Societățile fără nicio activitate economică, folosite doar în scopuri de planificare fiscală agresivă, sunt vizate de o nouă directivă UE. Care sunt noutățile?

Autori:

- ***Diana Roșu, Director PwC România***
- ***Ștefan Cristescu, Manager PwC România***

Societățile folosite în scopuri de planificare fiscală agresivă, care conduce la minimizarea bazei de impozitare și, deci, la reducerea taxelor datorate sau la schimbarea jurisdicției de impunere, prin păstrarea activității operaționale și generarea profiturilor într-o țară, dar impozitarea lor și plata taxelor în altă țară, sunt vizate de directiva cunoscută drept ATAD III, cu implementarea propusă începând cu 1 ianuarie 2024.

Este vorba de o nouă inițiativă a Comisiei Europene, care a emis o formă preliminară a acestei directive, la finalul anului trecut, și prin care ar urma să introducă un test pentru identificarea entităților fără substanță economică, *Shell Companies*, care nu desfășoară de fapt nicio activitate economică. Această formă preliminară aduce amendamente la Directiva 2011/16/EU.

De ce este nevoie și de ATAD III, dacă există deja ATAD I și ATAD II?

Deși la nivelul Uniunii Europene există deja linii directoare cu privire la reglementarea substanței economice și a descurajării evitării impozitării (*e.g.*, ATAD I, ATAD II, principii generale de prevalență a economicului asupra juridicului), noua inițiativă pune la dispoziție elemente concrete menite să uniformizeze abordarea autorităților fiscale atunci când este analizată realitatea unei entități.

O scurtă recapitulare a noțiunilor de bază: ATAD I introduce un set de reguli ca standard minim de protecție pentru Statele Membre ale Uniunii Europene împotriva evitării obligațiilor fiscale, în principal amintim: deductibilitatea costurilor îndatorării, reiterarea regulilor generale anti-abuz, reguli specifice aplicabile societăților străine controlate). Mai departe, ATAD II are rolul de a clarifica tratamentul neuniform al elementelor hibride. Mai exact, clarifică situațiile în care două jurisdicții implicate într-o situație de tratament neuniform ar trebui să refuze deducerea unei plăți care rezultă în neimpozitarea veniturilor, garantând astfel că impozitele sunt plătite acolo unde sunt generate profiturile – de exemplu, există instrumente de finanțare care în țara debitorului generează dobânzi care ar reduce profitul și taxele aferente, în timp ce în țara beneficiarului, aceleași sume încasate reprezintă dividende neimpozabile.

Noile măsuri aduse de ATAD III vor stabili standarde de transparență în ceea ce privește utilizarea entităților paravan, astfel încât utilizarea abuzivă a acestora să fie detectată mai ușor de autoritățile fiscale.

Versiunea preliminară a directivei conturează trei criterii esențiale pe care le denumește *gateway* și prin care se va determina dacă o entitate este susceptibilă de a se califica drept entitate fără substanță economică:

- Peste 75% dintre veniturile entității în cei doi ani anteriori implementării directivei sunt „venituri pasive”. Acestea includ: dobânzi, redevențe, dividende

și câștiguri de capital din cesionarea acțiunilor/părților sociale; venituri din asigurări și din activități bancare; și venituri din operațiuni de leasing etc.

Presupunând că directiva este implementată în 2024, companiile din România parte din grupuri multinaționale prezente și în țări cu tradiție în legislația holdingurilor (ex., Olanda sau Luxemburg) vor monitoriza veniturile aferente anilor 2022 și 2023 pentru verificarea acestei prime condiții. Deci operațiunile de astăzi pot determina viitorul unei societăți din România ce este parte dintr-un grup de multinaționale.

- Entitatea este implicată, în principal, în activități transfrontaliere, cu peste 60% dintre veniturile relevante generate din aceste activități sau transmise entităților străine.
- Entitatea a externalizat administrarea operațiunilor de zi cu zi și luarea deciziilor privind funcțiile semnificative.

Conform propunerii, dacă o entitate „bifează” toate cele trei criterii, va trebui să declare informații legate de substanța economică în declarațiile sale fiscale. Mai exact, societatea ar urma să declare aspecte precum: confirmarea deținerii unui cont bancar activ în UE; sediul propriu, cel puțin un director local independent sau angajat cu normă întreagă etc. Toate aspectele care ar urma sa fie declarate ar trebui însoțite de documente justificative.

Să luăm cazul concret al României: dacă, în urma analizei acestor informații, o societate operațională din România rambursează un împrumut și dobânda către o societate de tip trezorerie din grup (ex., Cipru), iar trezoreria este desemnată drept Shell Company, aceasta nu va putea beneficia de prevederile tratatului de evitare a dublei impuneri dintre Cipru și România (impozitul cu reținere la sursa la plata dobânzilor nu va mai fi redus de la 16% la 10%) sau de

tratamentul fiscal expus în temeiul Directivei privind dobânzile și redevențele (care prevede in anumite condiții scutirea integrala de impozit a dobânzilor). Astfel, statul membru de rezidență al societății desemnate drept Shell Company (Cipru, în acest exemplu) fie va refuza emiterea unui certificat de rezidență fiscală, fie certificatul va fi emis cu rezerve, ceea ce va atrage atenția României asupra unei probleme fiscale latente.

Având în vedere prevederile formei preliminare ale Directivei și condiția de monitorizare a veniturilor înregistrate cu doi ani înaintea implementării, toate grupurile multinaționale ar trebui să demareze cât mai curând un audit intern al funcției fiscale din perspectiva impactului posibil al acestei directive și să ia măsuri de aliniere a fluxului operațional cu fluxul decizional.