

Raportul special

Combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi

UE a construit un prim zid de apărare, dar există breșe în implementarea și monitorizarea măsurilor



CURTEA DE
CONTURI
EUROPEANĂ

Cuprins

	Puncte
Sinteză	I-IX
Introducere	01-21
Regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi: perspectiva UE	01-05
Măsuri și instrumente ale UE	06-15
Roluri și responsabilități	16-21
Sfera și abordarea auditului	22-30
Observații	31-92
Există un cadru legislativ comun la nivelul UE, dar lipsesc orientări care să clarifice ambiguitățile juridice	31-53
Legislația este aliniată, în linii mari, la evoluțiile internaționale, dar persistă ambiguități semnificative în ceea ce privește aplicarea normelor	32-43
Lipsește orientări privind modul de implementare și de aplicare a actelor legislative	44-48
Comisia supervizează în mod adecvat încorporarea legislației UE în legislația națională, însă evaluările exhaustive se lasă așteptate	49-53
Statele membre fac schimb automat de informații DAC 6, dar le utilizează într-o măsură limitată	54-66
Există procese de raportare în temeiul DAC 6, dar controalele de calitate diferă de la un stat membru vizitat la altul	55-58
Calitatea informațiilor DAC 6 care fac obiectul schimbului automat este deficitară	59-63
Statele membre auditate au elaborat sisteme de sancțiuni pentru nerespectarea DAC 6, dar nu le-au aplicat încă	64-66
Activitatea Grupului de lucru pentru codul de conduită conduce la modificări legislative, dar rezultatele sunt limitate	67-84
Comisia își îndeplinește rolul limitat pe care îl are în sprijinirea Grupului de lucru pentru codul de conduită	70-74

Statele membre au pus în aplicare recomandări vizând eliminarea regimurilor fiscale dăunătoare, dar perioadele de lichidare și de păstrare a drepturilor obținute au fost uneori lungi	75-79
Statele membre iau măsuri de protecție împotriva jurisdicțiilor necooperante, dar nu există o abordare uniformă	80-84
Nu există un cadru adecvat de monitorizare a performanței pentru a verifica efectele măsurilor luate de UE	85-92
Ocazional, diferite proiecte ale UE au estimat impactul evitării obligațiilor fiscale și al evaziunii fiscale, dar nu există un cadru european comun de monitorizare a performanței	86-90
Doar unul dintre cele cinci state membre vizitate dispunea de un cadru de performanță pentru a evalua eficacitatea măsurilor	91-92
Concluzii și recomandări	93-101

Anexe

Anexa I – Abordarea de audit a Curții la nivelul Comisiei

Anexa II – Abordarea de audit a Curții în statele membre

Anexa III – Comparație între legislația UE și standardele BEPS ale OCDE/G20

Anexa IV – Măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale introduse de ATAD

Anexa V – Riscul unor interpretări diferite ale dispozițiilor DAC 6 privind testul beneficiului principal și semnele distinctive (anexa IV la directivă)

Anexa VI – Probleme operaționale legate de raportarea în temeiul DAC 6 utilizând schema XML a UE

Anexa VII – Risc de interpretare diferită a dispozițiilor din cauza unor probleme în concepția TDRD

Anexa VIII – Programele Fiscalis și ATAD, DAC 6 și TDRD

Anexa IX – Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor: criterii de evaluare a măsurilor fiscale preferențiale potențial dăunătoare

Anexa X – Rolul Comisiei în ceea ce privește Grupul de lucru pentru codul de conduită

Acronime

Glosar

Răspunsurile Comisiei

Calendar

Echipa de audit

Sinteză

I Regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi sunt fenomene economice care nu afectează doar UE, fiind o provocare de talie mondială. Un regim fiscal al unei țări este considerat dăunător atunci când are efecte negative, cum ar fi erodarea bazelor de impozitare străine sau distribuirea inechitabilă a sarcinilor fiscale. Astfel de regimuri pot duce la pierderi fiscale considerabile pentru statele membre ale UE și la denaturări ale pieței interne.

II UE a instituit un cadru legal și utilizează, ca primă linie de apărare, și alte instrumente de sprijin pentru a combate regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi. Guvernele statelor membre ale UE rămân în mare măsură libere să își elaboreze propria legislație și propriile sisteme în materie fiscală. UE poate interveni numai dacă este afectată funcționarea pieței interne. În acest cadru, Comisia Europeană este responsabilă de asigurarea respectării legislației UE. De asemenea, ea trebuie să asigure monitorizarea, coordonarea și armonizarea acțiunilor statelor membre.

III Auditul a evaluat cât este de adecvat cadrul UE, ținând seama de competențele limitate ale Uniunii în domeniul impozitării directe. Prin urmare, Curtea a analizat dacă măsurile și mecanismele utilizate în UE de Comisie și de statele membre au un caracter adecvat. În special, accentul a fost pus pe concepția și punerea în aplicare a trei directive [Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale, cea de a 5-a modificare a Directivei privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (DAC 6) și Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale] între 2019 și 2023. Curtea a examinat, de asemenea, dacă statele membre și Comisia și-au îndeplinit obligațiile în ceea ce privește Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor, un document fără caracter juridic obligatoriu. S-a evaluat și dacă ele monitorizează în mod eficace performanța politicilor lor în domeniul auditat.

IV Acest audit a avut loc deoarece măsurile luate de UE pentru a combate regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi nu au fost acoperite în mod cuprinzător până acum de auditurile Curții, iar relevanța economică și importanța lor pe agenda UE au crescut. În trecut, mai precis în [Raportul special nr. 03/2021](#)), Curtea s-a axat pe procedurile introduse de Directiva privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (DAC 1-5). În cadrul acestui audit, sfera analizei Curții a fost extinsă la o gamă mai largă de măsuri, în vederea îmbunătățirii eficacității acestora. În esență, obiectivul este de a asigura faptul că se plătește impozitul care trebuie, în statul membru în care acesta este datorat.

V În opinia de ansamblu a Curții, cadrul instituit de UE servește drept primă linie de apărare necesară pentru a sprijini combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, în limitele competențelor reduse care revin Uniunii. Există însă deficiențe în modul în care au fost elaborate și puse în aplicare măsurile UE. În plus, lipsește un sistem de monitorizare adecvat care să permită evaluarea eficacității lor.

VI Curtea observă că, în ultimii ani, Comisia a dezvoltat cadrul legislativ de la nivelul UE pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi. Există însă definiții neclare și lacune care au condus la interpretări diferite la nivelul statelor membre. Comisia supervizează în mod eficace încorporarea legislației UE în legislația națională, însă unele evaluări, deși sunt în curs, se lasă așteptate. La nivelul statelor membre, principalele constatări ale Curții se referă la punerea în aplicare a DAC 6. S-a constatat că cele cinci state membre vizitate au făcut schimb de informații fiscale cu privire la modalități transfrontaliere posibil dăunătoare, dar au efectuat puține verificări ale calității datelor și nu utilizau decât într-o mică măsură informațiile primite.

VII Comisia oferă o asistență satisfăcătoare Grupului de lucru pentru codul de conduită în legătură cu evaluarea regimurilor fiscale potențial dăunătoare, dar, așa cum se prezenta situația la data auditului, rolul acesteia era foarte limitat. Statele membre își retrag regimurile fiscale dăunătoare atunci când grupul de lucru le recomandă acest lucru. În mai multe cazuri însă, perioada de conformare a fost mult mai lungă decât cei doi ani recomandați de Consiliu. Apare astfel riscul ca întreprinderile să continue să beneficieze pe o perioadă mai lungă de avantaje fiscale nelociale.

VIII Curtea a constatat, de asemenea, că Comisia și patru dintre cele cinci state membre vizitate nu adoptaseră nicio abordare adecvată pentru a măsura performanța instrumentelor utilizate pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi în UE. Lipsa unor cadre de performanță adecvate le-a împiedicat să își măsoare și să își evalueze eforturile și să utilizeze resursele acolo unde era cea mai mare nevoie de ele.

IX Curtea recomandă Comisiei:

- să clarifice cadrul legislativ al UE;
- să îmbunătățească calitatea rapoartelor DAC 6;
- să se asigure că impactul sancțiunilor este adecvat;
- să consolideze sprijinul pe care îl acordă Grupului de lucru pentru codul de conduită;
- să monitorizeze rezultatele și impactul luptei împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi.

Introducere

Regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi: perspectiva UE

01 Pe piața unică a UE, sistemul fiscal național al fiecărui stat membru este influențat de alte jurisdicții fiscale, în special atunci când acestea oferă avantaje fiscale pentru a atrage persoane juridice, persoane fizice sau capital pe teritoriul lor. Orice măsură fiscală națională care crește competitivitatea sistemului fiscal al unei țări față de cel al altei țări este o formă de concurență fiscală.

02 Concurența fiscală sub forma regimurilor fiscale dăunătoare, dacă are consecințe nedorite, în special denaturarea concurenței pe piața unică, devine o preocupare pentru UE. Un regim fiscal este dăunător dacă produce efecte negative, cum ar fi erodarea bazelor de impozitare străine sau distribuirea inechitabilă a sarcinilor fiscale (a se vedea *caseta 1*).

Caseta 1

Modele de practici fiscale dăunătoare

Anumite măsuri fiscale pot fi utilizate pentru a spori competitivitatea unui sistem fiscal național. Deși astfel de măsuri sunt legitime, există riscul ca ele să afecteze piața unică a UE dacă structura lor denaturează comerțul și investițiile și erodează alte baze fiscale naționale.

Studiul din 2021 al Parlamentului European, intitulat „[Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations](#)”, a identificat șapte măsuri fiscale aplicate de statele membre care, în anumite cazuri, ar putea fi considerate practici fiscale dăunătoare:

- reducerea cotelor impozitului pe profit (fenomenul „race to the bottom”);
- regimurile fiscale favorabile pentru brevete;
- structuri pentru crearea de societăți fictive;
- regimurile de deducere a dobânzilor noționale;
- regimurile de scutire de impozit pe veniturile din surse străine;
- regimuri ale zonelor economice speciale;
- soluții fiscale anticipate.

03 Atunci când contribuabilii utilizează metode legale pentru a reduce la minimum valoarea impozitului datorat, vorbim de „evitarea obligațiilor fiscale”. Mediul economic globalizat a facilitat apariția unor modele de afaceri și structuri corporative din ce în ce mai complexe, datorită cărora a devenit mai ușor pentru multinaționale să transfere profituri dintr-o țară în alta și să se sustragă astfel impozitului pe profit. Utilizarea de către o întreprindere a neconcordanțelor și a lacunelor dintre sistemele fiscale naționale în scopul unei planificări fiscale agresive devine o formă de eludare fiscală dăunătoare.

04 Regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi dau naștere unei situații în care contribuabilii care nu sunt în măsură să utilizeze scheme de planificare fiscală agresivă sau măsuri similare ajung să fie nevoiți să compenseze veniturile fiscale „lipsă”, contribuind mai mult. De asemenea, aceste metode conduc la o concurență neloială între întreprinderi și la condiții de concurență inechitabile între țări, ceea ce poate duce la pierderi de venituri fiscale pentru statele membre ale UE și la denaturări ale pieței interne. Lupta împotriva acestor fenomene nu are loc doar la nivelul UE, ci este o provocare de anvergură globală. În consecință, numeroase acțiuni recente ale UE în acest domeniu se bazează pe acorduri internaționale, cum ar fi [Cadrul incluziv al OCDE/G20 privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor \(BEPS\)](#), care constă în 15 acțiuni menite să atenueze problemele asociate și să stabilească un standard internațional în domeniu.

05 Datele UE privind pierderile fiscale estimate cauzate de regimurile fiscale dăunătoare și de evitarea obligațiilor fiscale sunt puține și nu sunt disponibile estimări actualizate. [Raportul anual al Comisiei privind fiscalitatea – 2023](#) a evidențiat pierderile de venituri din impozitul pe profit cauzate de planificarea fiscală agresivă și de evitarea obligațiilor fiscale. Estimările din 2013 arată că pierderile de venituri fiscale s-ar putea ridica la aproximativ 172,7 miliarde de euro la nivel mondial, din care 68,2 miliarde de euro în Europa. Studiile privind impozitarea veniturilor societăților estimează că amploarea globală a transferului profiturilor a dus la o pierdere totală de venituri fiscale la nivel mondial între 183 și 274 de miliarde de euro.

Măsuri și instrumente ale UE

06 Combaterea evitării obligațiilor fiscale și asigurarea unei concurențe fiscale loiale au câștigat recent un loc mai proeminent pe agenda UE. Este important de menționat însă că acțiunile UE nu pot aduce atingere prerogativelor statelor membre în domeniul impozitării directe. Competențele UE se limitează la stabilirea unor norme generale pentru politicile fiscale ale statelor membre. Tratatul UE nu prevăd în mod explicit armonizarea impozitelor directe, ci numai a celor indirecte.

07 Tratatul UE prevede că UE poate lua măsuri în cazul în care Comisia constată o diferență între dispozițiile legale, normele sau practicile administrative ale statelor membre care afectează în mod direct instituirea sau funcționarea pieței interne ([articolul 115 TFUE](#)). Diferite directive stabilesc standarde generale la nivel sistemic și creează instrumente pentru a sprijini lupta împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi. Pe lângă actele legislative, mai precis directive, cadrul normativ al UE este susținut de instrumente legislative fără caracter obligatoriu (cum ar fi Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor sau recomandările specifice fiecărei țări adresate în cadrul semestrului european), care nu au forță juridică.

08 Comisia a pus bazele cadrului actual al UE de sprijinire a luptei împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și împotriva evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi prin mai multe pachete fiscale și planuri de acțiune¹. [Concluziile Consiliului](#) din decembrie 2015 au subliniat, la rândul lor, necesitatea de a găsi soluții comune, dar flexibile, la nivelul UE, în concordanță cu cele 15 acțiuni din [Planul de acțiune al OCDE privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor \(BEPS\)](#), care a devenit în iunie 2016 Cadrul incluziv al OCDE/G20 privind BEPS. Proiectul revizuit a extins domeniul de aplicare al inițiativei la un grup mai larg de țări, dincolo de membrii OCDE, și a stabilit un standard internațional în domeniu.

¹ Comunicarea Comisiei către Parlamentul European și Consiliu intitulată „Un sistem de impozitare a întreprinderilor echitabil și eficient în Uniunea Europeană: 5 domenii-cheie”, [COM\(2015\) 302 final](#); Comunicarea Comisiei către Parlamentul European și Consiliu intitulată „Plan de acțiune pentru o fiscalitate echitabilă și simplificată în sprijinul strategiei de redresare”, [COM\(2020\) 312 final](#).

09 Directivele (adoptate înainte de 1 ianuarie 2019) în domeniul impozitării directe, care stabilesc norme aplicabile tuturor contribuabililor supuși impozitului pe profit într-un stat membru, includ:

- Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale (**ATAD**) și modificarea acesteia²;
- a 5a modificare a Directivei privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (Directiva 2011/16/UE) (**DAC 6**)³;
- Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale (**TDRD**)⁴.

10 **ATAD** urmărește să consolideze nivelul mediu de protecție împotriva planificării fiscale agresive. În acest sens, directiva stabilește norme menite să prevină erodarea bazelor de impozitare pe piața internă și transferul profiturilor în afara pieței interne, precum și să creeze un mediu fiscal echitabil și transparent în toate statele membre prin armonizarea normelor legate de evitarea obligațiilor fiscale. Directiva abordează diverse forme de evitare a obligațiilor fiscale, în special strategiile de planificare fiscală agresivă care exploatează diferențele dintre legislațiile fiscale naționale pentru a reduce sarcina fiscală globală a unei întreprinderi.

11 **Directiva 2011/16/UE a Consiliului (DAC)**, care a stabilit baza juridică pentru cooperarea administrativă în domeniul impozitării directe în UE, cere tuturor statelor membre să facă schimb de anumite informații fiscale. Cea de a 5-a modificare a acestei directive (**DAC 6**) a introdus obligații de informare referitoare la modalitățile transfrontaliere potențial dăunătoare, cu scopul de a consolida și mai mult transparența fiscală și de a combate planificarea fiscală agresivă.

12 Planul de acțiune al Comisiei din 2015 s-a axat în principal pe măsuri de evitare a erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor. Totodată, acesta a solicitat mecanisme mai bune de eliminare a dublei impuneri pentru a asigura certitudine și previzibilitate pentru întreprinderi, dat fiind că dubla impunere pe piața unică poate avea un impact negativ asupra investițiilor transfrontaliere și poate cauza denaturări economice și ineficiență. **TDRD** urmărește să îmbunătățească mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale dintre statele membre ale UE. Directiva a introdus în acest sens proceduri și termene comune pentru a facilita soluționarea litigiilor fiscale.

² [Directiva \(UE\) 2016/1164 a Consiliului \(ATAD 1\)](#), astfel cum a fost modificată prin [Directiva \(UE\) 2017/952 a Consiliului \(ATAD 2\)](#).

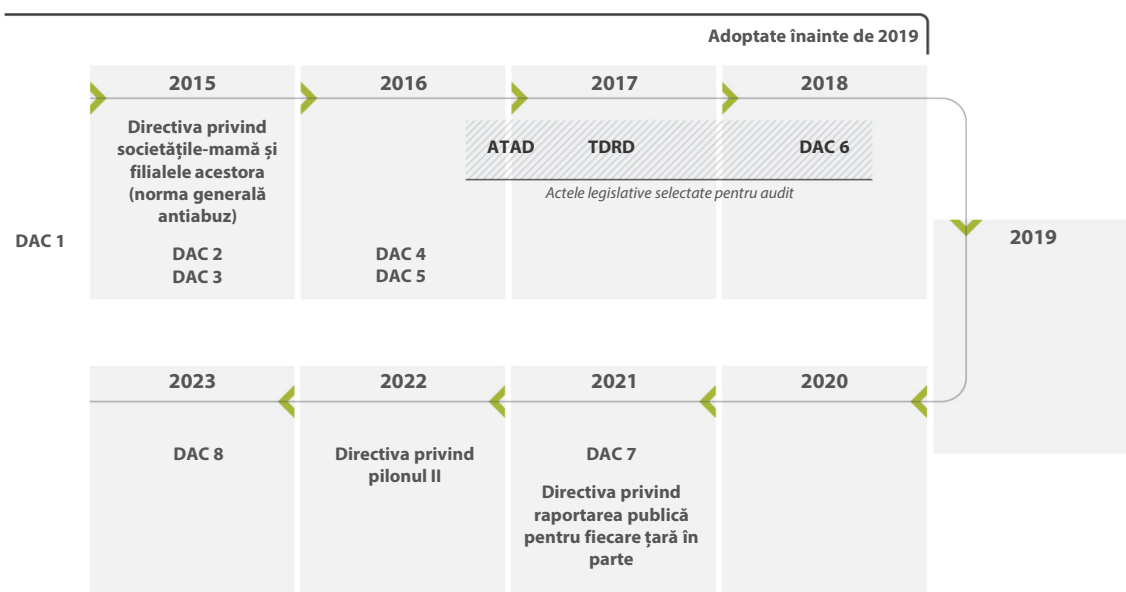
³ [Directiva \(UE\) 2018/822 a Consiliului \(DAC 6\)](#).

⁴ [Directiva \(UE\) 2017/1852 a Consiliului \(TDRD\)](#).

Contribuabilii care se confruntă cu mecanisme de soluționare a litigiilor fiscale ce sunt mai restrictive într-un stat membru decât în alte state sunt supuși unei forme de tratament inechitabil. Prin urmare, din punctul de vedere al contribuabililor, TDRD are un rol esențial în atenuarea acestui tratament dăunător pentru ei, prin asigurarea unor condiții de concurență echitabile.

13 Alte acte legislative relevante ale UE (adoptate înainte de 2019) în domeniul impozitării directe includ DAC 3 (schimbul automat de informații privind deciziile fiscale anticipate cu aplicare transfrontalieră și acordurile prealabile privind prețul de transfer), DAC 4 (rapoarte pentru fiecare țară în parte) și Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora (care include o normă antiabuz). Cadrul legislativ al UE evoluează și se extinde, cele mai recente evoluții fiind DAC 7, DAC 8 și adoptarea Directivei privind „pilonul 2” privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune (a se vedea *figura 1*).

Figura 1 – Adoptarea legislației relevante a UE



Sursa: Curtea de Conturi Europeană.

14 Pe lângă actele legislative, Consiliul a adoptat în 1997 un cod de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor (denumit în continuare „codul”)⁵, care este un instrument legislativ fără caracter obligatoriu. Codul solicita statelor membre să coopereze pe deplin pentru prevenirea evaziunii fiscale și a evitării obligațiilor fiscale, prin aplicarea acestui instrument interguvernamental, fără caracter juridic obligatoriu. El joacă un rol special în promovarea concurenței fiscale loiale, atât în UE, cât și în afara acesteia. În 1998 a fost creat [Grupul de lucru pentru codul de conduită](#) (denumit în continuare „grupul de lucru”), cu misiunea să evalueze măsurile fiscale preferențiale care ar putea intra sub incidența codului. Grupul este format din reprezentanți la nivel înalt ai statelor membre și ai Comisiei Europene.

15 Comisia are și ea competența de a se apleca asupra regimurilor fiscale naționale care încurajează planificarea fiscală transfrontalieră agresivă. Ea poate formula recomandări specifice fiecărei țări în cadrul semestrului european, un alt instrument legislativ fără caracter obligatoriu. Semestrul european este cadrul pentru supravegherea și coordonarea integrată a politicilor economice și de ocupare a forței de muncă în UE.

Roluri și responsabilități

16 Elaborarea și dezvoltarea politicilor fiscale, precum și colectarea creanțelor fiscale țin de competența statelor membre ale UE. În același timp, combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi sunt priorități ale politicii fiscale a UE. Comisia joacă un rol multidimensional în acest domeniu. Responsabilitățile sale includ monitorizarea, coordonarea, armonizarea și asigurarea respectării legii, scopul fiind acela de a promova concurența fiscală loială și de a preveni denaturarea pieței unice ca urmare a regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi.

⁵ [Concluziile](#) reuniunii Consiliului ECOFIN din 1 decembrie 1997 privind politica fiscală, JO C 2, 6.1.1998.

17 Serviciul responsabil în acest sens din cadrul Comisiei este Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală (DG TAXUD). În rolul său de organism central în eforturile UE de a crea un mediu fiscal echitabil și transparent pe piața unică, DG TAXUD trebuie:

- să elaboreze propuneri legislative și să supervizeze punerea în aplicare a legislației în statele membre;
- să pună la dispoziție mecanisme, sisteme și interfețe electronice care să permită schimbul de informații fiscale și să supervizeze un registru central al UE pentru schimbul de informații privind modalitățile fiscale transfrontaliere;
- să ofere orientări și să asigure interpretarea și aplicarea uniformă a legislației relevante a UE în statele membre;
- să analizeze regimurile fiscale ale statelor membre și să ofere Grupului de lucru pentru codul de conduită recomandări privind nocivitatea regimurilor respective;
- să analizeze regimurile fiscale ale oricărei țări terțe vizate și să propună includerea sau excluderea acestora de pe [lista UE a jurisdicțiilor necooperante](#) în scopuri fiscale.

18 Parlamentul European monitorizează în mod constant evoluțiile în materie de evaziune fiscală și de evitare a obligațiilor fiscale și joacă un rol activ prin intermediul mai multor comisii, cum ar fi Subcomisia permanentă pentru chestiuni fiscale (FISC) și comisiile ad-hoc de anchetă. Grupurile de lucru ale Consiliului și alte grupuri de pregătire care se ocupă de aceste domenii acționează în principal prin intermediul Grupului de lucru pentru codul de conduită. În general, legislația fiscală a UE este adoptată prin votul unanim al Consiliului, ținând seama de avizul Parlamentului European.

19 Grupul de lucru a fost înființat pentru a evalua măsurile fiscale care ar putea intra sub incidența Codului de conduită al UE privind impozitarea întreprinderilor (care nu are caracter juridic obligatoriu). Principalele atribuții ale grupului sunt următoarele:

- identificarea practicilor fiscale din statele membre ale UE care sunt considerate dăunătoare pentru concurența loială;
- monitorizarea regimurilor fiscale și evaluarea îndeplinirii de către acestea a criteriilor stabilite, în vederea determinării regimurilor fiscale dăunătoare;
- facilitarea dialogului și a cooperării între statele membre, permițându-le să facă schimb de informații privind regimuri considerate nedăunătoare și să își coordoneze eforturile;
- promovarea transparenței, solicitând statelor membre să furnizeze informații cu privire la măsurile lor fiscale și la practicile lor în materie de soluții fiscale anticipate;
- protejarea UE împotriva regimurilor fiscale dăunătoare ale țărilor terțe: grupul se ocupă de elaborarea listei UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale.

20 Guvernele **statelor membre ale UE** sunt în principiu libere să își elaboreze propriile legi și sisteme fiscale. Totuși, toate legislațiile naționale trebuie să respecte anumite principii fundamentale, cum ar fi nediscriminarea și libera circulație pe piața internă.

21 Rolul statelor membre este:

- să aplice sistemele de impozitare;
- să pună în aplicare măsurile UE menite să combată evitarea obligațiilor fiscale, evaziunea fiscală și transferul profiturilor;
- să colecteze și să raporteze informațiile fiscale necesare;
- să facă schimb de informații privind regimuri considerate nedăunătoare;
- să asigure o concurență fiscală loială pe piața internă.

Sfera și abordarea auditului

22 Auditul Curții a evaluat cât este de adecvat cadrul UE pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, ținând seama de competențele limitate ale UE în domeniul impozitării directe (a se vedea punctul **06**). În acest scop, s-a analizat dacă măsurile și mecanismele utilizate în UE au un caracter adecvat. S-a pus accent pe concepția a trei directive (ATAD, DAC 6 și TDRD) și pe punerea lor în aplicare în perioada 2019-2023.

23 Curtea a selectat ATAD, DAC 6 și TDRD deoarece acestea erau principalele acte legislative în domeniul impozitării directe adoptate înainte de 1 ianuarie 2019. Ele abordează aspecte sistemice și sunt aplicabile în general tuturor societăților din UE. Data-limită aleasă se explică prin timpul necesar pentru ca statele membre să încorporeze directivele în legislația națională și să le pună în aplicare. Curtea a examinat, de asemenea, dacă statele membre și Comisia și-au îndeplinit obligațiile în ceea ce privește Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor, un document fără caracter juridic obligatoriu. Monitorizarea performanței în domeniul auditat a fost de asemenea evaluată.

24 Acest audit a avut loc deoarece mecanismele și sistemele de combatere a regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi nu au mai fost auditate pe scară largă până acum. [Raportul special nr. 03/2021](#) al Curții, intitulat „Schimbul de informații fiscale în UE: o fundație solidă, fisuri în punerea în aplicare”, a scos la lumină deficiențe ale procedurilor care țineau de DAC 1-5. Pentru auditul de față, Curtea s-a bazat pe concluziile formulate în acest raport și a extins sfera analizei la o gamă mai largă de măsuri care au fost introduse, în vederea îmbunătățirii eficacității acestora.

25 Auditul a abordat aspecte sistemice și s-a axat în special pe:

- conceperea și monitorizarea legislației selectate, orientările Comisiei privind punerea în aplicare a ATAD, a DAC 6 și a TDRD, precum și punerea în aplicare de către statele membre a legislației respective;
- implementarea registrului central al UE pentru schimbul de rapoarte DAC 6, precum și calitatea și utilizarea informațiilor DAC 6 transmise între statele membre;
- caracterul adecvat al sprijinului acordat de Comisie Grupului de lucru pentru codul de conduită și punerea în aplicare a recomandărilor grupului de către statele membre în cauză;
- monitorizarea performanței măsurilor luate de Comisie și de statele membre în domeniul auditat.

26 Curtea a efectuat acest audit ținând seama de competențele limitate ale UE în domeniu (a se vedea punctele **06** și **22**), ceea ce înseamnă că nu a examinat, printre altele, regimurile fiscale naționale specifice ale statelor membre ale UE. Auditul desfășurat în statele membre s-a axat pe punerea în aplicare a celor trei directive selectate și a recomandărilor grupului de lucru.

27 Activitatea Comisiei în legătură cu ajutoarele de stat interzise și cu emiterea de recomandări specifice fiecărei țări în contextul semestrului european (a se vedea punctul **15**) nu intră în sfera prezentului audit, întrucât procedurile privind ajutoarele de stat și recomandările formulate sunt individuale și specifice statului membru în cauză. Aceste domenii sunt în același timp orizontale, ceea ce înseamnă că nu privesc în mod specific impozitarea directă, și au făcut obiectul altor audituri ale Curții (de exemplu, [Raportul special nr. 16/2020](#) și [Raportul special nr. 21/2020](#)).

28 Curtea a auditat activitatea DG TAXUD din cadrul Comisiei (a se vedea [anexa I](#) pentru sinteza abordării de audit) și cinci state membre (Irlanda, Cipru, Luxemburg, Malta și Țările de Jos), pe care le-a selectat pe baza unor criterii de risc cantitative și calitative (a se vedea [anexa II](#)).

29 În statele membre vizitate, Curtea a utilizat eșantionarea bazată pe riscuri pentru a selecta schimburi de informații privind modalitățile fiscale transfrontaliere (DAC 6), cazuri de litigii fiscale care implicau statele membre vizitate (TDRD) și regimuri fiscale potențial dăunătoare examinate de Grupul de lucru pentru codul de conduită.

30 Probele de audit au fost completate cu discuții purtate cu Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) despre criteriile de referință internaționale aplicate instrumentelor și mecanismelor utilizate pentru combaterea evaziunii fiscale și a evitării obligațiilor fiscale. De asemenea, Curtea a intervievat reprezentanți ai Subcomisiei pentru chestiuni fiscale (FISC) a Parlamentului European și a organizat o dezbatere cu experți externi în domeniul impozitării întreprinderilor pentru a obține feedback cu privire la conceperea și punerea în aplicare a cadrului existent al UE.

Observații

Există un cadru legislativ comun la nivelul UE, dar lipsesc orientări care să clarifice ambiguitățile juridice

31 Legislația referitoare la combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi ar trebui să asigure faptul că persoanele juridice și cele fizice au mai puține oportunități de a evita sau de a eluda plata quantumului corect al impozitului în statul membru în care acesta este datorat. Statele membre ar trebui să integreze în mod corespunzător legislația respectivă a UE în dreptul național. Comisia ar trebui să prezinte propuneri legislative exhaustive și să superviseze încorporarea legislației și punerea în aplicare a acesteia de către statele membre; de asemenea, ea ar trebui să pună la dispoziție orientări vizând o aplicare eficace. Aceste măsuri constituie o primă linie de apărare în domeniul impozitării directe, în care competențele UE se limitează la intervenții legate de denaturarea pieței interne. Curtea a evaluat concepția legislativă a ATAD, a DAC 6 și a TDRD, precum și acțiunile de monitorizare și de evaluare ale Comisiei. S-a ținut seama în acest sens de limitele competențelor UE în domeniul fiscal, astfel cum sunt prevăzute în tratatele UE.

Legislația este aliniată, în linii mari, la evoluțiile internaționale, dar persistă ambiguități semnificative în ceea ce privește aplicarea normelor

32 UE și-a elaborat legislația privind combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale în urma unor eforturi internaționale intense depuse de OCDE. OCDE/G20 a lansat proiectul privind [erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor \(BEPS\)](#), care, în 2015, a introdus 15 măsuri pentru a permite țărilor membre să își alinieze eforturile de combatere a evitării obligațiilor fiscale și a evaziunii fiscale, stabilind astfel *de facto* un standard internațional. UE a adoptat rapid acte legislative cu caracter obligatoriu: ATAD, DAC 6 și TDRD sunt în mare parte aliniate la măsurile BEPS care le corespund sau chiar depășesc aceste măsuri (a se vedea punctul **08** și [anexa III](#)).

33 Deși toate cele trei directive au obiective specifice menite să amelioreze cadrul juridic și să asigure condiții de concurență echitabile pentru întreprinderile din UE, sprijinind în același timp lupta împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, Comisia nu a stabilit ținte cuantificabile pentru niciuna dintre acestea. Ea a efectuat o evaluare a impactului în ceea ce privește DAC 6 și TDRD, dar nu și pentru ATAD.

ATAD

34 ATAD urmărește să asigure un nivel minim de protecție pentru bazele impozabile ale tuturor statelor membre, o abordare coerentă și consecventă în materie de combatere a evitării obligațiilor fiscale în cadrul pieței unice în ansamblu, precum și o punere în aplicare coordonată la nivelul UE a unora dintre recomandările rezultate din inițiativa OCDE/G20, mai precis recomandările care acoperă acțiunile 2-6 din cadrul BEPS⁶ (a se vedea [tabelul 1](#) și [anexa III](#)).

Tabelul 1 – Obiectivele ATAD

Prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (BEPS)	ATAD urmărește să prevină erodarea bazei impozabile, fenomen care constă în reducerea venitului impozabil al unei întreprinderi prin transferarea profiturilor către jurisdicții cu impozite mai scăzute. Directiva caută deci să pună frâu transferului de profituri, prin asigurarea faptului că întreprinderile plătesc un impozit just în jurisdicțiile în care își generează veniturile.
Eliminarea dublei neimpozități	ATAD urmărește să împiedice întreprinderile să exploateze diferențele de tratament fiscal dintre țări, care pot duce la o dublă neimpozitare sau la o impozitare redusă.

Sursa: Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului.

⁶ COM(2020) 383 final.

35 Directiva a introdus cinci norme specifice pentru a-și atinge obiectivele (a se vedea *anexa IV*):

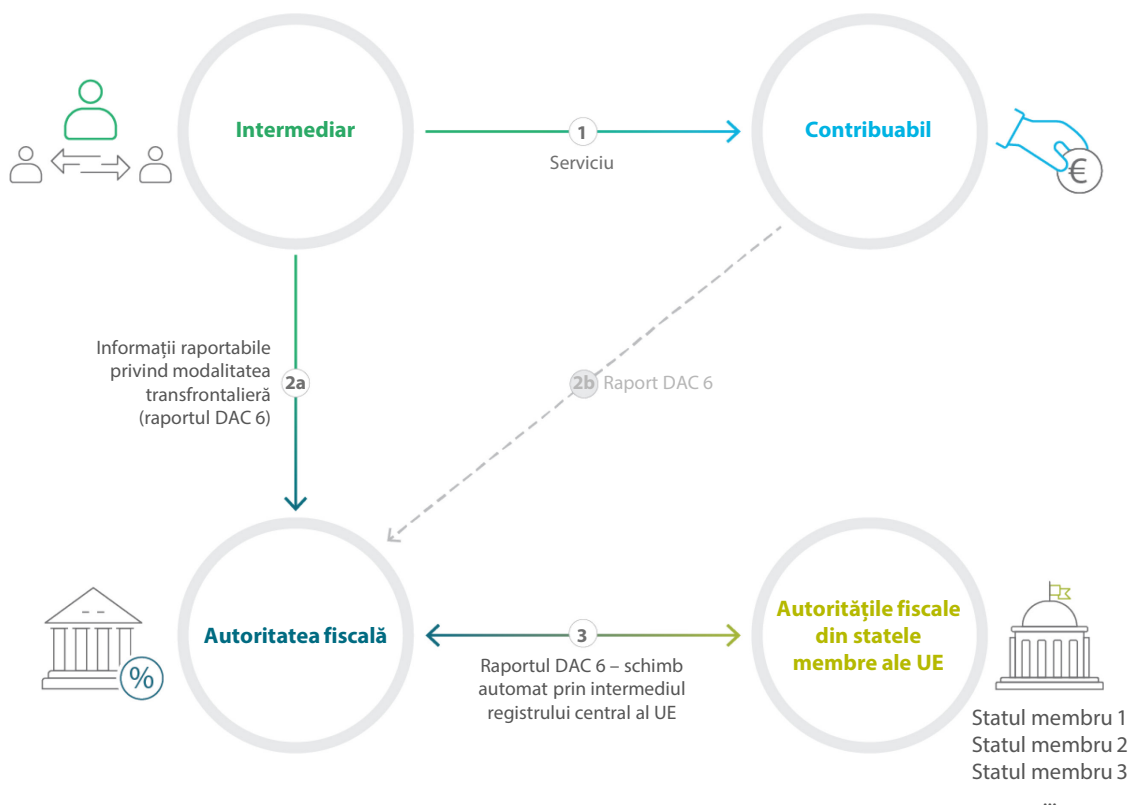
- **norma privind societățile străine controlate:** pentru a descuraja transferul profiturilor către țări cu un nivel redus sau zero de impozitare;
- **norma privind impozitarea la ieșire:** pentru a descuraja întreprinderile să își transfere activele cu scopul de a evita plata impozitului;
- **norma privind limitarea deductibilității dobânzii:** pentru a descuraja aranjamentele artificiale privind datoriile, menite să reducă la minimum impozitele datorate;
- **norma generală antiabuz:** pentru a combate planificarea fiscală agresivă atunci când nu sunt aplicabile alte norme;
- **norma privind combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride:** pentru a neutraliza efectele tratamentelor neuniforme ale elementelor hibride.

36 Per ansamblu, Curtea a constatat că *ATAD* este un act legislativ coerent, care creează un nivel minim de protecție a bazelor fiscale ale statelor membre, fără a limita libertatea acestora de a-și concepe cum doresc sistemele fiscale. Directiva a introdus o serie de standarde minime nou create privind combaterea evitării obligațiilor fiscale. Ea a determinat astfel statele membre să introducă fie norme noi cuprinzătoare, fie să le modifice pe cele existente pentru a se conforma dispozițiilor *ATAD*.

DAC 6

37 *DAC 6* urmărește să promoveze transparența fiscală, prevenind astfel planificarea fiscală agresivă și contribuind la protejarea bazei de impozitare a statelor membre ale UE. Directiva acoperă acțiunea 12 din cadrul BEPS, care se axează pe regulile de informare obligatorie privind modalitățile de planificare fiscală agresivă. Directiva impune în primul rând intermediarilor, inclusiv consilierilor fiscali, notarilor publici și contabililor, să raporteze autorităților fiscale informații privind modalitățile fiscale transfrontaliere potențial dăunătoare. O modalitate transfrontalieră devine raportabilă numai dacă prezintă anumite caracteristici sau elemente, denumite „semne distinctive” (enumerare în *anexa IV* la *DAC 6*) și implică fie mai multe state membre ale UE, fie un stat membru și o țară terță. În unele cazuri, este posibil ca obligația de raportare să revină contribuabilului. Un raport *DAC 6* privind o modalitate face apoi obiectul unui schimb automat cu celelalte state membre, odată ce este introdus în registrul central al UE (a se vedea *figura 2*).

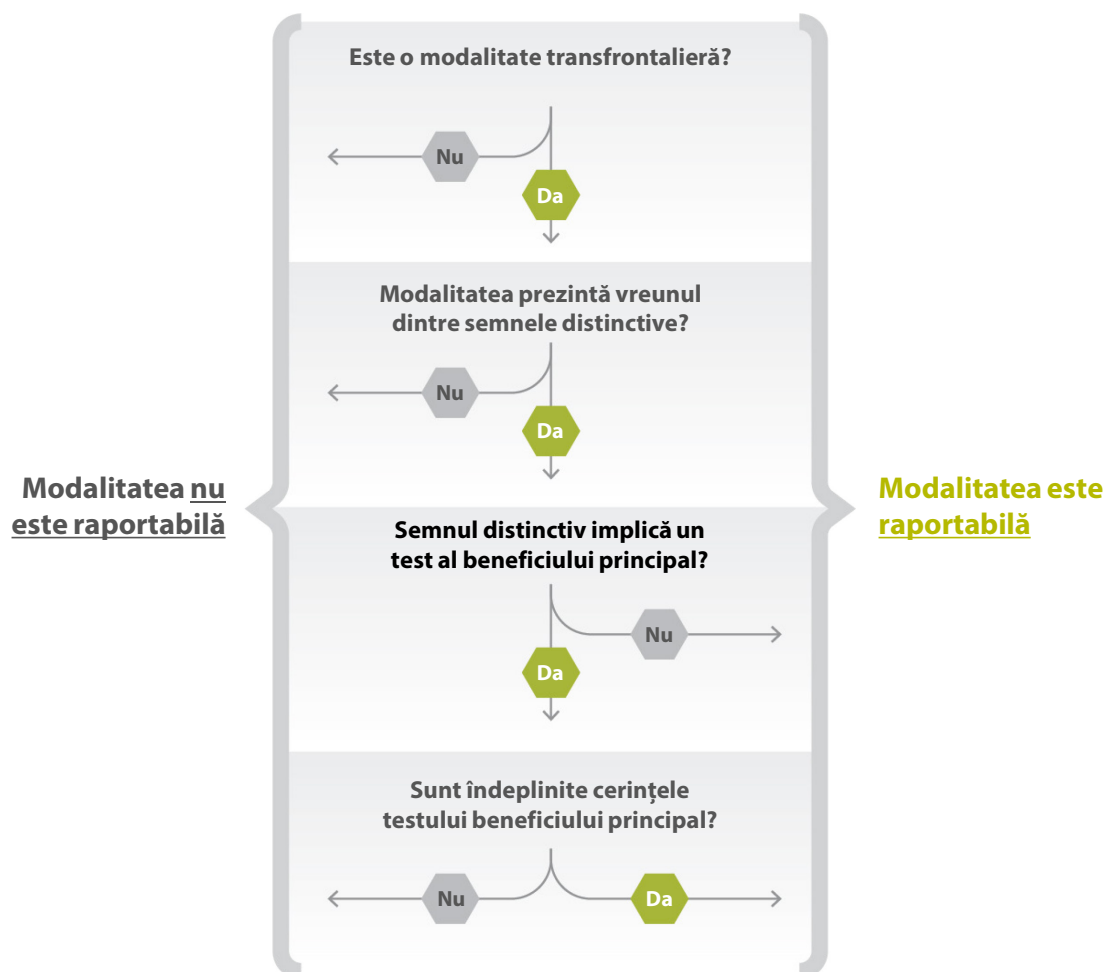
Figura 2 – Cum funcționează raportarea în temeiul DAC 6



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor și a materialelor vizuale puse la dispoziție de PwC Switzerland.

38 Curtea a observat interpretări diferite ale legislației în cele cinci state membre vizitate, în special în ceea ce privește aplicarea testului beneficiului principal și **semnele distinctive** pe baza cărora o modalitate transfrontalieră este considerată raportabilă sau nu (a se vedea **figura 3**). Testul beneficiului principal permite să se verifice dacă obținerea unui avantaj fiscal este principalul beneficiu sau unul dintre principalele beneficii aduse de o modalitate. De exemplu, statele membre considerau că este necesar să se precizeze dacă ar trebui aplicată o abordare cantitativă. Acest lucru ar presupune o comparație a modalității cu și fără a lua în considerare normele fiscale care conduc la (presupusul) avantaj fiscal (a se vedea **anexa V**).

Figura 3 – Aplicarea testului beneficiului principal și a semnelor distinctive



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor și a materialelor vizuale puse la dispoziție de Administrația fiscală finlandeză.

39 În cursul vizitelor sale de audit în statele membre, Curtea a observat și că interpretarea anumitor dispoziții DAC 6 evidențiază o incertitudine în ceea ce privește, printre altele, data de declanșare, la care trebuia efectiv realizată raportarea (din cauza termenilor „pusă la dispoziție” și „pregătită pentru implementare” de la [articolul 8ab](#)) și dezvăluirea de informații secrete [articolul 8ab alineatul (14) litera (c)].

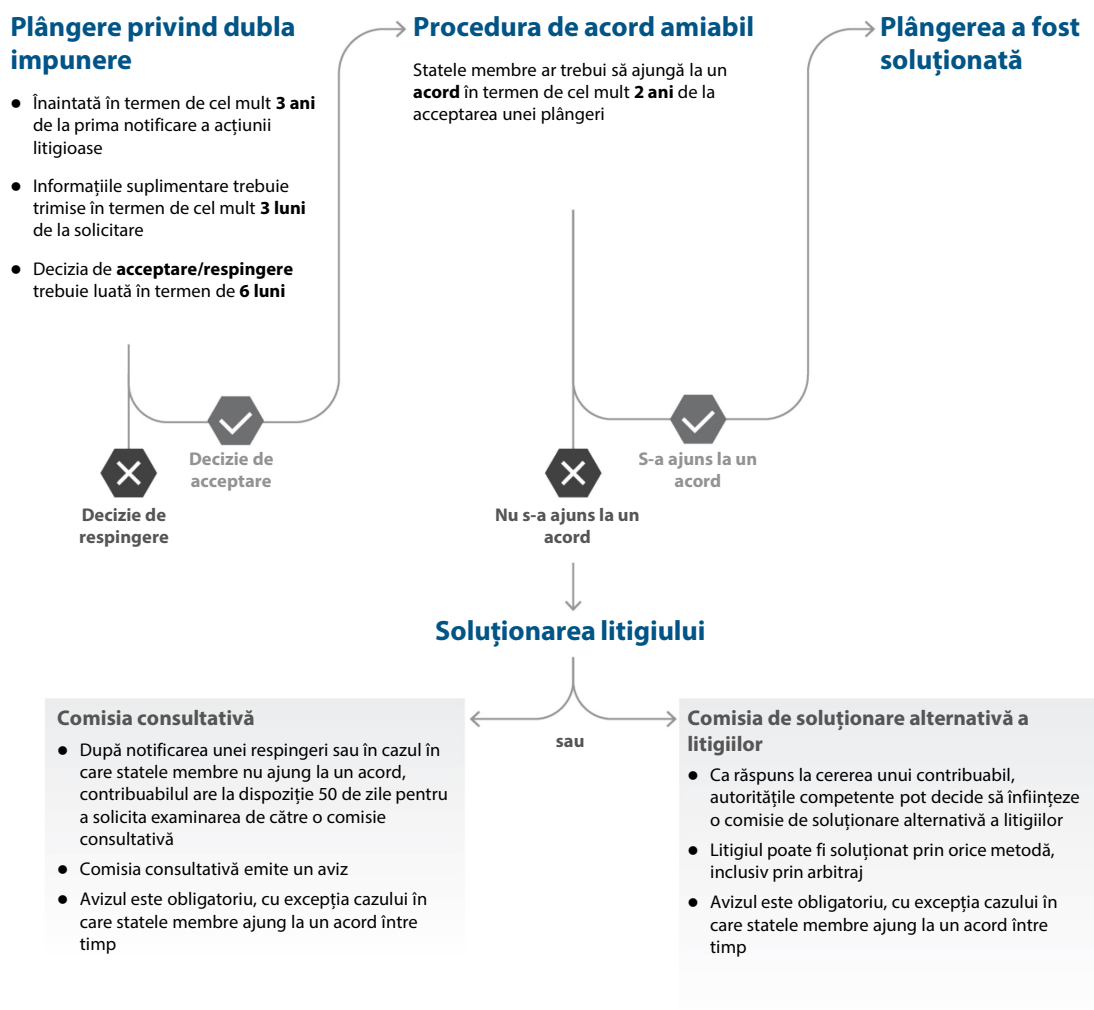
40 Cu toate acestea, unele probleme legate de interpretare, cum ar fi claritatea mai multor termeni și termene-limită (de exemplu, „modalitate”, „intermediar”, „participant”, „termen de raportare” etc.), au făcut obiectul unei cereri de decizie preliminară adresate de *Cour constitutionnelle* din Belgia (cauza C-623/22). La 29 iulie 2024, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a pronunțat hotărârea în această cauză, concluzionând că niciuna dintre preocupările exprimate de instanța de trimitere nu afectează validitatea DAC 6. Deși termenii în cauză erau recunoscuți ca fiind generali, Curtea de Justiție a statuat că ei erau suficient de clari și de preciși și că nu încălcău Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene. În pofida recente hotărâri, incertitudinile și interpretările diferite ale anumitor dispoziții DAC 6, confirmate de Curte în statele membre vizitate, rămân o problemă relevantă în practică, deoarece pot conduce la o aplicare inconsecventă a obligațiilor de raportare. Apare astfel riscul ca modalități fiscale transfrontaliere similare să fie raportate în unele state membre, dar nu și în altele.

41 Anexa IV la DAC 6 nu a făcut încă obiectul unei evaluări exhaustive. O astfel de evaluare ar putea indica motivele interpretărilor divergente și dificultățile de punere în practică cu care se confruntă statele membre. De asemenea, aceasta ar permite Comisiei să ofere clarificări adecvate sub formă de orientări. La momentul auditului, Comisia efectua cea de a doua evaluare a DAC (care va include DAC 6 și anexa IV la aceasta). Publicarea raportului este prevăzută pentru începutul anului 2025 (a se vedea punctul 52).

TDRD

42 TDRD acoperă aspecte legate de dubla impunere, care are loc atunci când două sau mai multe state membre revendică dreptul de a impozita aceleași venituri sau profituri ale unei persoane juridice sau persoane fizice. Directiva răspunde astfel obiectivelor acțiunii 14 din BEPS. Situații de acest tip pot să apară, de exemplu, ca urmare a unei neconcordanțe între normele naționale sau a unor interpretări diferite ale regulilor stabilite într-o convenție fiscală bilaterală. În astfel de cazuri, contribuabilii pot solicita lansarea unei proceduri de acord amiabil, care este o procedură administrativă desfășurată între autoritățile competente ale statelor membre implicate într-un litigiu fiscal (a se vedea *figura 4*).

Figura 4 – Mecanismele prevăzute de TDRD pentru soluționarea litigiilor fiscale



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor și a materialelor vizuale puse la dispoziție de [Accountancy Europe](#).

43 Curtea a identificat obstacole în aplicarea practică a TDRD (a se vedea [anexa VII](#)). De exemplu, nu este clar cum sunt repartizate responsabilitățile între autoritățile competente în anumite cazuri, atunci când se depune o plângere, și nici ce proceduri trebuie urmate atunci când se depune o plângere incompletă. În plus, este posibil ca timp de mai mulți ani să nu se poată depune nicio plângere în cazul unor audituri prelungite, în curs de desfășurare de către autoritățile fiscale naționale. Astfel de probleme pot împiedica funcționarea eficace a mecanismului de soluționare a litigiilor.

Lipsesc orientări privind modul de implementare și de aplicare a actelor legislative

44 În cazul celor trei acte legislative examinate de Curte, Comisia nu furnizase orientări, deși Curtea a constatat că interpretările statelor membre atât în ceea ce privește DAC 6 (a se vedea punctele **38-40**, **61** și *anexa V*), cât și în ceea ce privește TDRD erau, într-o anumită măsură, divergente (a se vedea punctul **43** și *anexa VII*).

45 În cazul DAC, Curtea observă că responsabilitatea de a emite orientări revine Comisiei și statelor membre. Cadrul pentru **o mai bună reglementare** recunoaște valoarea adăugată a orientărilor referitoare la interpretarea și punerea în aplicare a legislației UE. În lipsa unor orientări adecvate, operațiunile contribuabililor din diferite state membre riscă să fie supuse unui tratament fiscal diferit sau ambiguu. Hotărârea recentă a Curții de Justiție (a se vedea punctul **40**) în care se afirmă că termenii directivei prezentați spre examinare erau suficient de clari (deși generali) subliniază și mai mult importanța furnizării de către Comisie a unor orientări și a unor instrumente de interpretare în vederea asigurării unei aplicări consecvente a DAC 6.

46 Programul Fiscalis este multianual și ajută autoritățile fiscale ale statelor membre să colaboreze pentru a combate fraudă fiscală, evaziunea fiscală și planificarea fiscală agresivă (a se vedea *anexa VIII*). Comisia a organizat mai multe evenimente în cadrul programelor Fiscalis pe parcursul etapei de punere în aplicare a directivelor.

47 Articolul 15 din DAC prevede obligația Comisiei și a statelor membre de a face schimb de experiență în materie de cooperare administrativă. Comisia pune la dispoziția statelor membre diferite forumuri pentru a le permite să facă schimb de informații privind regimuri considerate nedăunătoare identificate în rândul administrațiilor fiscale naționale. În plus, Comisia a organizat o reuniune cu statele membre în septembrie 2018 pentru a răspunde la întrebările acestora și, ulterior, a sprijinit un grup de proiect Fiscalis care să lucreze la interpretarea semnelor distinctive definite în DAC 6. Concluziile grupului de proiect nu au fost publicate, deoarece statele membre nu au fost de acord cu acest lucru.

48 Atât Comisia, cât și autoritățile fiscale din statele membre vizitate de Curte și-au exprimat dorința de a intensifica schimburile de informații privind regimuri considerate nedăunătoare (și anume prin grupuri de proiect, ateliere și vizite de lucru etc.) și de a beneficia de mai multe orientări, în special în ceea ce privește analiza și utilizarea informațiilor aferente DAC 6.

Comisia supervizează în mod adecvat încorporarea legislației UE în legislația națională, însă evaluările exhaustive se lasă așteptate

49 Comisia are obligația de a verifica dacă statele membre încorporează directivele UE în legislația națională și de a iniția proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în caz de neconformitate. Conform situației de la momentul auditului, toate statele membre puseseră în aplicare cele trei directive. Două proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pe motiv de transpunere incorectă, inițiate de Comisie, erau încă pendinte:

- o în ceea ce privește punerea în aplicare a ATAD, Comisia a deschis, din 2018 până în prezent, 36 de proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor. Acestea priveau cazuri de necomunicare și de neconformitate. Două proceduri erau încă deschise în iunie 2024 ([Belgia](#) și [Luxemburg](#));
- o Comisia a deschis 15 proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru necomunicarea măsurilor de punere în aplicare a DAC 6. Toate procedurile fuseseră închise înainte de iunie 2024;
- o Comisia a inițiat 20 de proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru necomunicare și una pentru neconformitate cu privire la punerea în aplicare a TDRD. Toate procedurile fuseseră închise înainte de iunie 2024.

50 În ceea ce privește cele cinci state membre vizitate de Curte, Comisia inițiasă proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru fiecare caz de necomunicare sau de transpunere incompletă (parțială) a legislației relevante și efectuase controale exhaustive în cursul procedurilor.

51 ATAD cerea Comisiei să evalueze directiva la 4 ani de la intrarea sa în vigoare, iar actul modificat („ATAD 2”) urma să fie evaluat după 5 ani de la intrarea sa în vigoare. Comisia a efectuat doar un [exercițiu limitat de evaluare](#), publicat în august 2020, în care a descris modul în care măsurile prevăzute de ATAD au fost încorporate în legislația statelor membre. Nu a fost emis niciun raport de evaluare cuprinzător până în septembrie 2024, însă lucrările sunt în curs și se preconizează că evaluarea va fi finalizată până la sfârșitul anului 2025.

52 DAC 6 cerea Comisiei și statelor membre să evalueze o dată la doi ani, începând cu 1 iulie 2020, relevanța anexei IV (definiția semnelor distinctive) la directivă. Comisia nu a efectuat o astfel de evaluare, deși aceasta ar fi trebuit prezentată înainte de 1 iulie 2022. Obligația de a efectua o evaluare o dată la doi ani a anexei IV a fost anulată prin DAC 8 și transferată în procesul mai amplu de evaluare a DAC. De asemenea, Comisia avea obligația de a evalua DAC și modificările acesteia o dată la 5 ani începând cu 1 ianuarie 2013. Prima evaluare de acest tip a fost publicată în 2019. La momentul auditului, Comisia efectua cea de a doua evaluare (care va include DAC 6 și anexa IV la aceasta). Se estimează că raportul rezultat în urma auditului va fi publicat la începutul anului 2025.

53 Comisia nu a evaluat încă nici aplicarea TDRD, deși termenul-limită a fost 30 iunie 2024. Conform planificării actuale, se preconizează că un raport privind punerea în aplicare va fi prezentat Consiliului până la sfârșitul anului 2024.

Statele membre fac schimb automat de informații DAC 6, dar le utilizează într-o măsură limitată

54 Pentru a garanta funcționarea corectă a sistemului de schimb de informații prevăzut de DAC 6, informațiile raportabile privind modalitățile transfrontaliere pe care statele membre le comunică automat (rapoartele DAC 6) trebuie să fie exacte, complete și transmise atunci când pot fi cel mai utile. Curtea a evaluat deci dacă schimbul de rapoarte în cele cinci state membre auditate fusese organizat în mod corespunzător și dacă informațiile DAC 6 erau de o calitate adecvată. A fost examinat, de asemenea, sprijinul acordat de Comisie pentru procesul de schimb de informații DAC 6 prin intermediul registrului central al UE.

Există procese de raportare în temeiul DAC 6, dar controalele de calitate diferă de la un stat membru vizitat la altul

55 Comisia a pus la dispoziția administrațiilor fiscale o [schemă XML](#) pentru modalitățile transfrontaliere raportabile. De asemenea, aceasta a publicat un ghid al utilizatorului care clarifică ce informații trebuie incluse înainte ca raportul DAC 6 să fie încărcat în registrul central al UE. În plus, Comisia a pus la dispoziția statelor membre diverse instrumente pentru a face schimb de informații și de cunoștințe de specialitate în domeniul fiscal. Acțiunile finanțate în cadrul [programului Fiscalis](#) (principalul program de cooperare) includ sprijin informatic și financiar pentru ateliere, vizite de lucru și grupuri de proiect (a se vedea [anexa VIII](#)). În prezent, sunt active două grupuri de lucru care se ocupă de îmbunătățirea analizei datelor DAC 6 în domeniul impozitării directe.

56 Toate cele cinci state membre vizitate de Curte dispuneau de procese pentru schimbul de informații raportabile cu privire la modalitățile transfrontaliere. Ele au pus la dispoziția entităților raportoare platforme informatice unde acestea pot declara modalități transfrontaliere individuale sau multiple sau la care își pot conecta sistemele informatice pentru a facilita procesul de raportare. De asemenea, statele membre au adoptat proceduri pentru a se asigura că entitățile raportoare (adică intermediarii și contribuabilii vizați) își pot îndeplini obligațiile de raportare în mod adecvat. Sunt incluse aici orientări privind specificațiile tehnice (formatele și procesele de raportare) pentru intermediarii și contribuabilii care au obligația de a raporta modalitățile transfrontaliere.

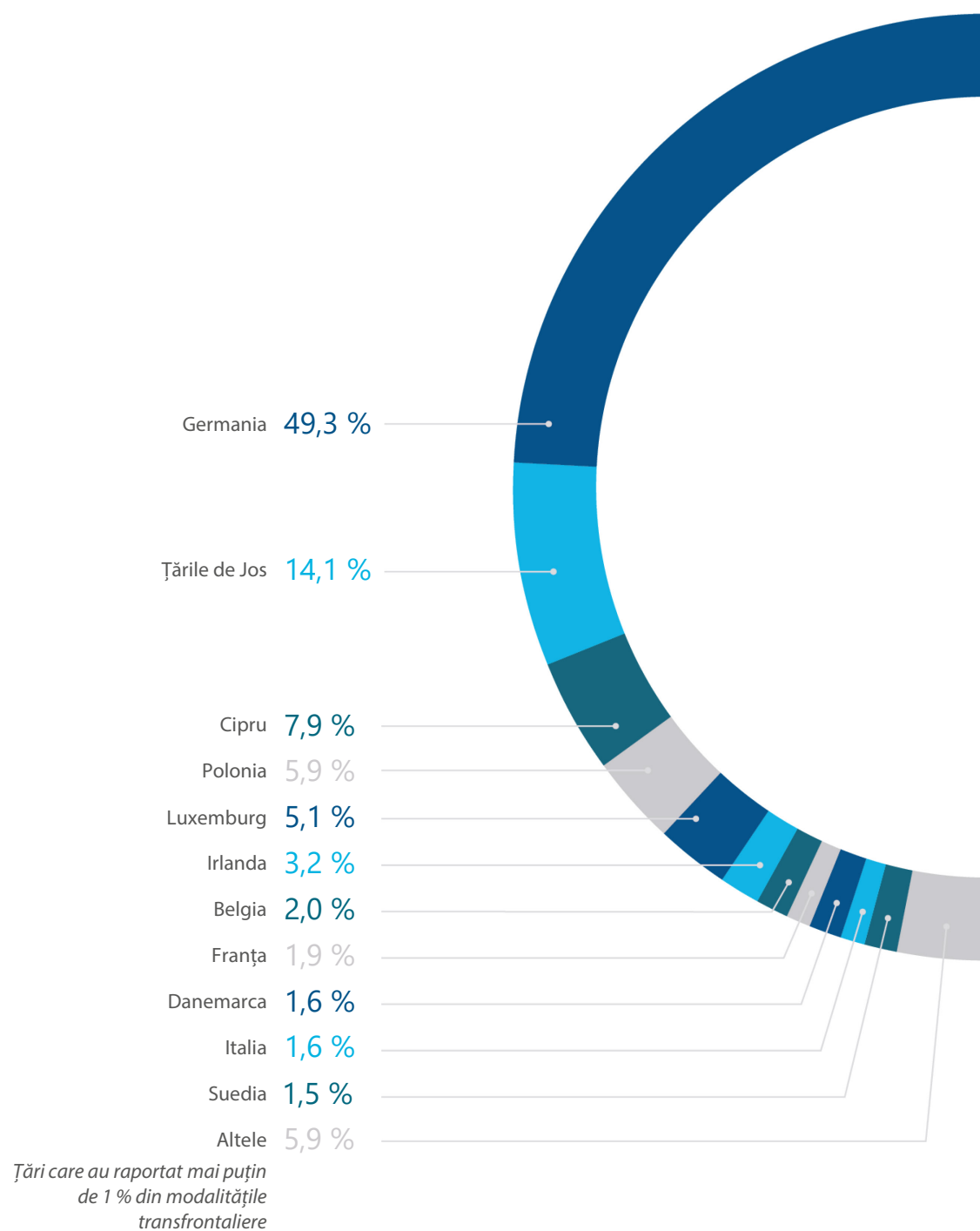
57 Trei dintre cele cinci state membre vizitate nu au efectuat controale de calitate cu privire la informațiile DAC 6 transmise de entitățile raportoare, în afară de verificări ale caracterului complet al informațiilor din perspectiva schemei XML a UE. Țările de Jos au făcut un pas mai departe și au verificat manual eșantioane de rapoarte DAC 6 pentru a controla calitatea informațiilor trimise (încărcate în registrul central al UE). Luxemburgul utilizează o listă de verificare pentru a controla în detaliu dacă fiecare dintre rapoartele DAC 6 prezentate este complet.

58 În plus, autoritățile fiscale din patru dintre cele cinci state membre vizitate nu au prevăzut să includă niciun audit în planurile lor naționale de audit pentru a verifica procedurile și procesele de raportare ale intermediarilor vizați. Numai Luxemburgul a efectuat audituri documentare cu privire la unele dintre entitățile sale raportoare, pentru a verifica existența sau coerența proceselor de raportare a modalităților transfrontaliere.

Calitatea informațiilor DAC 6 care fac obiectul schimbului automat este deficitară

59 Autoritățile fiscale din cele cinci state membre vizitate au putut demonstra că au încărcat rapoartele DAC 6 în registrul central al UE în timp util. Între lansarea DAC 6 la jumătatea anului 2020 și sfârșitul anului 2023, statele membre au declarat peste 53 000 de modalități transfrontaliere raportabile (sub formă de rapoarte DAC 6 încărcate în registrul central al UE). Acestea au făcut deci obiectul unui schimb automat. Până în 2021, toate statele membre încărcaseră rapoarte DAC 6 în registrul central al UE (a se vedea *figura 5*). Doar câteva au făcut acest lucru în 2020 din cauza unei amânări în contextul pandemiei de COVID-19.

Figura 5 – Procentul modalităților transfrontaliere raportate per stat membru între 2020 și 2023



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor puse la dispoziție de Comisie.

60 Obligația de a raporta autorităților fiscale modalități transfrontaliere poate fi afectată de diverse derogări legislative acordate de unele state membre. Toate cele cinci state membre vizitate au acordat derogări în cazul anumitor profesii pentru care obligația de raportare ar implica o încălcare a normelor relevante privind secretul profesional (cum ar fi avocații, contabilii etc.). Aceste derogări pot conduce, în cele din urmă, la neraportarea unor modalități, în special în cazul în care privesc persoane juridice care își au reședința în statul membru în cauză și în țări terțe, dar nu și în alt stat membru al UE (a se vedea [caseta 2](#), care ilustrează astfel de scenarii potențiale).

Caseta 2

Potențiale scenarii de evitare a obligațiilor de raportare în temeiul DAC 6

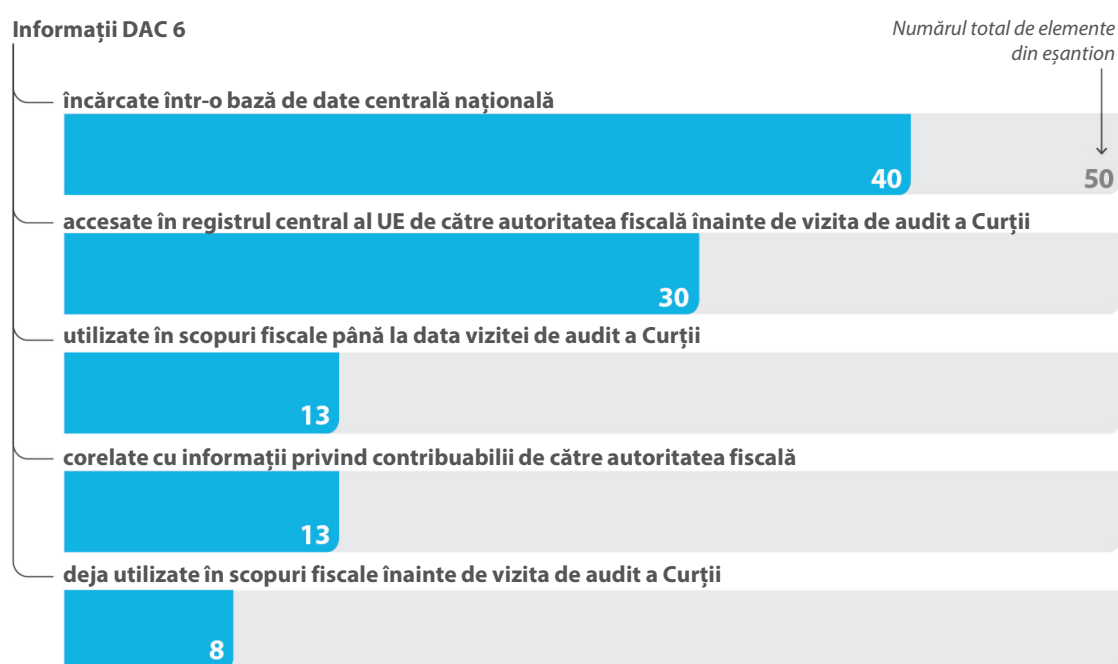
Un contribuabil din statul membru A stabilește o modalitate transfrontalieră cu o societate dintr-o țară terță printr-un intermediar din statul membru B. Intermediarul lasă obligația de raportare în sarcina contribuabilului relevant din statul membru A, dar, în orice caz, acesta nu are nicio obligație de raportare în statul membru A din cauza interpretărilor divergente ale dispozițiilor DAC 6. Modalitatea nu este raportată, deși ar fi trebuit să fie, iar autoritățile fiscale din cele două state membre nu primesc nicio informație.

Anumite entități raportoare, în principal intermediari cu sucursale multiple în statele membre, pot alege în care dintre acestea doresc să declare modalitatea raportabilă. Din cauza interpretărilor divergente ale termenilor, ale semnelor distinctive și ale obligațiilor de raportare de la un stat membru la altul, intermediarii pot opta pentru raportarea într-un stat membru care consideră, de fapt, că modalitatea transfrontalieră nu este raportabilă.

61 În fiecare dintre cele cinci state membre vizitate, Curtea a prelevat un eșantion de 10 rapoarte DAC 6 prezentate și încărcate în registrul central al UE în perioada 2021-2023. În urma acestei analize, ea a identificat mai multe probleme orizontale legate fie de schema de raportare, fie de interpretările diferite ale cerințelor de informare în temeiul DAC 6, care ar putea afecta calitatea rapoartelor DAC 6. De exemplu, în schema XML nu există niciun câmp de date obligatoriu în care să se indice numele țărilor terțe implicate. Prin urmare, având în vedere structura actuală a schemei, este dificil pentru statele membre să identifice dacă/ce țări terțe sunt implicate într-o modalitate transfrontalieră raportată. În plus, din cauza interpretărilor diferite ale testului beneficiului principal și ale semnelor distinctive, confirmate în statele membre vizitate, există riscul ca numărul de modalități raportate în registrul central al UE să nu fie corect (a se vedea [anexa V-anexa VI](#)).

62 În fiecare dintre cele cinci state membre vizitate, Curtea a prelevat un alt eșantion de 10 rapoarte DAC 6 din perioada 2018-2023 descărcate din registrul central al UE și care implicau statul membru vizitat. Ea a verificat modul în care fiecare dintre statele membre a utilizat informațiile DAC 6 primite privind modalități transfrontaliere. Dintre cele 50 de elemente din aceste eșantioane, administrațiile fiscale utilizaseră doar 16 % pentru proceduri ulterioare (a se vedea [figura 6](#)). În plus, Curtea a identificat în eșantion, pentru toate statele membre vizitate, deficiențe în ceea ce privește calitatea informațiilor DAC 6 care au făcut obiectul schimbului.

Figura 6 – Utilizarea informațiilor DAC 6 în statele membre vizitate



Sursa: Curtea de Conturi Europeană.

63 Pentru a se asigura că dispozițiile DAC 6 au un impact, administrațiile fiscale naționale ar trebui să utilizeze informațiile DAC 6 primite cu privire la modalități transfrontaliere potențial dăunătoare (în scopuri de control fiscal, de analiză a riscurilor etc.). Patru dintre cele cinci state membre vizitate de Curte nu au efectuat analize sistematice ale riscurilor pe baza informațiilor disponibile în registrul central al UE, ci s-au mulțumit în schimb să utilizeze aceste informații ad-hoc, la cererea inspectorilor fiscali. În 2023, Țările de Jos au introdus un sistem sprijinit de asistență software specifică și de personal specializat (a se vedea [caseta 3](#)).

Caseta 3

Analiza sistematică a riscurilor – exemplul administrației fiscale neerlandeze

Administrația fiscală neerlandeză a implementat un model bazat pe norme, conceput să detecteze rapoartele DAC 6 cu cel mai mare grad de risc. O echipă specializată din cadrul administrației fiscale („echipa DAC 6”) poate apoi să examineze manual rapoartele respective și să le analizeze mai aprofundat.

Modelul alocă puncte fiecărui raport DAC 6 atât în conformitate cu reguli generale (cum ar fi valoarea modalității fiscale, dimensiunea contribuabilului etc.), cât și cu reguli specifice (cum ar fi anumite semne distinctive). Echipa DAC 6 poate selecta manual mai multe modalități care să fie analizate pe baza unor semne externe (structuri fiscale noi, cereri din partea inspectorilor fiscali etc.).

Statele membre auditate au elaborat sisteme de sancțiuni pentru nerespectarea DAC 6, dar nu le-au aplicat încă

64 În conformitate cu [articolul 25a din DAC](#), statele membre ar trebui să aplice sancțiuni eficiente, proporționale și disuasive în caz de nerespectare a obligațiilor de raportare prevăzute de DAC 6. Comisia a evaluat sistemele de sancțiuni ale statelor membre în documentul de [evaluare a impactului DAC 8](#) și a propus noi dispoziții menite să asigure eficacitatea acestora. Legiuitorii nu au aprobat propunerea Comisiei.

65 Toate cele cinci state membre vizitate au implementat un sistem de sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor de raportare DAC 6, de exemplu în caz de omisiune a raportării sau de raportare incompletă sau incorectă. Amenzile din statele membre vizitate variau foarte mult, de la maximum 20 000 de euro pe an în Cipru la maximum 900 000 de euro în Țările de Jos (amendă majorată la 1 030 000 de euro de la 1 ianuarie 2024). În unele cazuri, amenzile minime sunt în mod evident scăzute și riscă să aibă un efect disuasiv redus. Un intermediar care are mai multe sucursale poate alege în mod strategic să declare informațiile raportabile într-un anumit stat membru pentru a minimiza riscul de sancțiuni mai mari în cazul nerespectării obligațiilor de raportare.

66 Niciunul dintre statele membre vizitate nu impusese amenzi până la momentul auditului. Incertitudinile în interpretarea anumitor dispoziții ale DAC 6 riscă să împiedice o aplicare eficientă a sancțiunilor (a se vedea punctele [38-40](#) și [anexa V](#)). În plus, măsurile administrative necesare pentru fixarea sancțiunilor variază semnificativ de la un stat membru la altul, la fel ca probabilitatea de impunere a unei sancțiuni.

Activitatea Grupului de lucru pentru codul de conduită conduce la modificări legislative, dar rezultatele sunt limitate

67 Creat în 1997, [Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor](#) (denumit în continuare „codul”) reprezintă un angajament politic de combatere a concurenței fiscale dăunătoare, a evitării obligațiilor fiscale și a evaziunii fiscale în UE. Prin adoptarea codului, statele membre s-au angajat să elimine regimurile fiscale preferențiale existente care constituie o concurență fiscală dăunătoare („lichidare”) și să nu introducă astfel de regimuri noi în viitor („statu-quo”). În acest scop, ele ar trebui să notifice Grupului de lucru pentru codul de conduită (denumit în continuare „grupul de lucru”) măsurile fiscale existente și propuse care ar putea intra în domeniul de aplicare al codului (a se vedea [anexa IX](#)). Statele membre au convenit, de asemenea, să ia măsuri legislative și administrative în ceea ce privește țările terțe incluse pe lista UE a jurisdicțiilor necooperante.

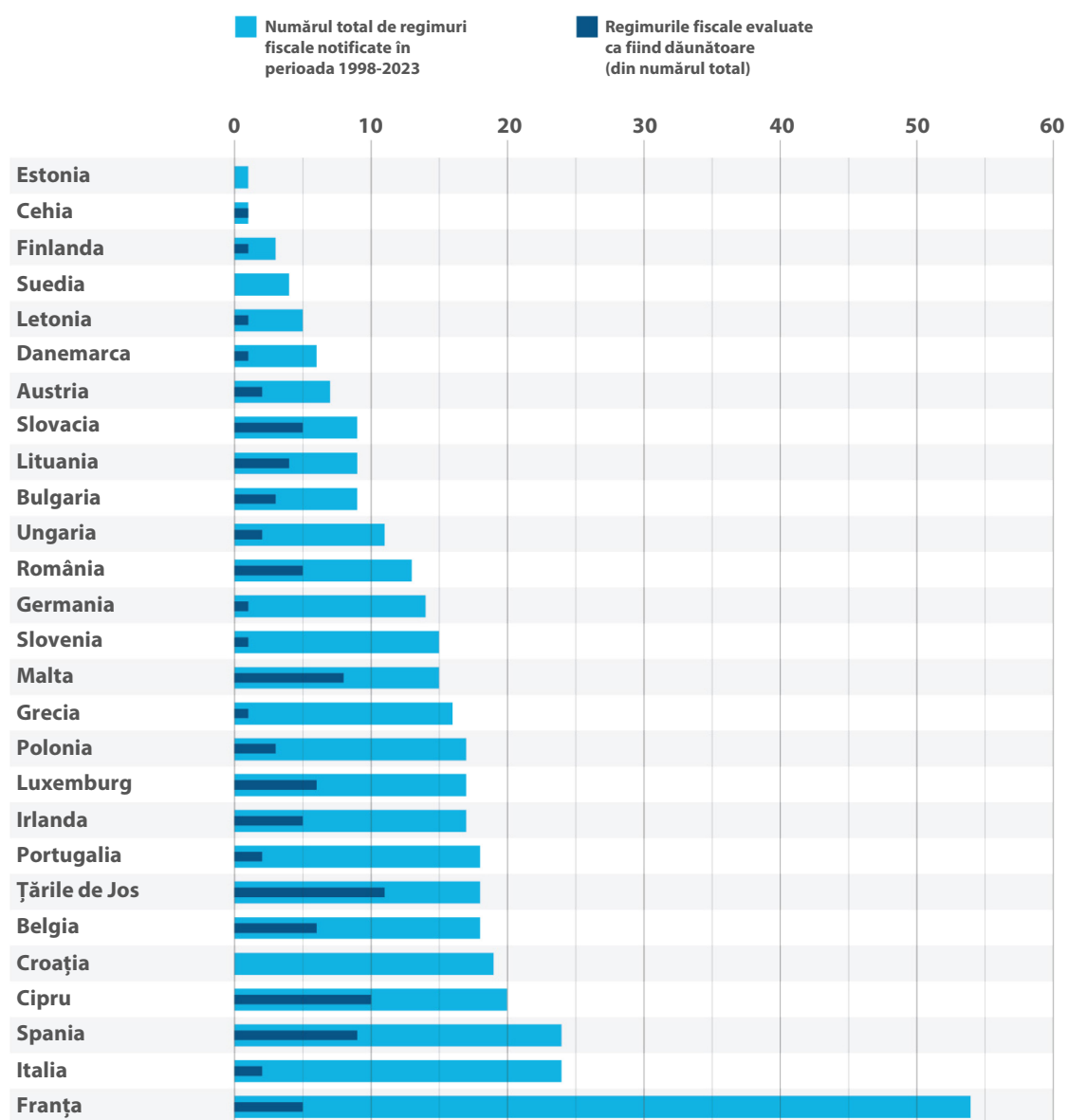
68 Grupul de lucru supervizează respectarea codului de către statele membre și se ocupă în principal de evaluarea măsurilor fiscale notificate, pe baza unei analize tehnice efectuate de Comisie. Atunci când începe procesul de examinare a unei măsuri notificate, Comisia ar trebui să colaboreze cu statul membru în cauză pentru a pune la dispoziție o descriere a măsurii fiscale (a se vedea [anexa X](#)). Pe baza lucrărilor pregătitoare ale Comisiei, regimul fiscal în cauză este apoi discutat în cadrul grupului. Membrii grupului decid prin [consens](#) dacă acceptă sau resping evaluarea Comisiei. Având în vedere natura politică a grupului, detaliile subiacente nu sunt făcute publice. Recomandările grupului nu au forță juridică.

69 Curtea a analizat dacă statele membre și Comisia și-au îndeplinit rolurile și dacă acțiunile lor au generat rezultatele scontate.

Comisia își îndeplinește rolul limitat pe care îl are în sprijinirea Grupului de lucru pentru codul de conduită

70 De la înființarea grupului de lucru în 1998, statele membre ale UE au notificat acestuia 384 de regimuri fiscale preferențiale (a se vedea [figura 7](#)). Grupul a considerat că 95 dintre acestea erau dăunătoare.

Figura 7 – Numărul de regimuri fiscale notificate Grupului de lucru pentru codul de conduită, per stat membru (1998-2023)



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor aflate la dispoziția publicului.

71 Numărul regimurilor fiscale potențial dăunătoare raportate a variat considerabil de-a lungul timpului și de la un stat membru al UE la altul. Numărul maxim de notificări a coincis cu aderarea noilor state membre, deoarece Comisia trebuie să evalueze toate regimurile fiscale ale unei țări candidate, la momentul aderării sale, pe baza unei liste pregătitoare pe care a elaborat-o. Curtea observă că, după încheierea procesului de aderare, numărul notificărilor a tins să scadă. În 2023, Comisia a demarat o inițiativă de îmbunătățire a procesului de notificare a grupului de lucru, care a dus la o revizuire a „orientărilor convenite” privind notificarea regimurilor preferențiale. Cele cinci state membre vizitate dispuneau de proceduri de examinare a legislației și de verificare a conformității acestora cu codul (în vederea unei eventuale notificări a grupului de lucru).

72 Curtea a examinat procesul de elaborare a descrierilor regimurilor fiscale potențial dăunătoare efectuate de Comisie pentru grupul de lucru. Ea s-a aplecat asupra a două cazuri în care Comisia elaborase descrierea convenită împreună cu statele membre respective și a prezentat grupului concluziile și recomandările sale. Curtea a constatat că procedurile de lucru ale Comisiei sprijină în mod corespunzător activitatea grupului și că analiza Comisiei era riguroasă și justificată.

73 În 2022, Consiliul a aprobat un cod revizuit, extinzându-i **domeniul de aplicare**. Aplicabil de la 1 ianuarie 2024, codul acoperă în prezent și caracteristicile fiscale cu aplicabilitate generală care au fost introduse de la 1 ianuarie 2023, cum ar fi legislația privind prețurile de transfer. Cu toate acestea, după cum a precizat Comisia în **comunicarea** sa către Parlamentul European, statele membre folosesc deja structurile generale ale sistemelor lor fiscale pentru a exercita concurența fiscală (de exemplu, stabilind norme specifice privind domiciliul fiscal care pot conduce, de fapt, la o dublă neimpozitare). Acest lucru indică riscul ca regimuri fiscale dăunătoare deja existente să nu fie acoperite de codul revizuit. În plus, chiar și în noua sa versiune, codul nu acoperă sistemele speciale de acordare a cetățeniei sau măsurile de atragere a expatriaților sau a marilor averi, chiar dacă acestea sunt adesea metode de a atrage în mod inechitabil întreprinderi și investiții din alte țări.

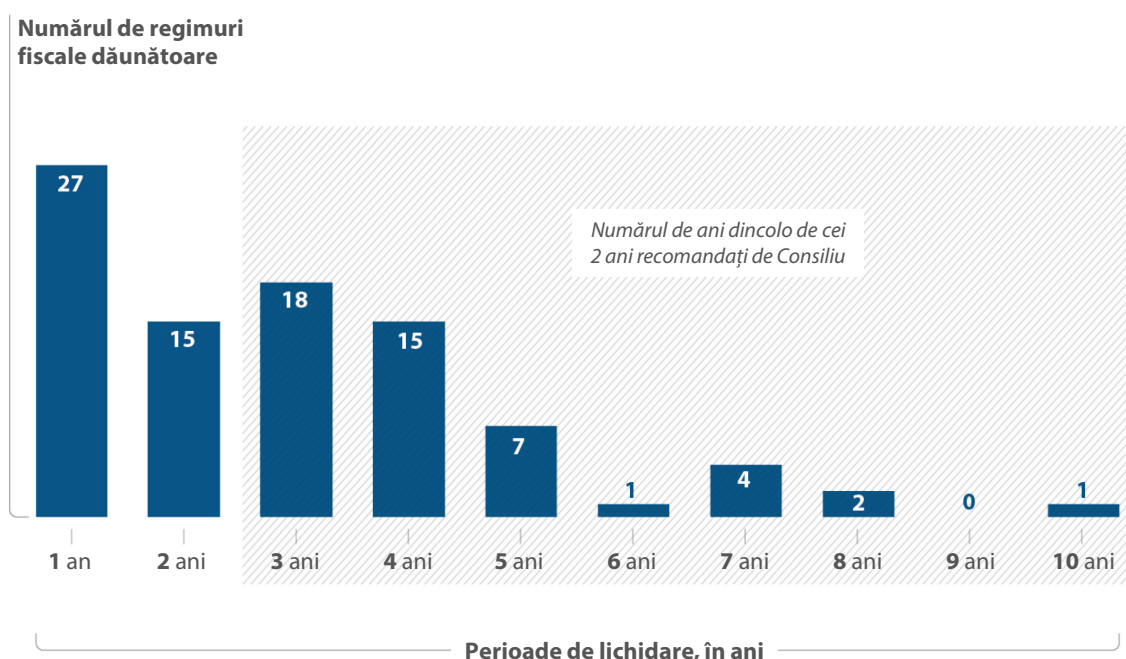
74 Până în ianuarie 2024, statele membre erau cele care notficau grupului de lucru regimurile fiscale potențial dăunătoare planificate sau nou introduse. Identificarea unui regim fiscal dăunător într-un stat membru al UE nu se baza deci pe o analiză sistematică efectuată de Comisie. Noul mandat acordă Comisiei drepturi extinse. În prezent, aceasta poate notifica, în nume propriu, grupului orice regimuri fiscale potențial dăunătoare introduse de un stat membru. Rolul Comisiei în activitatea grupului de lucru a fost deci extins, dar procedurile relevante nu au fost incluse în auditul Curții, deoarece au fost lansate după finalizarea activității de audit.

Statele membre au pus în aplicare recomandări vizând eliminarea regimurilor fiscale dăunătoare, dar perioadele de lichidare și de păstrare a drepturilor obținute au fost uneori lungi

75 Atunci când grupul de lucru consideră că un regim fiscal este dăunător, statul membru în cauză trebuie să „lichideze” măsurile pentru a se conforma codului. Din [sinteza](#) realizată în decembrie 2023 de Secretariatul General al Consiliului cu privire la perioada 1998-2023, reiese că statele membre ale UE au lichidat 95 de regimuri fiscale preferențiale considerate dăunătoare de către grupul de lucru.

76 [Concluziile Consiliului](#) privind punerea în aplicare a codului au recomandat ca lichidarea unei măsuri fiscale identificate ca fiind dăunătoare să nu dureze mai mult de 2 ani. În practică, perioadele de lichidare convenite de grupul de lucru pentru regimurile pe care le evaluase erau cuprinse între unul și 10 ani. Mai mult de jumătate depășeau termenul de 2 ani recomandat (a se vedea [figura 8](#)).

Figura 8 – Perioadele de lichidare convenite pentru regimurile fiscale dăunătoare (1998-2023)

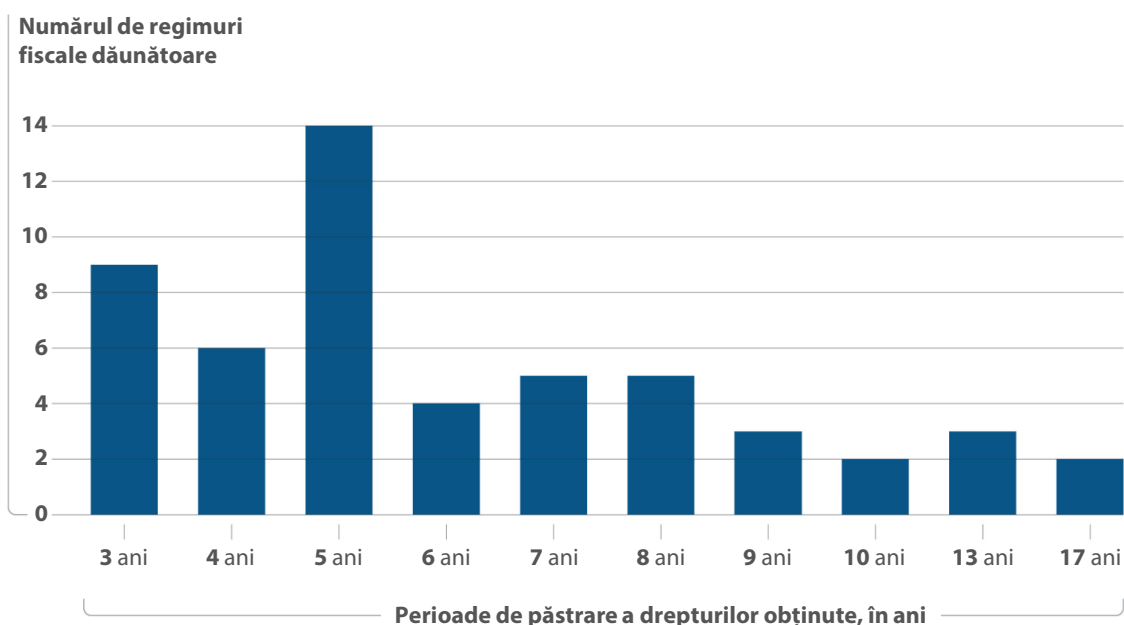


Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor aflate la dispoziția publicului.

77 Pentru a proteja contribuabilii care beneficiază de regimurile existente considerate dăunătoare de către grupul de lucru, statelor membre li se permite să introducă norme de anterioritate atunci când își lichidează regimurile fiscale dăunătoare. În temeiul acestor norme, toți contribuabilii care beneficiază de un regim existent pot păstra drepturile respective până la o a doua dată specifică („data abolirii”). Cu excepția cazului „vechilor” regimuri fiscale favorabile pentru brevete sau al regimurilor favorabile proprietății intelectuale, grupul de lucru nu a convenit orientări cu privire la modul în care ar trebui decise astfel de perioade de păstrare a drepturilor obținute.

78 În cazul celor 53 de regimuri fiscale dăunătoare pentru care a fost permisă păstrarea drepturilor obținute, s-a observat că, între 1998 și 2023, perioadele de păstrare a drepturilor obținute au variat de la 3 la 17 ani (perioada cea mai lungă a fost înregistrată în două cazuri din Antilele Olandeze, a se vedea *figura 9*). În consecință, contribuabilii deja înscrși în regimurile fiscale în cauză ar putea beneficia de avantajele fiscale aferente pentru perioade lungi, în ciuda consecințelor dăunătoare.

Figura 9 – Perioadele convenite de păstrare a drepturilor obținute pentru regimurile fiscale dăunătoare (1998-2023)



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor aflate la dispoziția publicului.

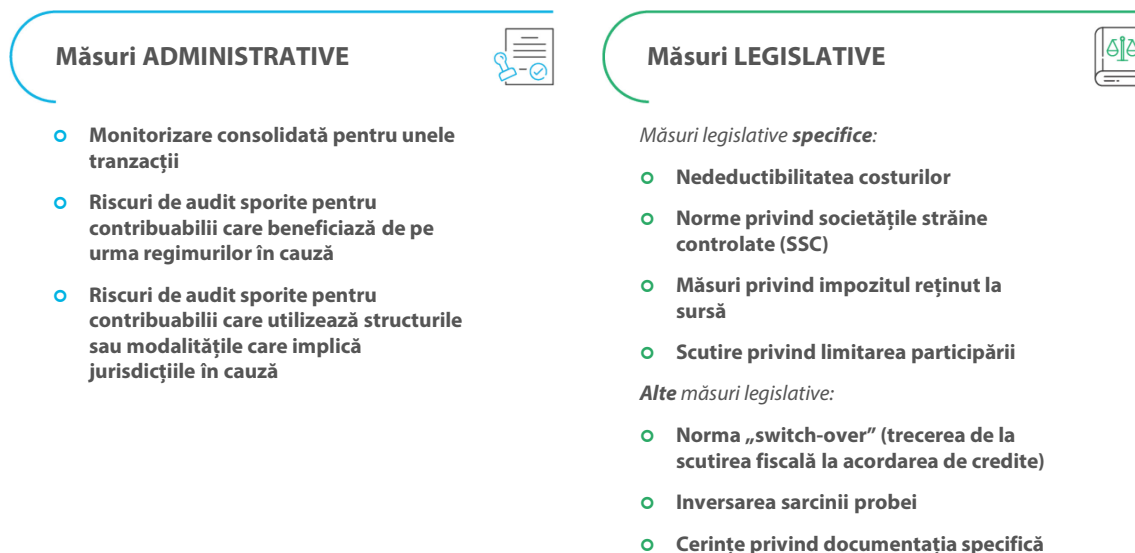
79 În plus, Curtea observă că, în [raportul adresat Consiliului](#)⁷ în noiembrie 2021, grupul de lucru a identificat un caz în care un stat membru a permis contribuabililor să beneficieze de un regim fiscal pe care grupul îl evaluase deja ca fiind dăunător. Cum regimul în cauză și avantajele fiscale aferente nu mai erau însă în vigoare ulterior datei de 1 iulie 2021, grupul nu mai avea ce măsuri de combatere să ia.

Statele membre iau măsuri de protecție împotriva jurisdicțiilor necooperante, dar nu există o abordare uniformă

80 Uniunea Europeană menține o [listă UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale](#). Comisia, împreună cu experți din statele membre, examinează toate jurisdicțiile în cauză. Lista UE este utilizată pentru a combate și a descuraja practicile fiscale dăunătoare, precum și pentru a promova mecanisme de bună guvernare fiscală la scară mondială. Consiliul a adoptat cea mai recentă actualizare a listei la 8 octombrie 2024. Aceasta cuprinde în prezent 11 țări terțe.

81 În conformitate cu [concluziile Consiliului](#) din decembrie 2017, pentru a-și proteja baza de impozitare, statele membre ar trebui să aplice măsuri de protecție eficace împotriva țărilor terțe incluse pe lista UE (a se vedea [figura 10](#)).

Figura 10 – Măsuri de protecție



Sursa: Concluziile Consiliului din 5 decembrie 2017, [documentul 15429/17](#).

⁷ Raport către Consiliul al Grupului de lucru pentru codul de conduită, 26 noiembrie 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

82 În 2019, statele membre au convenit să aplice cel puțin una dintre cele trei măsuri administrative de protecție în domeniul fiscal enumerate în anexa III la concluziile Consiliului din 5 decembrie 2017. [Conform situației valabile la 31 ianuarie 2023](#), 26 dintre cele 27 de state membre aplicaseră cel puțin o măsură administrativă, iar 11 dintre ele aplicaseră cel puțin două.

83 În noiembrie 2019, [statele membre](#) s-au angajat, de asemenea, să aplice începând cu 1 ianuarie 2021 cel puțin una dintre cele patru măsuri legislative specifice (nedeductibilitatea costurilor, normele privind societățile străine controlate, măsurile privind impozitul reținut la sursă și scutirea privind limitarea participării)⁸. Situația la 31 ianuarie 2023 arăta că toate statele membre aplicaseră cel puțin o măsură legislativă, dar că doar șapte le aplicaseră pe toate patru (a se vedea [figura 11](#)).

⁸ Raport către Consiliu al Grupul de lucru pentru codul de conduită, 25 noiembrie 2019, documentul 14114/19.

Figura 11 – Măsuri legislative de protecție în vigoare

	Nedeductibilitatea costurilor	Norme privind societățile străine controlate (SSC)	Măsuri privind impozitul reținut la sursă	Scutire privind limitarea participării
Austria		✓		
Belgia	✓	✓		✓
Bulgaria	✓		✓	
Croația		✓	✓	
Cipru			✓	
Cehia		✓		
Danemarca	✓		✓	
Estonia	✓		✓	✓
Finlanda		✓		
Franța	✓	✓	✓	✓
Germania	✓	✓	✓	✓
Grecia	✓			
Ungaria		✓		
Irlanda		✓		
Italia	✓			
Letonia	✓	✓	✓	✓
Lituania	✓	✓	✓	✓
Luxemburg	✓			
Malta				✓
Țările de Jos		✓	✓	
Polonia		✓		
Portugalia	✓	✓	✓	✓
România	✓			
Slovacia	✓		✓	✓
Slovenia	✓	✓	✓	✓
Spania	✓	✓	✓	✓
Suedia	✓	✓		

Sursa: Raportul Grupului de lucru pentru Codul de conduită către Consiliu, 2 iunie 2023

84 Nivelul ridicat de flexibilitate al acestei abordări poate limita efectul disuasiv al măsurilor de protecție și creează riscul ca întreprinderile să își stabilească activitatea în state membre care aplică mai puține măsuri legislative (în special atunci când dezvoltă activități în mod specific cu jurisdicții necooperante în scopuri fiscale) și în care profiturile pot fi transferate mai ușor către jurisdicții cu un nivel scăzut de impozitare.

Nu există un cadru adecvat de monitorizare a performanței pentru a verifica efectele măsurilor luate de UE

85 Autoritățile fiscale trebuie să dispună de estimări fiabile ale pierderilor de venituri cauzate de evitarea obligațiilor fiscale și de evaziunea fiscală și trebuie să ia măsurile corective adecvate. Curtea a evaluat modul în care UE și statele membre colectează informații cu privire la volumul impozitului pe profit neplătit și la impactul instrumentelor existente de combatere a regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi. S-a ținut seama de faptul că măsurarea oricărui deficit fiscal este o sarcină complexă și că nicio metodă unică nu poate reflecta toate aspectele neconformității. Combinarea mai multor abordări și valorificarea progreselor tehnologice pot contribui la o mai bună înțelegere a diferitelor lacune fiscale din UE.

Ocazional, diferite proiecte ale UE au estimat impactul evitării obligațiilor fiscale și al evaziunii fiscale, dar nu există un cadru european comun de monitorizare a performanței

86 Un cadru comun de monitorizare a performanței este esențial pentru a permite autorităților fiscale să aibă o imagine mai bună asupra domeniilor celor mai afectate de evitarea obligațiilor fiscale și de evaziunea fiscală și să aloce resursele necesare pentru a lua măsurile corespunzătoare. Aceste aspecte reflectă deficiențele identificate în [raportul OCDE din 2015 privind acțiunea 11 din cadrul BEPS](#).

87 Comisia și statele membre au lansat o serie de inițiative pentru a estima amploarea evitării obligațiilor fiscale și a evaziunii fiscale în domenii specifice. În 2018, Comisia și 15 state membre au publicat un studiu privind nerealizarea volumului de venituri din impozitul pe profit al întreprinderilor⁹. Conform acestui studiu, calcularea estimărilor privind deficitul de colectare a impozitului pe profit este dificilă, parțial din cauza complexității sistemelor de impozitare a profitului, dar și din mai multe alte motive, cum ar fi acțiuni deliberate ale contribuabililor (fraudă, evaziune sau evitarea obligațiilor, de exemplu), omisiuni și erori de interpretare sau situații de faliment. Astfel, estimările la nivel național reușesc în cele mai multe cazuri să reflecte evaziunea fiscală și acțiunile neintenționate, dar nu și evitarea obligațiilor fiscale. În consecință, multe părți implicate consideră că o metodologie armonizată riscă să nu fie fezabilă, având în vedere diferențele dintre sistemele de impozit pe profit, incertitudinea statistică și metodologia complexă. În urma studiului menționat, în 2021, în cadrul

⁹ *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

reuniunii la nivel înalt a UE privind administrația fiscală (TADEUS), a fost lansat un proiect pentru a explora metodologii de estimare a deficitului de impozitare directă, cu un subgrup axat pe deficitul de colectare a impozitului pe profit.

88 Comisia a publicat, de asemenea, în 2019 și 2021, studii privind evaziunea fiscală de către persoane fizice, care au pus în lumină efectele prejudiciabile ale averilor ascunse în centrele financiare internaționale¹⁰. Deși acest audit s-a axat pe impozitarea societăților, studiile respective rămân relevante, dat fiind că persoanele fizice pot utiliza forme juridice (cum ar fi societăți sau fiducii) pentru a-și ascunde averea. Studiile respective nu oferă însă o evaluare exhaustivă a măsurilor luate împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi.

89 În 2023, Comisia, împreună cu mai multe state membre, a lansat două grupuri de proiect prin intermediul [programului Fiscalis](#). Unul dintre acestea urmărește să introducă indicatori realiști care să măsoare în mod eficient impactul schimbului de informații. Celălalt grup analizează modalități de îmbunătățire a utilizării datelor DAC (a se vedea [anexa VIII](#)).

90 În afară de aceste inițiative, care au o sferă limitată, nu există un set unic de indicatori de performanță care să fie utilizați la nivelul de ansamblu al UE pentru a măsura și a monitoriza eficacitatea cadrului existent pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi.

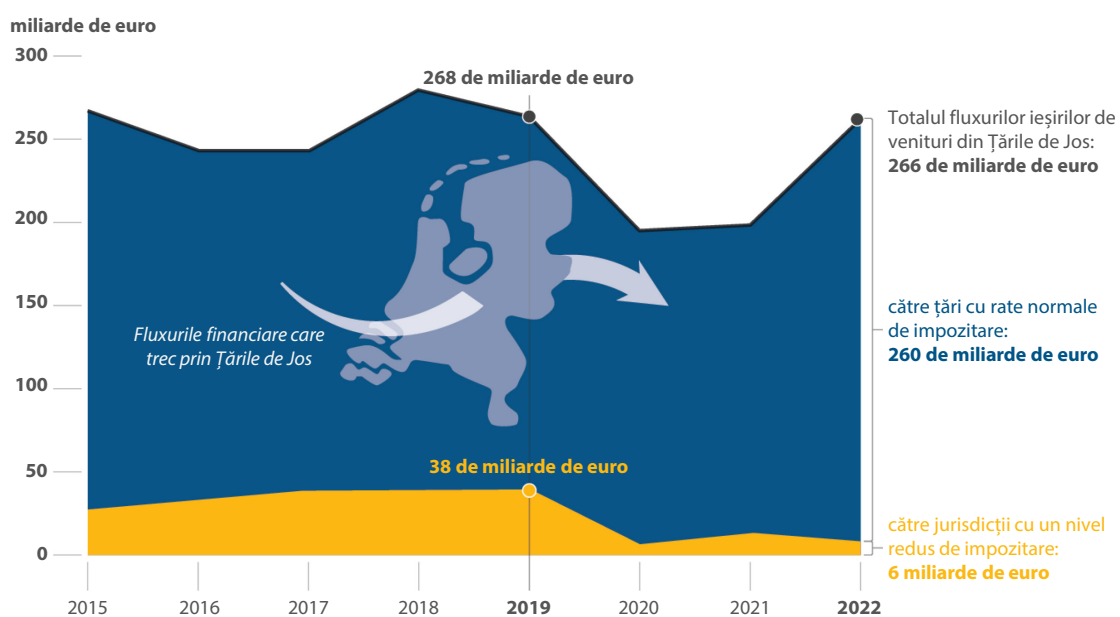
Doar unul dintre cele cinci state membre vizitate dispunea de un cadru de performanță pentru a evalua eficacitatea măsurilor

91 Dintre cele cinci state membre vizitate de Curte, numai Țările de Jos stabiliseră un cadru de performanță prin care să măsoare eficacitatea instrumentelor introduse pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi. În plus, autoritățile neerlandeze au publicat în octombrie 2023 un [raport](#) de evaluare a eficacității mai multor măsuri, pe baza cifrelor furnizate de Banca Centrală a Țărilor de Jos.

¹⁰ DG TAXUD: „[Estimating International Tax Evasion by Individuals](#)”, în *Taxation Paper* nr. 76, 2019; [Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion](#), raport final, 2021.

92 Raportul elaborat de autoritățile neerlandeze a concluzionat că mai multe dintre măsurile introduse pentru combaterea evitării obligațiilor fiscale au redus fluxul de capital din Țările de Jos către țări cu o rată de impozitare scăzută. Fluxul total de venituri către aceste țări a scăzut cu aproape 85 %, de la 38 de miliarde de euro în 2019 la 6 miliarde de euro în 2022 (a se vedea *figura 12*).

Figura 12 – Diminuarea fluxului de plăți impozabile din Țările de Jos către jurisdicții cu un nivel scăzut de impozitare



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor și a materialelor vizuale puse la dispoziție de Ministerul Finanțelor din Țările de Jos.

Concluzii și recomandări

93 În opinia de ansamblu a Curții, cadrul instituit de UE servește drept primă linie de apărare necesară pentru a sprijini combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, în limitele competențelor reduse care revin Uniunii. Cu toate acestea, există deficiențe în ceea ce privește modul în care au fost elaborate și puse în aplicare actele legislative și alte măsuri. Nici la nivelul UE, nici la nivelul statelor membre, nu există un sistem adecvat de monitorizare a performanței pentru a evalua eficacitatea respectivelor acte și măsuri.

94 Comisia a propus un cadru de reglementare comun la nivelul UE pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi în UE. Directivele acoperite de acest audit [Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale (ATAD), cea de a 5-a modificare a Directivei privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (DAC 6) și Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale (TDRD)] stabilesc standarde generale și introduc instrumente de sprijin în limitele domeniului lor de aplicare, deoarece UE nu are competența de a stabili soluții specifice de politică fiscală pentru statele membre. Curtea a observat că anumite definiții și termeni din legislația UE (în special privind semnele distinctive prevăzute de DAC 6 și testul beneficiului principal) prezintă provocări în materie de interpretare, ceea ce duce la interpretări diferite în rândul statelor membre. Calitatea schimbului de informații în temeiul DAC 6 are deci de suferit, ceea ce scade din eficacitatea luptei împotriva eludării fiscale (a se vedea punctele [32-43](#)).

95 În plus, nu există, în general, orientări ale Comisiei privind interpretarea și punerea în aplicare a legislației UE examinate de Curte. Din această cauză, statele membre au interpretări diferite (a se vedea punctele [44-48](#)). Comisia supervizează în mod eficace încorporarea legislației UE în legislația națională și deschide proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor atunci când se impune acest lucru, dar efectuează evaluările necesare prea târziu în unele cazuri. Prin urmare, la șapte ani de la introducerea ATAD, nu este încă clar dacă aceasta își va atinge obiectivele. Întrucât evaluările sunt realizate cu întârziere, nici publicul, nici legiuitorii nu știu exact cât de solide sau de eficace sunt măsurile luate de UE pentru a combate regimurile fiscale dăunătoare și evitarea obligațiilor fiscale de către întreprinderi (a se vedea punctele [49-53](#)).

Recomandarea 1 – Să se clarifice cadrul legislativ al UE

Pentru a asigura aplicarea uniformă a legislației UE de către statele membre, Comisia ar trebui:

- (a) în cooperare cu statele membre, să elaboreze orientări și, în special, să le ofere acestora linii directoare cu privire la interpretarea legislației UE referitoare la combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, precum și cu privire la efectuarea de analize de risc și la utilizarea informațiilor fiscale primite;
- (b) să evalueze necesitatea unor eventuale modificări ale DAC 6 pe baza rezultatelor evaluării în curs și ale cauzelor pendinte;
- (c) să ia în considerare, în pregătirea pentru evaluarea sa viitoare, problemele din concepția TDRD identificate în prezentul raport, pentru a se asigura că mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale funcționează în mod eficace.

Data-țintă pentru punerea în aplicare a recomandării: pentru literele (a) și (b), sfârșitul anului 2026, și pentru litera (c), sfârșitul anului 2028.

96 În ceea ce privește schimbul de informații fiscale în temeiul DAC 6, Curtea a constatat că cele cinci state membre vizitate dispun de procese naționale de raportare și fac schimb de informații privind modalitățile transfrontaliere raportabile, așa cum prevede legea. În schimb, ele efectuează puține verificări ale calității rapoartelor DAC 6 înainte de a le încărca în registrul central al UE. Prin urmare, există riscul ca informațiile raportate în temeiul DAC 6 să fie incomplete sau inexacte. În plus, statele membre auditate utilizează într-o măsură limitată informațiile DAC 6 primite privind modalitățile transfrontaliere. Acest lucru limitează valoarea adăugată a schimbului automat de informații în temeiul DAC 6 (a se vedea punctele [55-58](#)).

97 Curtea a identificat, de asemenea, probleme tehnice legate de schema de raportare concepută de Comisie, derogări ample de la obligațiile de raportare și interpretări diferite ale cerințelor de raportare. Aceste probleme ar putea afecta calitatea rapoartelor DAC 6 și ar putea încuraja contribuabilii să opteze pentru jurisdicțiile în care normele sunt mai favorabile. Una dintre deficiențele majore ale schemei de raportare este faptul că câmpul de date prevăzut pentru numele țărilor terțe implicate într-o modalitate transfrontalieră nu este obligatoriu. Prin urmare, este dificil pentru cele cinci state membre vizitate să identifice dacă/ce țări terțe sunt implicate (a se vedea punctele [59-63](#)).

98 În plus, există riscul ca, în unele dintre statele membre vizitate, sistemele de sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor de raportare în temeiul DAC 6 să nu aibă un efect disuasiv din cauza nivelului vădit scăzut al amenzilor. În plus, până la data auditului, niciunul dintre statele membre vizitate nu impusese sancțiuni (a se vedea punctele [64-66](#)).

Recomandarea 2 – Să se amelioreze calitatea rapoartelor DAC 6

Pentru a maximiza beneficiile schimbului automat de informații DAC 6 cu alte state membre, Comisia ar trebui să facă obligatoriu (dacă este necesar, printr-o propunere legislativă) în sistemul de raportare câmpul de date referitor la țările terțe implicate în modalități transfrontaliere. În plus, Comisia ar trebui să actualizeze arhitectura registrului central DAC 6 pentru a pune aceste informații la dispoziția statelor membre pentru fiecare modalitate în cauză.

Data-țintă pentru punerea în aplicare a recomandării: sfârșitul anului 2027.

Recomandarea 3 – Să se asigure că impactul sancțiunilor pentru nerespectarea obligațiilor de raportare în temeiul DAC 6 este adecvat

Pentru a se asigura că statele membre pun în aplicare sancțiuni eficace, proporționale și disuasive pentru nerespectarea obligațiilor de raportare aferente DAC 6, Comisia ar trebui să inițieze proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în cazurile în care există suficiente dovezi că statele membre aplică un sistem de sancțiuni vădit inadecvat pentru încălcarea dispozițiilor DAC 6.

Data-țintă pentru punerea în aplicare a recomandării: sfârșitul anului 2026.

99 Grupul de lucru pentru codul de conduită este o componentă vitală a eforturilor UE de promovare a unor regimuri de impozitare echitabilă a întreprinderilor, dar recomandările sale nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic. Comisia oferă grupului asistență adecvată pentru a evalua regimurile fiscale potențial dăunătoare notificate de statele membre, dar, până la data auditului, rolul său fusese foarte limitat (a se vedea punctele [70-74](#)).

100 Ca urmare a recomandărilor grupului, statele membre au retras, între 1998 și 2023, 95 de regimuri fiscale dăunătoare. În unele state membre, perioadele

convenite pentru lichidarea regimurilor dăunătoare au durat însă mult mai mult decât cei 2 ani recomandați de Consiliu. În plus, grupul nu urmează reguli clare atunci când decide cu privire la perioadele de păstrare a drepturilor obținute pentru regimurile dăunătoare identificate. Prin urmare, aceste perioade sunt foarte lungi în anumite cazuri. Apare astfel riscul ca întreprinderile să beneficieze de avantaje fiscale nelocale mai mult timp și ca denaturările concurenței pe piața internă a UE să dureze, la rândul lor, mai mult. În plus, statele membre aleg să aplice doar un număr limitat dintre măsurile de protecție care pot fi impuse la tranzacțiile cu țări necooperante. Acești factori limitează impactul activității grupului de lucru (a se vedea punctele 75-84).

Recomandarea 4 – Să se întărească sprijinul acordat Grupului de lucru pentru codul de conduită

Pentru a sprijini cu o mai mare eficacitate Grupul de lucru pentru codul de conduită în vederea maximizării efectului disuasiv al acțiunilor sale, Comisia ar trebui:

- (a) să propună acestuia să convină asupra unor norme și limitări clare privind perioadele de păstrare a drepturilor obținute și perioadele de lichidare și – dacă grupul de lucru este de acord – să monitorizeze respectarea acestora;
- (b) având în vedere mandatul său extins, să efectueze o analiză anuală a măsurilor fiscale preferențiale și a caracteristicilor fiscale cu aplicabilitate generală nou introduse de statele membre și să le notifice grupului de lucru pe cele posibil dăunătoare, pe baza unei analize a riscurilor.

Data-țintă pentru punerea în aplicare a recomandării: pentru litera (a), până la sfârșitul anului 2026, și pentru litera (b), pe bază anuală, începând din 2025.

101 Comisia și statele membre fac foarte puține eforturi pentru a măsura performanța instrumentelor utilizate în vederea combaterii regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi în UE. Comisia nu a stabilit ținte și obiective cantitative și nu monitorizează eficacitatea acestor instrumente. Lipsa unor cadre de performanță eficace a împiedicat Comisia și statele membre să își evalueze eforturile și să utilizeze resursele acolo unde este cea mai mare nevoie de ele (a se vedea punctele 85-92).

Recomandarea 5 – Să se monitorizeze rezultatele și impactul luptei împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi

Comisia ar trebui să încurajeze și să sprijine statele membre să adopte un cadru comun de monitorizare a performanței, inclusiv indicatori de performanță și ținte cantitative, pentru a măsura nivelul de realizare a obiectivelor specifice în lupta împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi.

Data-țintă pentru punerea în aplicare a recomandării: sfârșitul anului 2026.

Prezentul raport a fost adoptat de Camera IV, condusă de domnul Mihails Kozlovs, membru al Curții de Conturi, la Luxemburg, în ședința sa din 22 octombrie 2024.

Pentru Curtea de Conturi,

Tony Murphy
Președinte

Anexe

Anexa I – Abordarea de audit a Curții la nivelul Comisiei

Curtea a examinat legislația și mecanismele referitoare la ATAD, DAC 6 și TDRD pentru combaterea regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi și a analizat modul în care Comisia (DG TAXUD) a monitorizat punerea lor în aplicare de către statele membre. În special, accentul a fost pus pe:

- o legislația relevantă, mai precis dacă Comisia a verificat modul în care statele membre au transpus normele UE în legislația națională și dacă ea a luat măsurile necesare pentru a remedia eventualele întârzieri în punerea în aplicare;
- o existența și calitatea orientărilor și a informațiilor referitoare la punerea în aplicare a legislației și a instrumentelor legislative fără caracter obligatoriu, precum și modul în care Comisia a partajat aceste informații cu statele membre;
- o modul în care Comisia a implementat și gestionează registrul central al UE pentru DAC 6;
- o instituirea de către Comisie a unui cadru comun la nivelul UE pentru monitorizarea performanței sistemului, cu scopul de a se asigura că acesta produce rezultatele scontate;
- o modul în care Comisia cooperează cu statele membre (schimb de informații, raportare etc.) și cu alte părți interesate relevante (cum ar fi OCDE);
- o activitatea desfășurată de Comisie pentru a asista Grupul de lucru pentru codul de conduită în procesul decizional.

În etapa pregătitoare, Curtea a organizat mai multe reuniuni în format hibrid cu DG TAXUD pentru a colecta informații și date care ar putea fi utile pentru activitatea de audit pe teren din statele membre. În cadrul activităților de audit pe teren, Curtea a trimis Comisiei un chestionar general. De asemenea, a avut loc o vizită de audit pentru a clarifica aspectele pendinte și pentru a examina documente specifice ale Comisiei.

Anexa II – Abordarea de audit a Curții în statele membre

Rolul statelor membre în lupta împotriva regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi este de a crea condiții de concurență echitabile pentru acestea și de a preveni evitarea obligațiilor fiscale și evaziunea fiscală, protejând astfel finanțele publice și asigurând faptul că guvernele au capacitatea de a furniza servicii esențiale.

Curtea a evaluat modul în care statele membre:

- au pus în aplicare legislația selectată, și anume ATAD, DAC 6 și TDRD;
- se asigură că rapoartele DAC 6 transmise prin intermediul registrului central al UE sunt exacte, complete și ajung în timp util, precum și modul în care statele membre utilizează informațiile DAC 6 pe care le primesc;
- măsoară eficacitatea acțiunilor lor de combatere a regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi și dacă utilizează astfel de măsurători pentru a aborda mai bine riscurile existente și pentru a aloca resurse;
- informează Grupul de lucru pentru codul de conduită cu privire la regimurile fiscale potențial dăunătoare și pun în aplicare recomandările acestuia în cazul în care grupul consideră că un regim fiscal preferențial este dăunător.

Curtea a selectat cinci state membre – Irlanda, Cipru, Luxemburg, Malta și Țările de Jos – pe baza următoarelor criterii de risc:

- numărul de contramăsuri împotriva țărilor de pe lista UE a jurisdicțiilor necooperante;
- numărul de proceduri de acord amiabil în litigii fiscale;
- numărul de regimuri fiscale dăunătoare identificate de Grupul de lucru pentru codul de conduită;
- estimări ale deficitului de colectare a impozitului pe profit.

Pentru a vedea dacă statele membre au pus în aplicare în mod corespunzător dispozițiile UE, Curtea a trimis un chestionar celor cinci țări selectate. În cursul vizitelor de audit, răspunsurile primite au fost discutate cu experți din cadrul autorităților fiscale naționale. De asemenea, au fost verificate diferite documente. În plus, Curtea a selectat eșantioane bazate pe o analiză a riscurilor pentru a verifica:

- 10 modalități fiscale transfrontaliere încărcate în registrul central al UE;

- o 10 modalități fiscale transfrontaliere descărcate din registrul central al UE;
- o 5 litigii fiscale înaintate în temeiul TDRD;
- o 5 recomandări, bazate pe regimurile fiscale preferențiale evaluate cel mai recent de Grupul de lucru pentru codul de conduită.

Anexa III – Comparație între legislația UE și standardele BEPS ale OCDE/G20

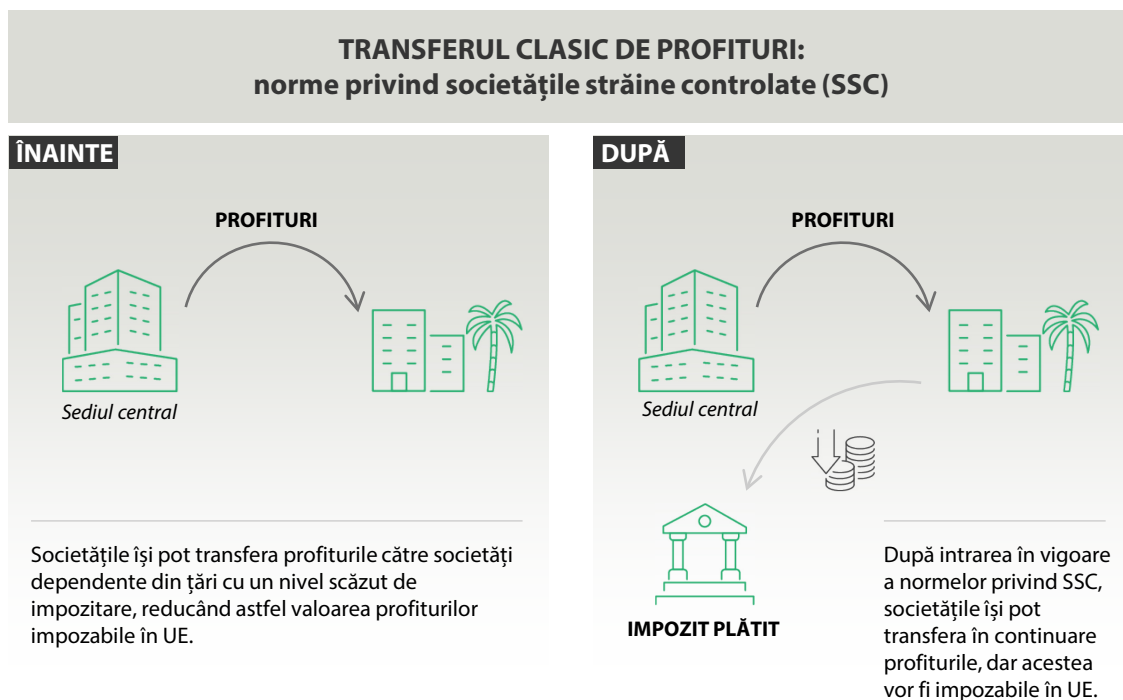
Legislația UE	Data adoptării	Scurtă descriere (actul legislativ)	Standardul OCDE corespunzător	Data publicării	Scurtă descriere (standardul)
ATAD 1	12 iulie 2016	Stabilește norme împotriva regimurilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.	Acțiunea 2 BEPS Acțiunea 3 BEPS Acțiunea 4 BEPS Acțiunea 5 BEPS Acțiunea 6 BEPS	5 octombrie 2015	Combate cu mai mare eficacitate regimurile fiscale dăunătoare, ținând seama de transparență, coerență și substanță.
ATAD 2	29 mai 2017	Extinde domeniul de aplicare al ATAD 1 pentru a ameliora prevenirea evitării obligațiilor fiscale, inclusiv tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe.	Acțiunea 2 BEPS	5 octombrie 2015	Recomandări privind norme interne care să neutralizeze efectul modalităților bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride.

Legislația UE	Data adoptării	Scurtă descriere (actul legislativ)	Standardul OCDE corespunzător	Data publicării	Scurtă descriere (standardul)
DAC 6	25 mai 2018	Introduce un regim de informare fiscală care impune raportarea și schimbul de informații privind modalități transfrontaliere, în vederea combaterii planificării fiscale agresive.	Acțiunea 12 BEPS	5 octombrie 2015	Recomandări privind elaborarea normelor în materie de informare obligatorie pentru schemele de planificare fiscală agresivă.
TDRD	10 octombrie 2017	Urmărește îmbunătățirea mecanismelor de soluționare a litigiilor fiscale în UE.	Acțiunea 14 BEPS	5 octombrie 2015	Urmărește să îmbunătățească soluționarea litigiilor fiscale dintre jurisdicții.

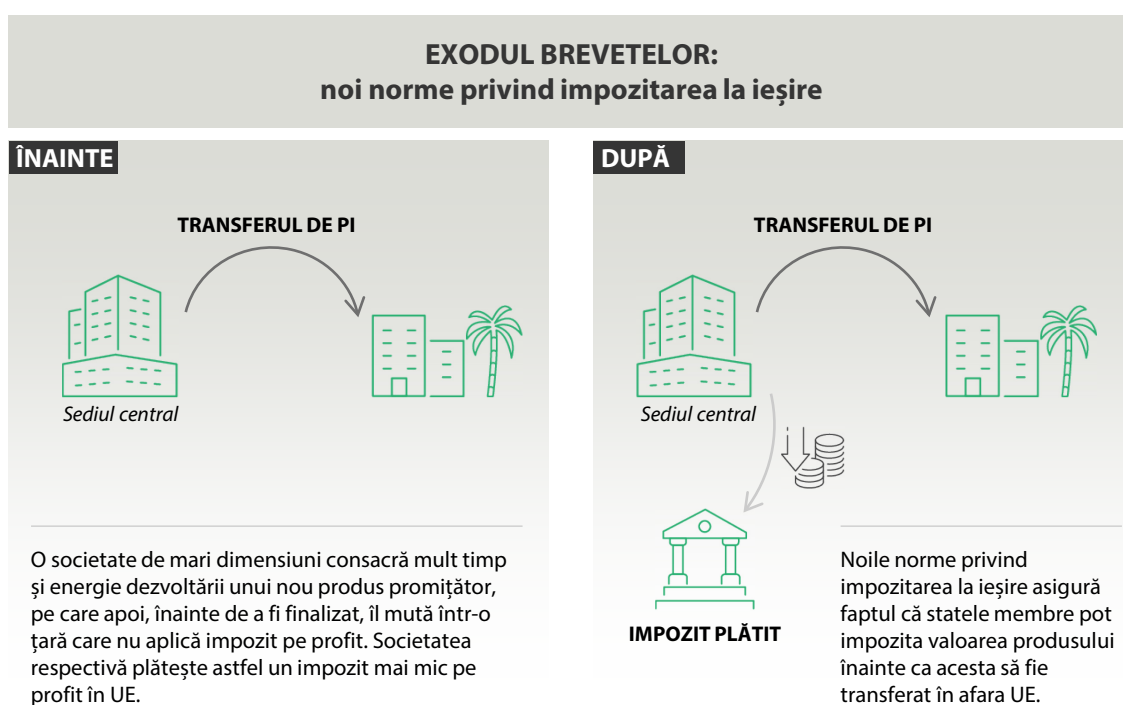
Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza [datelor aflate la dispoziția publicului](#).

Anexa IV – Măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale introduse de ATAD

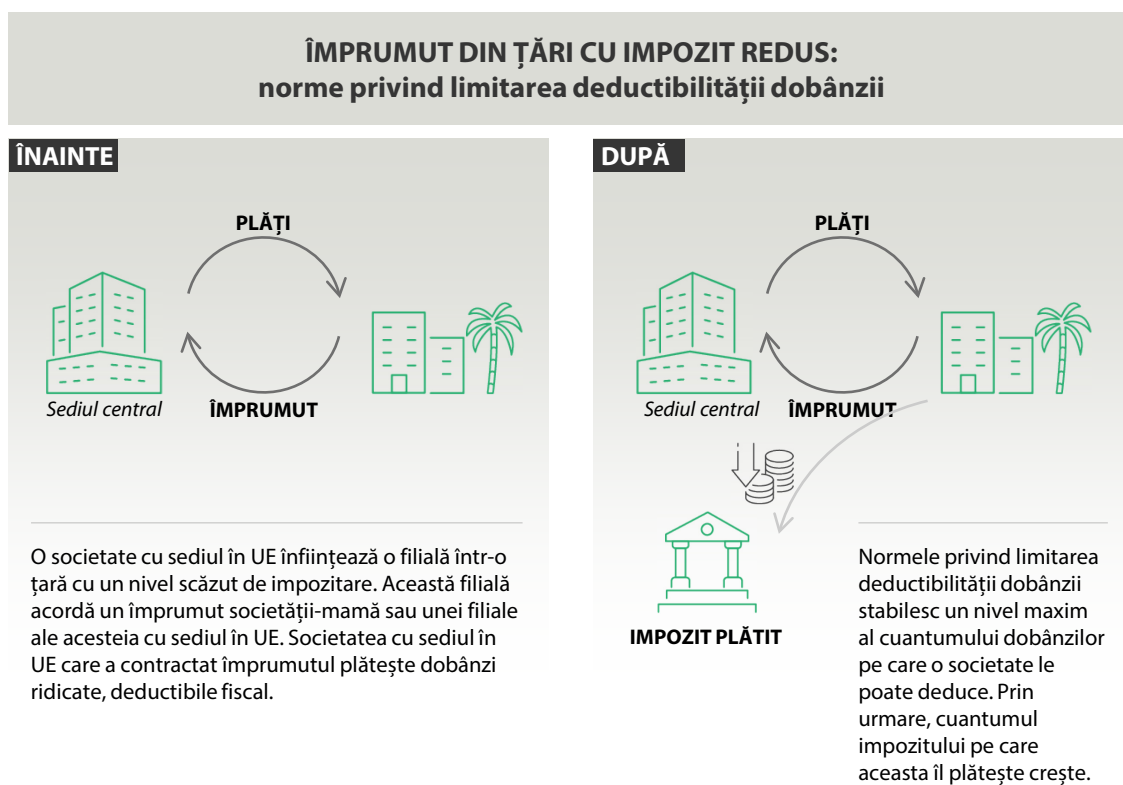
Norma privind societățile străine controlate: pentru a descuraja transferul profiturilor către țări cu un nivel redus sau zero de impozitare



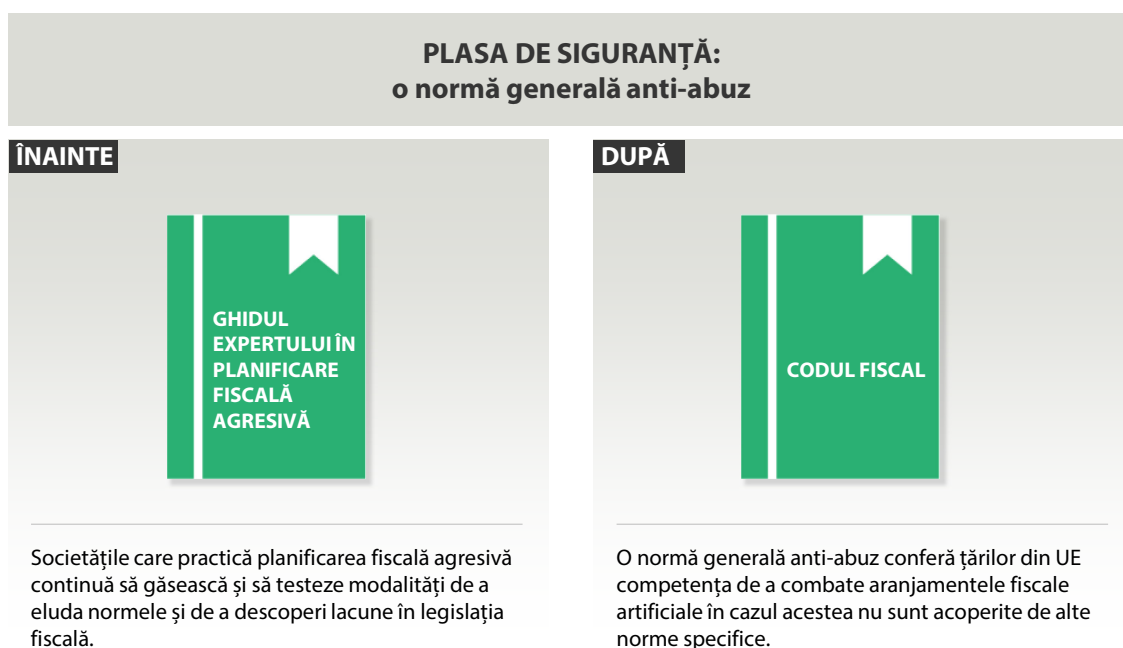
Norma privind impozitarea la ieșire: pentru a descuraja întreprinderile să își transfere activele cu scopul de a evita plata impozitului



Norma privind limitarea deductibilității dobânzii: pentru a descuraja aranjamentele artificiale privind datoriile, menite să reducă la minimum impozitele datorate



Norma generală antiabuz: pentru a combate planificarea fiscală agresivă atunci când nu sunt aplicabile alte norme



Sursa: Curtea de Conturi Europeană, pe baza datelor și a materialelor vizuale puse la dispoziție de Comisie (DG TAXUD).

Anexa V – Riscul unor interpretări diferite ale dispozițiilor DAC 6 privind testul beneficiului principal și semnele distinctive (anexa IV la directivă)

Testul beneficiului principal se aplică atunci când se poate stabili faptul că beneficiul principal sau unul dintre beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta să le obțină de pe urma unei modalități transfrontaliere, ținând seama de toți factorii și toate circumstanțele relevante, este un avantaj fiscal. Curtea a observat că statele membre vizitate s-au confruntat cu provocări în materie de interpretare în domeniile enumerate mai jos. Vizitele au avut loc înainte de pronunțarea de către Curtea de Justiție a hotărârii în cauza C-623/22, în care s-a abordat interpretarea anumitor termeni și concepte. Printre provocările menționate de statele membre se numără următoarele, dar nu numai:

- Nu este clar cum să se determine dacă obținerea unui avantaj fiscal este principalul beneficiu sau unul dintre principalele beneficii aduse de o modalitate transfrontalieră. De asemenea, nu este clar dacă evaluarea ar trebui să se bazeze pe o abordare cantitativă – de exemplu, o comparare a modalității aplicând și, ulterior, neaplicând normele fiscale care dau naștere (presupusului) avantaj fiscal.
- O altă întrebare este dacă testul beneficiului principal se aplică și în situațiile în care – în conformitate cu spiritul directivei – rezultatul unui regim fiscal care conduce la avantajul fiscal este intenționat și/sau furnizat în cadrul regimului respectiv sau de legiuitor (vorbim în acest caz de o „voință politică”).

Semnele distinctive:

- **Semnul distinctiv A3** se aplică modalităților care utilizează documentație standardizată și/sau o structură standardizată. Există riscul ca, în timp ce unele state membre consideră o gamă largă de documente și structuri ca fiind standardizate, altele rareori aplică această abordare deoarece documentele și structurile necesită ajustări pentru a le adapta la contribuabilii specifici vizați. Prin urmare, este posibil ca intermediarii și contribuabilii să nu raporteze modalitățile sub semnul distinctiv A3.

- **Semnul distinctiv B2** se referă la modalități care convertesc venituri în capital, donații sau alte categorii de venituri, impozitate la o rată mai redusă sau scutite de la plata impozitului. Circumstanțele în care poate avea loc această transformare nu sunt însă clare. Câteva scenarii ambigue ar putea fi, de exemplu:
 - un stat membru primește venituri (de același tip) din altul, care sunt impozitate la o rată inferioară sau sunt scutite de impozit (de exemplu, ca urmare a aplicării unei convenții fiscale sau a unui regim fiscal al țării din care provin veniturile). Nu există în acest caz o modificare a tipului de venit (de exemplu, dacă venitul a fost sub formă de dividende, acesta rămâne sub formă de dividende);
 - o societate răscumpără propriile acțiuni, în special atunci când au avut loc în mod regulat distribuirile de dividende înainte de răscumpărarea acțiunilor.

În plus, nu este clar dacă semnul distinctiv B2 poate fi aplicat modalităților nou create sau se aplică numai atunci când venituri deja existente sunt convertite într-o altă categorie de venituri impozitată la o rată mai mică. Din cauza opiniilor diferite de la un stat membru la altul, există riscul unei lipse de coerență în depunerea rapoartelor DAC 6.

În plus, există riscul ca modalitatea de aplicare a semnelor distinctiv B2 pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe salariu și impozitul pe donații/sucesiuni să fie neclară. Prin urmare, intermediarii și contribuabilii pot considera că conversia veniturilor ar trebui să aibă loc la nivelul beneficiarului veniturilor. Or, în cazul a numeroase modalități, această conversie are loc la diferite niveluri.

- **Semnul distinctiv B3** privește modalități care includ tranzacții circulare ce duc la spălarea de fonduri, mai precis prin implicarea unor entități interpușe fără altă funcție comercială primară, sau prin tranzacții care fie se compensează sau se anulează reciproc, fie au alte caracteristici similare. În practică, atât legătura dintre aceste elemente, cât și condițiile specifice de aplicare a acestui semn distinctiv sunt neclare.
 - Nu este clar dacă semnul distinctiv B3 se aplică dacă nu există o tranzacție circulară completă, de exemplu în cazurile de deturnare a veniturilor ca urmare a interpușii unei entități.
 - Nu este clar dacă situațiile de deturnare a veniturilor prin entități interpușe sau cele în care tranzacțiile se compensează reciproc sunt condiții necesare pentru aplicarea semnelor distinctiv B3 sau dacă acestea sunt simple exemple de tranzacții circulare.

- o **Semnul distinctiv C1** se referă la modalități care implică plăți transfrontaliere deductibile între două sau mai multe întreprinderi asociate. Rămâne neclar dacă un sediu permanent ar trebui tratat ca o entitate distinctă (beneficiară a plății) în scopul semnului distinctiv C1. Această ambiguitate afectează și cerința de raportare a unei modalități în temeiul DAC 6.

În plus, semnul distinctiv C1 se aplică modalităților care implică plăți transfrontaliere între întreprinderi asociate în cazul în care impozitul este redus sau inexistent la nivelul beneficiarului. Nu există însă nicio subcategorie sub semnul distinctiv C1 care să acopere în mod specific modalitățile în care beneficiarul se bucură de o exceptare de la calitatea de subiect al impozitului. La litera (c), semnul distinctiv C1 se referă numai la modalitățile în care plățile, ca obiect al impozitului, beneficiază de o scutire fiscală, ceea ce înseamnă că modalități similare celor care intră sub incidența semnului distinctiv C1 nu sunt raportate.

Anexa VI – Probleme operaționale legate de raportarea în temeiul DAC 6 utilizând schema XML a UE

Curtea a identificat patru probleme operaționale principale legate de raportarea în temeiul DAC 6 și le-a confirmat în cursul vizitelor în cele cinci state membre:

- lipsa de orientări pentru intermediari și contribuabili cu privire la modul în care trebuie indicată clar implicarea țărilor terțe într-o modalitate transfrontalieră, având în vedere că din model lipsesc codurile de țară pentru țările terțe;
- prezența câmpurilor opționale – cum ar fi codul de identificare fiscală (CIF), țara de reședință, data implementării modalității, prenumele sau motivele raportării – cu privire la care nu există nicio obligație pentru entitatea care publică informațiile de a explica motivul pentru care aceste câmpuri nu au fost completate (dacă este cazul). Acest lucru se aplică și câmpului referitor la „sumă”, care poate fi completat cu mențiunea „necunoscută”, fără a preciza circumstanțele;
- nu există o lungime minimă specificată pentru descrierile semnelor distinctive raportabile sau pentru modalitățile propriu-zise, ceea ce ar putea duce la posibile consecințe de raportare între statele membre ale UE;
- încărcarea unei modalități transfrontaliere „comercializabile” în registrul central al UE este întotdeauna tratată drept o modalitate nouă, deși uneori poate fi vorba doar de o actualizare a unei modalități existente (o modalitate tranzacționabilă trebuie actualizată o dată la trei luni de către entitatea raportoare dacă circumstanțele s-au schimbat).

Anexa VII – Risc de interpretare diferită a dispozițiilor din cauza unor probleme în concepția TDRD

Dispoziția din TDRD	Problemă	Consecințe
<p>Articolul 3 alineatul (3) litera (e) punctul (iv) din TDRD prevede că plângerea depusă de contribuabil trebuie să includă documentația completă, inclusiv o „copie după decizia de impunere finală”.</p>	<p>Problema este legată de cerința ca toate autoritățile fiscale implicate în litigiu să emită „decizia de impunere finală”.</p>	<p>Este posibil ca contribuabilii să amâne depunerea unei plângeri în temeiul TDRD până când toate statele membre relevante vor fi auditate perioada fiscală aplicabilă, proces care poate dura până la 7 ani. Autoritatea competentă poate amâna acceptarea până la primirea documentației complete.</p>
<p>În conformitate cu articolul 3 alineatele (3)-(5) din TDRD, o plângere poate fi acceptată numai dacă persoana afectată furnizează informațiile necesare în momentul depunerii. Directiva nu este însă clară în ceea ce privește procedurile care trebuie urmate de autoritățile fiscale și calendarul aplicabil în cazurile în care dosarul prezentat inițial nu conține toate informațiile cerute.</p>	<p>Rămâne neclar ce anume constituie o plângere „incompletă”. TDRD nu specifică dacă reclamantul pot adăuga ulterior documente la plângerile deja depuse sau dacă autoritățile competente ar trebui să îi informeze că plângerea lor este incompletă și să solicite informații suplimentare.</p>	<p>Lipsa unui proces și a unui calendar clar definit poate duce la situații în care reclamantul nu află că plângerea lor este „incompletă” decât după perioada de șase luni și, prin urmare, nu furnizează informațiile lipsă în termenul stabilit. Este deci posibil ca autoritatea competentă să respingă plângerea.</p>

Dispoziția din TDRD	Problemă	Consecințe
<p>Articolul 17 din TDRD prevede excepții de la regula generală stabilită la articolul 3, care cere ca plângerile să fie depuse la autoritățile competente din toate statele membre implicate. Articolul 17 include dispoziții speciale pentru persoane fizice și pentru întreprinderile mai mici, în virtutea cărora este suficient ca plângerile să fie depuse numai la autoritatea competentă a statului membru în care își au reședința.</p>	<p>Nu este clar dacă fiecare autoritate competentă trebuie să își comunice decizia privind acceptarea sau respingerea sau dacă autoritatea la care a fost depusă plângerea este responsabilă de întreaga comunicare cu reclamantul.</p> <p>Toate autoritățile competente implicate trebuie să decidă cu privire la acceptarea sau respingerea plângerii. Dacă o autoritate sau toate resping plângerea, pot fi necesare proceduri suplimentare, cum ar fi proceduri judiciare sau un arbitraj, pentru a se ajunge la o decizie definitivă. În ambele cazuri, decizia fiecărei autorități competente trebuie comunicată reclamantului.</p>	<p>Dacă fiecare autoritate competentă trebuie să își comunice decizia, atunci încă există o interacțiune cu toate autoritățile implicate și, în cazul în care plângerea este respinsă, ar putea fi necesar să se desfășoare proceduri ulterioare în toate statele membre relevante. Mai multe dintre statele membre vizitate au indicat că această dispoziție nu poate fi aplicată în mod uniform.</p>

Anexa VIII – Programele Fiscalis și ATAD, DAC 6 și TDRD

Obiectivele generale ale programului multianual Fiscalis sunt în concordanță cu cele ale directivelor ATAD, DAC 6 și TDRD și vizează îmbunătățirea funcționării pieței interne, promovarea competitivității Uniunii și a concurenței loiale în Uniune, protejarea intereselor financiare și economice împotriva fraudei fiscale, a evaziunii fiscale și a evitării obligațiilor fiscale, precum și îmbunătățirea colectării impozitelor. Printre obiectivele specifice ale programului se numără sprijinirea politicii fiscale și a punerii în aplicare a dreptului Uniunii în domeniul fiscal, promovarea cooperării dintre autoritățile fiscale (inclusiv schimbul de informații fiscale) și consolidarea capacității administrative, precum și dezvoltarea sistemelor electronice [[articolul 3 din Regulamentul \(UE\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)].

În cadrul programelor Fiscalis 2020 și Fiscalis 2027 sunt finanțate următoarele acțiuni:

- acțiuni comune, cum ar fi seminare și ateliere (de exemplu, atelierul intitulat „Mandatory disclosure: DAC 6 implementation”, seminarul ATAD 1, reuniunea Grupului de lucru IV pentru ATAD 2, reuniunile Grupului de lucru IV pentru TDRD etc.), grupuri de proiect, controale bilaterale sau multilaterale și alte activități prevăzute în legislația UE privind cooperarea administrativă, vizite de lucru care permit funcționarilor să dobândească sau să își amelioreze competențele sau cunoștințele în materie fiscală, echipe de experți, acțiuni de consolidare a capacităților administrației publice și acțiuni de sprijin, studii, proiecte de comunicare și orice altă activitate care sprijină obiectivele Fiscalis 2020 și ale Fiscalis 2027;
- dezvoltarea unor sisteme europene de informații și a unor activități comune de formare;
- reuniuni și evenimente ad-hoc similare, colaborarea structurată bazată pe proiecte, consolidarea competențelor personalului și alte acțiuni de consolidare a capacităților.

Două grupuri de proiect finanțate prin programul Fiscalis au un impact asupra DAC 6

- **Grupul de proiect Fiscalis 106** [un instrument de analiză a datelor privind impozitarea directă pentru datele AEOL/DAC/CRS (mai 2019)]: printre rezultatele obținute până în prezent se numără dezvoltarea unui instrument de analiză a datelor pentru AEOL (schimbul automat de informații) privind impozitarea directă și a unui [spațiu de informații și de colaborare](#) aferent.
- **Grupul de proiect Fiscalis 119** (măsurarea performanței cooperării administrative în domeniul fiscal): proiectul a analizat procesele de măsurare a performanței activităților de cooperare administrativă și a recomandat elaborarea unui nou cadru de monitorizare și evaluare (care să includă indicatori, date, definiții, o metodologie și opțiuni operaționale pentru o mai bună măsurare a avantajelor).

În 2023, Comisia Europeană, împreună cu anumite state membre ale UE, a lansat alte două grupuri de proiect în cadrul Fiscalis 2027 pentru a îmbunătăți impactul și utilizarea datelor DAC:

- **Grupul de proiect Fiscalis 038** (estimarea impactului cooperării administrative) vizează implementarea unor indicatori realiști pentru a măsura în mod eficient impactul schimbului de informații: indicatorii sunt în curs de testare în statele membre participante la grupul de proiect. Proiectul a fost demarat în mai 2023, iar concluziile sale, inclusiv instrucțiunile privind modul de utilizare a indicatorilor, sunt așteptate la sfârșitul anului 2024;
- **Grupul de proiect Fiscalis 037** (îmbunătățirea utilizării datelor DAC) analizează modalități de ameliorare a utilizării datelor DAC. Grupul dorește să propună soluții concrete care să fie relevante pentru autoritățile fiscale (cu accent pe utilizarea codului de identificare fiscală). Grupul de proiect și-a început lucrările în iunie 2023 și se preconizează că își va prezenta concluziile în 2024.

Anexa IX – Codul de conduită al UE în domeniul impozitării întreprinderilor: criteriile de evaluare a măsurilor fiscale preferențiale potențial dăunătoare

Codul UE înglobează un angajament politic de natură interguvernamentală care promovează concurența fiscală loială și are în vizor regimurile fiscale dăunătoare, atât în interiorul UE, cât și în afara acesteia. O [versiune revizuită a codului](#), aplicabilă de la 1 ianuarie 2024, consolidează rolul Comisiei și acoperă, de asemenea, caracteristicile fiscale dăunătoare cu aplicabilitate generală introduse după 1 ianuarie 2023.

Codul stabilește mai multe criterii, pe care Grupul de lucru pentru codul de conduită trebuie să le ia în considerare atunci când evaluează dacă o măsură fiscală preferențială este dăunătoare:

- o numai măsurile fiscale preferențiale care afectează sau au potențialul de a afecta activitățile din locul de desfășurare a activităților comerciale („criteriul general de acces”) fac obiectul codului;
- o un nivel efectiv de impozitare semnificativ mai redus decât nivelul general de impozitare din statul membru în cauză (inclusiv impozitarea zero);
- o avantajele fiscale sunt acordate numai nerezidenților sau numai pentru tranzacții cu nerezidenți;
- o stimulente fiscale pentru activități sunt „izolate” de piața internă, astfel încât să nu afecteze baza de impozitare națională;
- o avantaje fiscale acordate chiar și în absența unei activități economice reale sau a unei prezențe economice substanțiale în statul membru care oferă astfel de avantaje;
- o regulile privind stabilirea profiturilor societăților dintr-un grup multinațional se abat de la principiile acceptate la nivel internațional, în special de la cele convenite de OCDE;
- o măsurile fiscale sunt lipsite de transparență, fiind incluse aici situațiile în care dispozițiile legale sunt relaxate într-un mod netransparent la nivel administrativ.

Anexa X – Rolul Comisiei în ceea ce privește Grupul de lucru pentru codul de conduită

Comisia asistă Grupul de lucru pentru codul de conduită prin analizarea regimurilor fiscale preferențiale potențial dăunătoare prezentate de statele membre. În temeiul Codului de conduită, statele membre trebuie să notifice grupului de lucru, la începutul fiecărui an, orice regimuri fiscale preferențiale planificate sau nou introduse care ar putea intra sub incidența codului. De îndată ce lista notificărilor, întocmită de Secretariatul General al Consiliului (care asistă și el grupul), a fost distribuită în mod oficial membrilor grupului, Comisia începe să analizeze măsurile.

Înainte ca o măsură să fie discutată în cadrul grupului de lucru, Comisia trebuie să pregătească o „**descriere a măsurii**” împreună cu statul membru în cauză. Poate fi fie o „descriere convenită” (atunci când Comisia consideră că măsura este potențial dăunătoare), fie o „analiză de statu-quo” (atunci când constatările preliminare sugerează că nu este necesară o revizuire a măsurii). Comisia elaborează descrierea pe baza informațiilor primite în notificare. În funcție de detaliile primite și de caracterul complet al notificării, se stabilește dacă aceasta contactează prompt statul membru în cauză pentru:

- a transmite descrierea convenită/analiza statu-quo pentru confirmare, în cazul în care informațiile furnizate au fost suficiente, sau
- a solicita informații suplimentare cu privire la detaliile tehnice ale măsurii (context, date etc.) pentru a finaliza proiectul de descriere, în cazul în care informațiile furnizate nu au fost suficiente.

Această cooperare cu statele membre se limitează la elaborarea descrierii factuale a măsurii notificate. „Analiza juridică” – și anume dacă un regim este (potențial) dăunător sau nu – este prerogativa Comisiei și nu necesită acordul statului membru.

Comisia utilizează un model intern pentru proiectul de „descriere convenită”, pentru a se asigura că aceasta sau chiar fiecare analiză statu-quo urmează de fiecare dată aceeași structură și că există un nivel similar de detaliu cu privire la fiecare măsură care trebuie evaluată. Odată proiectul gata, el este trimis statului membru în cauză, astfel încât acesta să poată confirma, corecta sau completa descrierea factuală a măsurii.

Pe baza lucrărilor Comisiei, regimul fiscal în cauză este apoi discutat în cadrul grupului. Decizia de a accepta sau de a respinge evaluarea Comisiei se ia prin vot. Întrucât nu sunt disponibile procese-verbale oficiale ale ședințelor grupului, detaliile privind baza și rezultatul voturilor nu sunt făcute publice.

Acronime

ATAD: Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale

BEPS: erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor

CIF: cod de identificare fiscală

DAC 6: Directiva (UE) 2018/822 – a cincea directivă de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal

DG TAXUD: Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală

OCDE: Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

TDRD: Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale

Glosar

Deficitul de colectare a impozitului pe profit: diferența dintre veniturile din impozitul pe profit care „ar trebui” colectate și cele „efectiv” colectate. Indică deci eventualele pierderi de venituri din impozitul pe profit.

Erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor: strategii de planificare fiscală utilizate de multinaționale pentru a-și reduce sarcina fiscală prin exploatarea lacunelor și a neconcordanțelor din sistemele fiscale ale diferitelor țări, cu scopul de a plăti un impozit pe profit cât mai mic sau de a nu plăti deloc impozit pe profit.

Evaziune fiscală: utilizarea unor mijloace ilegale sau frauduloase pentru a evita plata taxelor și a impozitelor, de exemplu prin declararea incorectă a veniturilor către autoritățile fiscale.

Evitarea obligațiilor fiscale: încheierea unui aranjament financiar legal în scopul reducerii cuantumului taxelor și impozitelor datorate.

Intermediar: în contextul DAC 6, orice persoană implicată în conceperea, instituirea sau implementarea unei modalități fiscale transfrontaliere care face obiectul raportării.

Planificare fiscală agresivă: exploatarea diferențelor dintre sistemele fiscale ale diferitor țări pentru a reduce la minimum sau a evita obligațiile fiscale.

Regim fiscal dăunător: politică fiscală caracterizată de o gamă largă de stimulente și avantaje fiscale pentru a atrage investiții, precum și de o lipsă de transparență și de absența unui schimb eficace de informații cu alte țări.

Regim fiscal favorabil pentru brevete: impozitarea profiturilor obținute din proprietatea intelectuală la o rată inferioară impozitului pe profit stabilit prin lege, pentru a încuraja cercetarea și dezvoltarea la nivel local.

Semestrul european: ciclu anual care oferă un cadru pentru coordonarea politicilor economice ale statelor membre ale UE și pentru monitorizarea progreselor.

Semn distinctiv: caracteristica unei modalități fiscale transfrontaliere care indică un risc potențial de evitare a obligațiilor fiscale.

Testul beneficiului principal: se analizează dacă reducerea obligației fiscale este beneficiul principal (sau unul dintre beneficiile principale) pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil să îl obțină de pe urma unei modalități fiscale transfrontaliere.

Răspunsurile Comisiei

<https://www.eca.europa.eu/ro/publications/sr-2024-27>

Calendar

<https://www.eca.europa.eu/ro/publications/sr-2024-27>

Echipa de audit

Rapoartele speciale ale Curții de Conturi Europene prezintă rezultatele auditurilor sale cu privire la politicile și programele UE sau la diverse aspecte legate de gestiune aferente unor domenii bugetare specifice. Curtea de Conturi Europeană selectează și concepe aceste sarcini de audit astfel încât impactul lor să fie maxim, luând în considerare riscurile la adresa performanței sau a conformității, nivelul de venituri sau de cheltuieli implicat, evoluțiile viitoare și interesul politic și public.

Acest audit al performanței a fost efectuat de Camera de audit IV – Reglementarea piețelor și economia competitivă, condusă de domnul Mihails Kozlovs, membru al Curții. Auditul a fost condus de doamna Ildikó Gáll-Pelcz, membră a Curții de Conturi Europene, sprijinită de: Claudia Kinga Bara, șefă de cabinet, și Zsolt Varga, atașat în cadrul cabinetului; Kamila Lepkowska, manager principal; Doris Boehler, coordonatoare; Dan-George Danielescu, coordonator; Wojciech Dudek, Mirko Gottmann și Christos Pouris, auditori.



Ildikó Gáll-Pelcz



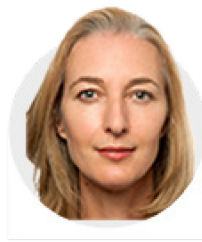
Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

DREPTURI DE AUTOR

© Uniunea Europeană, 2024

Politica Curții de Conturi Europene referitoare la reutilizare este definită în [Decizia nr. 6-2019 a Curții de Conturi Europene](#) privind politica în materie de date deschise și reutilizarea documentelor.

Cu excepția cazului în care se precizează altceva (de exemplu, într-o mențiune separată indicând drepturile de autor), conținutul elaborat de Curtea de Conturi Europeană pentru care UE deține drepturile de autor face obiectul licenței [Creative Commons Atribuire 4.0 Internațional \(CC BY 4.0\)](#). Prin urmare, ca regulă generală, reutilizarea este autorizată cu condiția menționării adecvate a autorilor și a indicării eventualelor modificări. Reutilizatorul conținutului elaborat de Curtea de Conturi Europeană nu poate altera sensul sau mesajul inițial. Curtea de Conturi Europeană nu răspunde pentru eventualele consecințe ale reutilizării.

Este necesar să obțineți o permisiune suplimentară în cazul în care un anumit conținut prezintă persoane fizice ce pot fi identificate, de exemplu, în cazul fotografiilor în care apar membri ai personalului Curții de Conturi Europene sau în cazul în care conținutul include lucrări ale unor terți.

Dacă se obține o astfel de permisiune, ea anulează și înlocuiește permisiunea de natură generală menționată mai sus și va indica în mod clar eventualele restricții de utilizare.

Pentru a utiliza sau a reproduce un conținut pentru care UE nu deține drepturile de autor, poate fi necesar să obțineți o permisiune în acest sens direct de la titularii drepturilor de autor.

Figurile 2, 3 și 4 – pictograme: aceste figuri au fost concepute folosind resurse de pe site-ul [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Toate drepturile rezervate. Programele informatice sau documentele care fac obiectul unor drepturi de proprietate industrială, cum ar fi brevetele, mărcile, desenele și modelele înregistrate, logourile și denumirile, sunt excluse din politica Curții de Conturi Europene referitoare la reutilizare.

Figura 11: © Ministerul Finanțelor din Țările de Jos. Grafic modificat de Curtea de Conturi Europeană.

Familia site-urilor instituționale ale Uniunii Europene care sunt incluse în domeniul europa.eu oferă linkuri către site-uri terțe. Deoarece Curtea de Conturi Europeană nu are control asupra acestor site-uri, sunteți încurajați să verificați politica aplicată de ele în ceea ce privește respectarea vieții private și drepturile de autor.

Utilizarea logoului Curții de Conturi Europene

Logoul Curții de Conturi Europene nu poate fi utilizat fără acordul prealabil al Curții de Conturi Europene.

HTML	ISBN 978-92-849-3272-6	ISSN 1977-5806	doi:10.2865/6733156	QJ-01-24-009-RO-N
PDF	ISBN 978-92-849-3271-9	ISSN 1977-5806	doi:10.2865/2276622	QJ-01-24-009-RO-Q

Prezentul raport examinează eforturile UE de combatere a regimurilor fiscale dăunătoare și a evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi, care pot duce la pierderi fiscale semnificative pentru statele membre și la denaturări ale pieței interne. În limitele competențelor reduse care îi revin în domeniul impozitării directe, UE a adoptat un cadru juridic și utilizează instrumente de sprijin ca primă linie de apărare împotriva practicilor fiscale dăunătoare sistemice. Curtea de Conturi Europeană a identificat însă deficiențe în ceea ce privește modul în care au fost puse în aplicare normele și a constatat că nu există un cadru comun de monitorizare a performanței la nivelul UE și la nivel național. Curtea oferă Comisiei recomandări pentru îmbunătățirea activităților sale de supraveghere și pentru eliminarea lacunelor existente, ajutând-o astfel să combată aceste practici fiscale dăunătoare și să ofere un mai mare sprijin statelor membre pentru a asigura aplicarea consecventă a legislației.

Raport special al Curții de Conturi Europene prezentat în temeiul articolului 287 alineatul (4) al doilea paragraf TFUE.



CURTEA DE
CONTURI
EUROPEANĂ



Oficiul pentru Publicații
al Uniunii Europene

CURTEA DE CONTURI EUROPEANĂ
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBURG

Tel. +352 4398-1

Întrebări: eca.europa.eu/ro/contact

Website: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors