



UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE
DEPARTAMENTUL "FINANȚE ȘI BĂNCI"



CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ
INTERNAȚIONALĂ JUBILIARĂ

„PARADIGME MODERNE ÎN DEZVOLTAREA ECONOMIEI NAȚIONALE ȘI MONDIALE”

CU OCAZIA ANIVERSĂRII
a 65 de ani
DE LA FONDAREA
FACULTĂȚII DE ȘTIINȚE ECONOMICE

02 – 03 NOIEMBRIE 2018

CHIȘINĂU, 2018

SPECIFICUL EXAMINĂRII CRITERIULUI DE SELECTIVITATE ÎN CAZUL AJUTOARELOR DE STAT FISCALE

DUMITRU GÎRDEA

Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova

ABSTRACT. Determining the selectivity criterion is part of the state aid determination process, a test which is important due to the fact that the exact appreciation of the aid determines the efficient allocation of state resources, keeping in mind to reduce the distortion of the competitive environment.

Under the Republic of Moldova - European Union Association Agreement, state aid is assessed on the basis of the criteria stemming from the application of the competition rules, which are applicable in the European Union and from the interpretation instruments adopted by the European institutions.

The process of taking over European experience in the implementation of state aid legislation also involves examining fiscal state aid measures in order to determine whether these measures meet the selectivity criterion. In the process of analyzing whether the selectivity criterion is met, it is important to determine if the derogation from the tax incentive scheme is justified by the nature or general idea of the reference system. Where a fiscal incentive is justified by the nature or general scheme of the reference fiscal system, it will not be considered selective and will therefore not fall under the scope of the state aid legislation.

CUVINTE CHEIE: *ajutor de stat, facilități fiscale, sistem de referință*

1. Aspecte ale legislației ajutorului de stat din perspectiva examinării criteriului de selectivitate a măsurilor de sprijin fiscale

Potrivit prevederilor Legii cu privire la ajutorul de stat nr. 139 din 15 iunie 2012, ajutorul de stat reprezintă orice măsură de sprijin care întrunește cumulativ următoarele condiții: (i) este acordată de furnizor din resurse de stat sau din resursele unităților administrativ-teritoriale sub orice formă; ii) conferă beneficiarului un avantaj economic care nu ar fi fost obținut în condiții normale de piață; iii) este acordată în mod selectiv; iv) denaturează sau riscă să denatureze concurența. [9]

Pentru a se încadra în domeniul de aplicare a prevederilor legislației cu privire la ajutorul de stat, o măsură de stat trebuie să favorizeze anumite întreprinderi, producția anumitor bunuri sau anumite sectoare economice. Prin urmare, nu toate măsurile de sprijin care favorizează întreprinderile reprezintă ajutoare de stat, ci numai cele care crează un avantaj economic, în mod selectiv.

Faptul că ajutorul nu se adresează unui sau mai multor beneficiari specifici, ci face obiectul unei serii de criterii obiective în conformitate cu care acesta poate fi acordat, în contextul unui buget a cărui alocare este prestabilită, unui număr nedefinit de beneficiari care nu sunt identificați în mod individual, este suficient pentru a aduce în discuție caracterul selectiv al măsurii. [2]

Deși chiar și intervențiile care, aparent, se aplică întreprinderilor în general pot fi, într-o anumită măsură, selective și, în consecință, pot să fie considerate măsuri menite să favorizeze anumite întreprinderi sau producția anumitor bunuri. Numărul mare de întreprinderi eligibile, care pot include toate întreprinderile dintr-un anumit sector, și diversitatea și dimensiunea sectoarelor de care aparțin nu oferă temeiuri pentru a concluziona că o măsură de stat constituie o măsură generală, dacă de pe urma acesteia nu pot beneficia toate sectoarele economice. [5]

Drept exemplu, în cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P [7] privind reforma fiscală din Gibraltar, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a constatat că sistemul fiscal de referință, deși întemeiat pe criterii care au fost de natură generală, a discriminat în practică întreprinderile care s-au aflat într-o situație comparabilă în ceea ce privește obiectivul reformei fiscale, având ca rezultat un avantaj selectiv pentru întreprinderile offshore. [2]

Criteriul de selectivitate poate fi reprezentat în mai multe forme, iar măsurile avantajoase pentru un anumit sector al economiei ar fi, în mod normal, selective. Însă, nu

toate prevederile speciale care vizează un anumit sector al economiei vor constitui un beneficiu selectiv, uneori astfel de dispoziții sunt necesare dat fiind caracteristicile specifice ale unui sector. În mod normal, beneficiile legate de exporturi sunt considerate selective, acestea fiind limitate la întreprinderile beneficiare stabilite într-o anumită regiune a țării.

Cât privește măsurile fiscale, o facilitate fiscală este în general o măsură selectivă, cu toate acestea, excepțiile care sunt deschise tuturor întreprinderilor nu sunt selective, chiar dacă se abat de la rata sau baza de impozitare standard. Excepțiile care sunt deschise numai unor întreprinderi sunt exceptate de a fi clasificate ca fiind selective numai atunci când întreprinderile beneficiare se află într-o situație juridică sau de fapt diferită decât alți beneficiari. [8]

Aprecierea caracterului de selectivitate presupune stabilirea faptului dacă o măsură fiscală favorizează anumite întreprinderi, sectoare ale economiei sau producția unor bunuri. Altfel spus, se pune problema stabilirii dacă un grup de întreprinderi obține un avantaj economic de care un alt grup este exceptat. Procedura de determinare a selectivității implică efectuarea unei comparații între diferite grupuri de întreprinderi, fiind posibil de a crea doar două grupuri diferite. Primul grup presupune exceptarea de la o regulă care se aplică tuturor, iar al doilea grup, implică situația când măsura fiscală nu se acordă în mod egal tuturor întreprinderilor, deși este adresată, în principiu, la toate întreprinderile fără distincție. [5]

De exemplu, în cauza Ferring, [6] Curtea de Justiție a Uniunii Europene a considerat că taxa impusă asupra vânzării directe a medicamentelor de către laboratoarele farmaceutice, dar nu și asupra vânzării de către comercianții cu ridicata este selectivă. Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu a examinat doar dacă măsura în cauză va conduce la o derogare de la sistemul de referință constituit de taxă. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a comparat, de asemenea, situațiile laboratoarelor farmaceutice, care plătesc taxa, și ale comercianților cu ridicata, care nu plătesc taxa, concluzionând că neimpunerea taxei pe vânzările directe realizate de comercianții cu ridicata corespunde acordării în favoarea acestora a unei scutiri selective de la plata impozitelor.

Atunci când sunt adoptate măsuri pozitive în beneficiul uneia sau mai multor întreprinderi identificate prealabil, de exemplu, acordarea unor resurse financiare sau unor active anumitor întreprinderi, în mod normal, este ușor să se concluzioneze că astfel de măsuri au un caracter selectiv, întrucât se asigură tratament favorabil pentru una sau mai multe întreprinderi. De regulă, situația este mai puțin clară atunci când inițiatorul ajutorului de stat adoptă măsuri mai ample, aplicabile tuturor întreprinderilor care îndeplinesc anumite criterii, care reduc taxele pe care întreprinderile respective ar trebui, în mod normal, să le suporte (de exemplu, scutiri de la plata impozitelor sau a contribuțiilor de asigurări sociale pentru întreprinderile care îndeplinesc anumite criterii).

În astfel de cazuri, selectivitatea măsurilor ar trebui să fie evaluată prin intermediul unei analize în trei etape, conform următoarei figuri.

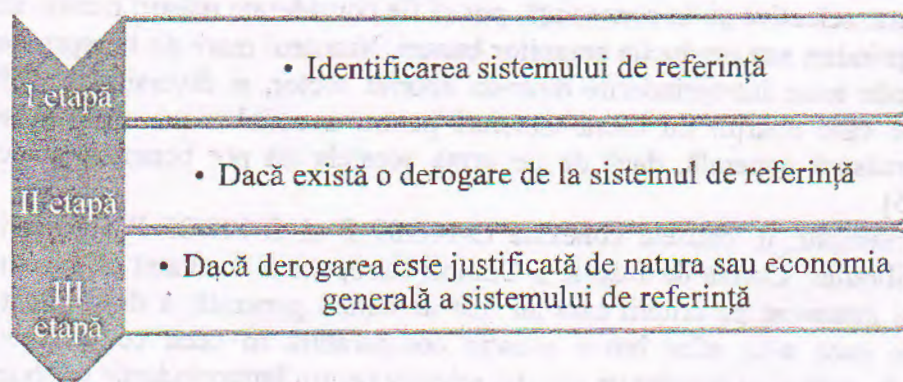


Figura 1 Descrierea etapelor de examinare a caracterului de selectivitate al unei măsuri fiscale este prezentată în următorul capitol.

Sursa: Elaborat de autor.

2. Examinarea criteriului de selectivitate a măsurilor fiscale prin prisma analizei în trei etape

În prima etapă, urmează a fi identificat sistemul de referință.

În pct. 133 din Comunicarea Comisiei Europene se menționează faptul că sistemul de referință este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică în general, pe baza unor criterii obiective, tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia. De regulă, normele respective definesc nu numai domeniul de aplicare a sistemului, ci și condițiile în care se aplică sistemul, drepturile și obligațiile întreprinderilor care fac obiectul acestuia și aspectele tehnice legate de funcționarea sistemului. [2]

Sistemul de referință reprezintă valoarea de referință față de care este evaluat caracterul selectiv al unei măsuri. În cazul impozitelor, sistemul de referință se bazează pe elemente cum ar fi subiectul impunerii, obiectul impunerii și cotele de impozitare. De exemplu, cât privește examinarea impozitului pe venit, a T.V.A. și a accizelor, în cazul acestor măsuri fiscale practica Comisiei Europene și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene denotă că fiecare dintre aceste măsuri pot constitui un sistem de referință. Aceeași abordare se aplică pentru taxele speciale, cum ar fi taxele pe anumite produse sau activități, care au un impact negativ asupra mediului sau asupra sănătății, care nu fac parte dintr-un sistem de impozitare mai vast. În consecință și sub rezerva cazurilor speciale enumerate mai sus, sistemul de referință este, în principiu, taxa în sine. [11]

Impozitul pe venit în Republica Moldova este stabilit la o rată de 12%, în timp ce cota-standard al T.V.A. este de 20%. În această privință, impozitul pe venitul aplicabil în general este considerat un sistem de referință. În mod similar, T.V.A. general aplicabilă în Republica Moldova la fel ca și într-un stat membru al Uniunii Europene, poate fi de asemenea considerată un sistem de referință în sensul noțiunii de ajutor. În ceea ce privește accizele, practica Comisiei Europene arată că această măsură poate reprezenta un avantaj selectiv dacă se aplică în mod diferit anumitor sectoare sau întreprinderi. [10]

În a doua etapă, trebuie să se stabilească dacă o anumită măsură constituie o derogare de la sistemul respectiv astfel încât să se facă distincție între beneficiari care, având în vedere obiectivele inerente sistemului fiscal, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Evaluarea existenței unei derogări, în elementul cheie al acestei părți a analizei, permite să se ajungă la o concluzie privind selectivitatea măsurii de la etapa respectivă. În cazul în care măsura în cauză nu constituie o derogare de la sistemul de referință, aceasta nu este selectivă.

În scopul determinării faptului dacă măsura în cauză face distincție între întreprinderi sau bunuri, prin derogare de la sistemul respectiv, este necesar să se stabilească dacă măsura este susceptibilă să favorizeze anumite întreprinderi sau producția anumitor bunuri, în comparație cu alte întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept similară, având în vedere obiectivul intrinsec al sistemului de referință. Obiectivele de politică externă, cum ar fi obiectivele politicii regionale, ale politicii de mediu sau ale politicii industriale, nu pot fi invocate pentru a justifica tratamentul diferențiat al întreprinderilor.

În analiza efectuată de Grupul Băncii Mondiale, referitor la facilitățile fiscale acordate în procesul de implementare a zonelor economice libere din Republica Moldova, a fost constatat faptul că măsurile de sprijin derogă, în mod explicit, de la rata, fie a impozitului pe venit, a T.V.A. sau a accizelor aplicabile în general în Republica Moldova. Măsurile respective sunt, prin urmare, selective la această etapă a analizei, prin favorizarea anumitor întreprinderi, și anume a rezidenților zonelor economice libere, în comparație cu restul întreprinderilor rezidente din Republica Moldova care se află într-o situație de fapt similară, și anume supuse impozitului pe venit, T.V.A. și accizelor. [10]

În a treia etapă a testului trebuie să se stabilească dacă derogarea este justificată de natura sau economia generală a sistemului de referință. În cazul în care o măsură este selectivă la prima etapă și este justificată aplicarea acesteia prin natura sau economia generală

a sistemului de referință, măsura de sprijin nu va fi considerată selectivă și, prin urmare, nu va intra în domeniul de aplicare al legislației cu privire la ajutorul de stat.

Justificarea prin logica sistemului fiscal, introdusă de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în 1974, prin cauza 173-73 [12], este în prezent stabilită ca o etapă suplimentară a testului de selectivitate. Justificarea trebuie să se bazeze pe trăsăturile intrinseci ale sistemului în cauză sau, cu alte cuvinte, pe principiile de bază sau de orientare ale sistemului fiscal identificat. În acest sens, ar trebui să se facă o delimitare, pe de o parte fiind obiectivele atribuite unui anumit regim fiscal și care sunt exterioare acestuia (de exemplu, politica socială și de concurență internațională) iar, pe de altă parte, fiind prezent mecanismul inherent al sistemului fiscal în sine, măsurile de sprijin fiind necesare pentru realizarea unor astfel de obiective, și doar acestea din urmă putând fi considerate ca fiind justificate. [11]

Baza pentru o posibilă justificare ar putea fi, de exemplu, necesitatea de a lupta împotriva fraudei sau a evaziunii fiscale, necesitatea de a lua în considerare cerințe de contabilitate specifice, capacitatea de gestionare, principiul neutralității fiscale, natura progresivă a impozitului pe venit și scopul redistributiv al acestuia, necesitatea de a evita dubla impunere sau obiectivul de a optimiza recuperarea datoriilor fiscale. Pentru ca derogările să fie justificate de natura sau economia generală a sistemului, este necesar, de asemenea, să se asigure că măsurile sunt proporționale și că nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit, și anume, obiectivul nu poate fi realizat prin măsuri mai puțin ambițioase.

Prin decizia 2018/884 Comisia Europeană a examinat dacă scutirea de impozitul pentru extragerea apei potabile, în volum de până la 6 000 m³, reprezintă ajutor de stat. Urmare a examinării cauzei Comisia Europeană a ajuns la concluzia că sumele neplătite de beneficiarii scutirii sunt neînsemnate și se admite faptul că perceperea unor sume minime ar fi impus o sarcină administrativă semnificativă cu costuri proporțional ridicate. Or, un sistem de impozitare are obiectivul de a permite unui stat să genereze venituri și nu să risipească resurse pentru ca, în final, să nu colecteze nimic sau chiar să înregistreze pierderi. [4]

În acest context, Comisia Europeană a considerat că scutirea totală de impozit acordată se justifică prin natura și economia generală a sistemului fiscal, nu prezintă un element de selectivitate și nu constituie un ajutor de stat.

În aceeași cauză examinată, Comisia Europeană s-a expus asupra măsurii de scutire totală de la plata impozitului pe apă în cazul extragerii unui volum care ar depăși pragul de 25 000 m³, fiind analizat dacă această măsură ar putea fi justificată de logica sistemului fiscal. În acest sens Comisia Europeană a menționat că datorită stabilirii pragului, beneficiarii acestei măsuri ar urma să achite o sumă net inferioară celei pe care ar fi trebuit să o plătească dacă nu ar fi existat un plafon. Prin urmare Comisia Europeană a constatat că măsura respectivă constituie ajutor de stat.

Conform pct. 136 din Comunicarea Comisiei Europene, structura anumitor taxe speciale și, în special, baza de impozitare a acestora, cum ar fi taxele de protecție a mediului și a sănătății, impuse pentru a descuraja anumite activități sau produse care au un efect advers asupra mediului sau asupra sănătății umane, va integra în mod normal obiectivele de politică urmărite. În astfel de cazuri, un tratament diferențiat pentru activitățile sau produsele a căror situație diferă de situația activităților sau produselor care fac obiectul taxei, în ceea ce privește obiectivul intrinsec urmărit, nu constituie o derogare. [2]

În decizia SA.45862, Comisia Europeană a examinat taxa impusă în Irlanda asupra băuturilor dulci, cu un conținut de zahăr cuprins între 5 și 8 gr la 100 ml, pe când alte băuturi erau scutite de taxa respectivă, și anume: (i) Suplimentele alimentare; (ii) Băuturile lactate; (iii) Băuturile de soia; (iv) Băuturile din cereale, semințe sau nuci; (v) Berea sau vinul fără alcool. [3]

Comisia Europeană a explicat că deși, la prima etapă de examinare a măsurii fiscale, neimpozitarea produselor care conțin zahăr adăugat este selectivă, astfel de scutiri pot fi justificate, dat fiind logica generală a sistemului care este orientată spre atingerea obiectivului

de îmbunătățire a sănătății publice. Neimpozitarea acestor băuturi era orientată spre schimbarea comportamentului consumatorilor, scutirea aplicată fiind justificată de logica sistemului fiscal de referință, fiind exclusă prezența ajutorului de stat.

Conform art. 6 alin. (8) din Codul fiscal al Republicii Moldova impozitele și taxele se bazează pe următoarele principii: (i) neutralitatea impunerii; (ii) certitudinea impunerii; (iii) echitatea fiscală; (iv) stabilitatea fiscală; (v) randamentul impozitelor. [1] În acest sens se admite faptul că măsurile de sprijin acordate în conformitate cu principiile sistemului fiscal național, făcând parte din mecanismul inerent al sistemului fiscal în sine, pot fi justificate de economia generală a sistemului de referință.

Cît privește analiza efectuată de Grupul Băncii Mondiale referitor la examinarea măsurilor de sprijin acordate în cazul zonelor economice libere, aici se menționează faptul că obiectivele Legii nr.440/2001 cu privire la zonele economice libere urmează a fi considerate obiective de politică și nu caracteristici intrinseci sau principii directe ale sistemului fiscal moldovenesc. În acest sens, în conformitate cu art. 1 alin. (3) din Legea cu privire la zonele economice libere, zonele respective sunt create în scopul accelerării dezvoltării social-economice a anumitor teritorii și a țării în general, prin atragerea investițiilor interne și externe, implementarea tehnicilor și tehnologiilor moderne, dezvoltarea producției destinate exportului, aplicarea experienței avansate în domeniul producției și managementului și crearea locurilor de muncă. [10]

3. Concluzii

Procesul de examinare a măsurilor de sprijin fiscale, dat fiind specificul sistemului de referință, este determinant în analiza întrunirii criteriului de selectivitate, această procedură ieșind în evidență comparativ cu examinarea unor alte forme de ajutor de stat. În acest sens sunt deduse următoarele concluzii:

a) Un șir de măsuri fiscale pot fi justificate de natura și logica sistemului de referință, nefiind astfel selective, pe când alte măsuri, nu sunt justificate, urmând a fi examinate compatibilitatea acestora cu mediul concurențial.

b) Pot fi acordate măsuri de sprijin fiscale evitându-se întrunirea criteriului de selectivitate și calificarea acestora ca ajutoare de stat, cu condiția proiectării acestor măsuri în conformitate cu logica sistemului fiscal de referință.

c) Aplicarea unei măsuri de ajutor de stat fiscal nu exclude compatibilitatea acesteia cu mediul concurențial.

d) Există riscul de a institui o măsură de ajutor de stat fiscal, incompatibilă cu legislația ajutorului de stat, aceasta fiind pasibilă procesului de recuperare ca ajutor de stat ilegal.

BIBLIOGRAFIE

[1] Codul fiscal nr. 1163 din 24 aprilie 1997 // Monitorul Oficial al R.Moldova nr.62/522 din 18 septembrie 1997 cu modificările ulterioare.

[2] Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la art. 107 alin. (1) din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, 2016/C 262/01.

[3] Decizia SA.45862 (2018/N) a Comisiei Europene, Taxa irlandeză pentru băuturile îndulcite cu zahăr, 24 aprilie 2018, C(2018) 2385.

[4] Decizia 2018/884 a Comisiei Europene din 16 octombrie 2017 privind măsura de ajutor SA.32874 (2012/C) [ex SA.32874 (2011/NN)] pusă în aplicare de către Danemarca, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, L 157/1, 20 iunie 2018.

[5] EU State Aid Law and National Tax Rulings, In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee, Directorate-General for Internal Policies, European Parliament, IP/A/TAXE/2015-02, PE 563.453, October 2015.

[6] Hotărârea Curții de Justiție din 22 noiembrie 2001, Ferring, C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627.

- [7] *Hotărârea Curții de Justiție din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732*
- [8] • Nicolaides P. Cum se determină selectivitatea unei măsuri fiscale, link <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/5315>
- [9] Legea nr. 139 din 15 iunie 2012 cu privire la ajutorul de stat // Monitorul Oficial al R.Moldova nr.166-169a din 16 august 2012 cu modificările ulterioare.
- [10] Moldova: Minimizing Distortions to Functioning Markets a Review of State Aid Elements In Relation To Free Economic Zones, The World Bank Group, May 2014.
- [11] State Aid and Tax Law, International Tax Conference of the University of Luxembourg, A.Rust and C.Micheau, Wolter Kluwer Law & Business, page 89.
- [12] *Hotărârea Curții de Justiție din 2 iulie 1974, Cauza 173-73, Republica Italiană împotriva Comisiei Europene, Alocații familiale în industria textilă.*