedeductibilitatea unor cheltuieli la beneficiar.

Această chestiune a fost judecată atât din perspectiva statului în care se prestează serviciul (Scorpio Lindman, Safir, Danner, Skandia/Ramstedt), cât și cea a statului de rezidență al prestatorului (Eurowings).

4.1.3. Consolidarea fiscală și regimul pierderilor.

Cele mai cunoscute spețe sunt cele ce rezolvă următoarele aspecte:

a) Pierderi ale compaiilor din EU care au un PE în alt stat membru

Problema regimului fiscal al pierderilor înregistrate de către companiile care acționează în străinătate, prin sedii permanente, sucursale, filiale etc. a generat dificultăți datorită diversității sistemelor fiscale naționale.

Este cunoscut faptul că în majoritatea statelor membre, în special (mai) vechile membre ale UE este admisă consolidarea fiscală, respectiv compensarea profiturilor înregistrate de către unele companii din grup cu pierderile înregistrate de altele, cu condiția ca toate entitățile care sunt consolidate să fie rezidente sau să acționeze pe teritoriul aceluiași stat membru. Când însă unele entități sau locuri de desfășurare a activității sunt situate în afara respectivului stat membru, consolidarea pune probleme.

Spețele AMID și Futura Participation and Singer sunt cele mai relevante.

În cunoscuta speță Lidl Belgium (C-414/06), unei companii germane i s-a refuzat deducerea pierderii înregistrate de către PE din Luxemburg, pe motivul că în baza CEDI dintre cele 2 state, veniturile acestui PE nu erau taxabile în Germania.

Curtea a decis că refuzul acestei deduceri (compensări) contravine libertății de stabilire deoarece deducerea ar fi fost posibilă pentru companii cu sedii secundare în Germania.

Curtea a admis însă justificările acestei măsuri, respectiv:

- necesitatea păstrării competenței de impozitare alocate între state: posibilitatea de a deduce pierderea în oricare dintre ele ar reduce baza impozabilă în statul de rezidență și ar distruge simetria între dreptul la deducere și admiterea deducerii;
- necesitatea de a evita riscul de dublă deducere a pierderii (în ambele state);
- măsura este proporțională cu scopul urmărit: Avocatul General a susținut contrariul, pe baza fluxului negativ de cash implicat, deoarece posibilitatea compensării pierderii tot în Luxemburg doar în viitor cauza plata imediată a unui impozit mai mare în Germania.

b) Pierderi și transferuri intra-grup

Multe state limitează posibilitatea compensării (consolidării fiscale) pierderilor la persoana propriu-zisă a contribuabilului care le-a înregistrat, astfel că anumite modificări în structura respectivei persoane juridice pot conduce la pierderea dreptului de consolidare, spre ex preluarea controlului, fuziunea, etc.

În principiu, se pot consolida rezultatele financiare ale unei companii ce cele ale filialelor sale (subsidiare) dar nu se pot compensa între diferite societăți din același grup (aflate în relații de control indirect sau direct, spre ex societăți „soră”), cu excepția unor regimuri specifice de consolidare.

Regimurile de consolidare fiscală se aplică de regulă doar filialelor rezidente, cu excepții (Franța, Italia, Danemarca), iar alte state au extins acest regim și la PE ale corporațiilor străine (Austria, Germania, Olanda, Luxemburg, UK, Spania, Italia).

Cele mai cunoscute spețe în acest domeniu sunt: Marks & Spencer, Rewe Zentralfinanz și Lankhorst-Hohorst.

- În „Marks & Spencer” (C – 446/2003), societatea stabilită în U.K., a solicitat consolidarea fiscală (UK group relief) pentru pierderile înregistrate de către filialele sale din Belgia, Franța și Germania; solicitarea a fost respinsă pe motivul că consolidarea este admisă doar pentru pierderi înregistrate în UK.

Ca principiu, Curtea a considerat că legislația UK conține un obstacol la libertatea de stabilire, deoarece pierderile unei filiale nerezidente sunt tratate diferit comparativ cu pierderile unei filiale rezidente.

Restricția este însă, tot în principiu, justificată pe următoarele argumente:

– menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, și a suveranității fiscale a acestora; a da posibilitatea deducerii pierderii, prin opțiune, unuia dintre aceste state ar distruge echilibrul dintre competențele de impozitare și ar afecta drepturile statului companiei mamă.

– prevenirea evaziunii fiscale și a riscului de dublă deductibilitate a pierderii.

– prevenirea unor scheme de optimizare fiscală prin transferul pierderii în statul cu cotele cele mai mari de impozitare.

Cu toate acestea, în cazul în speță, măsura a fost considerată excesivă în raport cu scopul ei deoarece, prin vânzarea / lichidarea filialelor, toate posibilitățile de recuperare în viitor a pierderilor din veniturile obținute din acele state erau epuizate, singura soluție fiind deducerea lor din profiturile obținute în U.K.

- O altă întrebare este dacă o societate mamă, care este îndreptățită să deducă, din baza sa impozabilă, în statul de rezidență, pierderea suferită din participațiile (titlurile de participare) unei filiale stabilite în același stat, poate proceda la fel și cu pierderile înregistrate din participațiile deținute la o filială din alt stat membru. În speța Rewe Zentralfinanz, (C-347/04), Curtea a considerat că refuzul statului societății mamă de a deduce pierderile din participațiile deținute la o filială din alt stat membru constituie o restricție la libertatea de stabilire, deoarece deducerea era posibilă pentru pierderi din participații la filiale din același stat membru. (Germania).

Curtea a respins argumentele Germaniei, și în special, cel bazat pe „regula simetriei” dintre dreptul de a impozita profiturile unei companii și obligația de a lua în considerare pierderile suferite de aceasta și încercarea de a forța analogia cu decizia Marks & Spencer (utilizarea dublă a pierderii):

„...a difference in tax treatment between resident parent companies according to whether or not they have subsidiaries abroad cannot be justified merely by the fact that they have decided to carry on economic activities in another Member State, in which the State concerned cannot exercise its taxing powers...”

„such a separate treatment of, first, the losses suffered by the subsidiaries themselves and, secondly, the losses incurred by the parent company cannot, on any basis, amount to using the same losses twice.”

- Restricții la libertatea de stabilire pot apare în cazul plății de dobânzi de către companii rezidente către societatea mamă nerezidentă. Conform regulilor de capitalizare subțire, când în loc de o dotare cu capital se acordă un credit, dobânda plătită se recalifică drept dividend iar costul respectiv nu este deductibil fiscal.

Conform legii germane, era interzisă deducerea dobânzii plătite către societatea mamă străină de către o companie germană, cu excepția cazului în care creditul putea fi obținut și de la un terț (din afara grupului).

Societatea germană Lankhorst-Hohorst (C-324/00) a obținut un credit de la societatea daneză care deținea societatea sa mamă (tot daneză) ca și credit subordonat creanțelor celorlalți creditori (un substitut al creșterii de capital din legea română) pentru a evita un credit bancar mai costisitor.

Deoarece Lankhorst-Hohorst era în pierdere, autoritățile germane au refuzat deducerea dobânzii, argumentând că un terț nu ar fi creditat societatea; Curtea a stabilit însă că există o discriminare față de regimul aplicabil companiilor rezidente ceea ce încalcă libertatea de stabilire.

5. Concluzii

Unificarea fiscală în materia impozitelor directe ar constitui un impuls extraordinar în realizarea libertăților comunitare; de aceea, lucrările de realizare a unui sistem de impozitare armonizat al companiilor ar constitui un uriaș progres și o mare descărcare de riscuri și cheltuieli pentru operatorii economici europeni.

Deși în 27 este mai dificil de rezolvat această latură a armonizării fiscale decât în 15, Statele Membre trebuie să facă eforturi în armonizare, în paralel cu un mecanism – fie și temporar – de compensare a pierderilor înregistrate de către unele State Membre în perioada imediat următoare realizării sistemului CCCTB/HST.

Bibliografie selectivă

- J. Malherbe, Ph. Malherbe, I. Richelle, E. Traversa, *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice*, Brussels, Larcier, 2008.
- Philippe Derouin, Philippe Martin, *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Ediția a II-a, Editura, LexisNexis, Paris, 2008;
- B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2010.
- Dennis Weber, *European Direct Taxation: Case Law and Regulations*, 2nd Edition, ED. Wolters Kluwer International, 2010.
- J.M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Ed. Bruylant, Bruxelles, 2001.
- Paul Craig, Grăinee de Búrca, *Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență și doctrină*, Ediția a IV-a, Editura Hamangiu, 2009.