



Biroul permanent al Senatului
Bp 3.1 1.16.03.2017

AVIZ

referitor la propunerea legislativă privind transpunerea Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului, din 12 iulie 2016 privind stabilirea normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 193/1, din data de 19 iulie 2016

Analizând propunerea legislativă privind transpunerea Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului, din 12 iulie 2016 privind stabilirea normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.L 193/1, din data de 19 iulie 2016, transmisă de Secretarul General al Senatului cu adresa nr.B31 din 14.02.2017,

CONSILIUL LEGISLATIV

În temeiul art.2 alin.(1) lit.a) din Legea nr.73/1993, republicată și art.46(2) din Regulamentul de organizare și funcționare a Consiliului Legislativ,

Avizează favorabil propunerea legislativă, cu următoarele observații și propuneri:

1. Prezenta propunere legislativă are ca obiect de reglementare transpunerea în legislația internă a Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, în contextul îndeplinirii obligațiilor ce revin României, rezultate din calitatea sa de stat membru al Uniunii Europene. Scopul declarat al urgentării procesului de transpunere este acela al garantării plății impozitului pe profit către bugetul de stat de către companiile multinaționale care activează în state membre ale Uniunii Europene, pe fondul înregistrării, în momentul de față, a unui proces de transfer parțial al acestor profituri către jurisdicții fiscale mai favorabile, inclusiv în cadrul unor paradisuri fiscale de tip offshore. O asemenea abordare fiscală a companiilor multinaționale

active în spațiul Uniunii Europene a determinat, de altfel, promovarea Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016, în condițiile în care „în efortul de a-și reduce obligațiile fiscale globale, grupurile de societăți au recurs din ce în ce mai mult la erodarea bazei impozabile și la transferul profiturilor (n.n.: inclusiv prin utilizarea unor vehicule investiționale de tip SPV – *special purpose vehicle*, folosite ca mijloace de optimizare fiscală)”.

Prin obiectul său de reglementare, propunerea legislativă se încadrează în categoria legilor ordinare, iar în aplicarea dispozițiilor art.75 alin.(1) din Constituția României, republicată, prima Cameră sesizată este Senatul.

Semnalăm că o propunere legislativă cu un conținut identic a fost transmisă spre avizare de către Secretarul General al Camerei Deputaților, cu adresa nr.PLX492/26.10.2016, pentru care Consiliul Legislativ a emis Avizul favorabil cu observații și propuneri nr.1119 din 10.11.2016, propunere care a fost transmisă Senatului, ca primă Cameră sesizată. Ulterior, Secretarul General al Senatului, cu adresa nr.B582/8.11.2016, a transmis din nou spre avizare propunerea legislativă, fiind emis Avizul favorabil nr.1248 din 7.12.2016.

Menționăm că propunerea legislativă anterioară a fost clasată conform Hotărârii Biroului permanent al Senatului din data de 27.12.2016 în baza art.63 alin.(5) din Constituție.

Precizăm că actuala propunere legislativă nu a preluat niciuna din observațiile și propunerile formulate în avizele anterioare.

2. Având în vedere că propunerea legislativă are implicații asupra bugetului de stat, prin încasarea de către statul Român a unor sume rezultate din aplicarea impozitului pe profit - estimate ca fiind de patru ori mai mari decât cele actuale - de la companiile ce au activități comerciale generatoare de profit în România, apreciem că este obligatorie solicitarea unei informări din partea Guvernului, în conformitate cu prevederile art.111 alin.(1) teza finală din Constituție.

Totodată, în raport de caracterul profund tehnic al reglementării propuse, din perspectiva elaborării unui studiu de impact, apreciem că este necesară consultarea Ministerului Finanțelor Publice.

3. Din punct de vedere al dreptului european, proiectul intră sub incidența reglementărilor statuate la nivelul Uniunii Europene subsumate Politicii fiscale, segmentul legislativ - Combaterea fraudei și evaziunii fiscale.

La nivelul dreptului european derivat, sunt aplicabile dispozițiile Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, act juridic european care este obligatoriu pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, potrivit art.288 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), parte constitutivă a Tratatului de la Lisabona.

Menționăm că scopul Directivei (UE) 2016/1164 este de a obține un echilibru între necesitatea de a atinge un anumit grad de uniformitate în punerea în aplicare a rezultatelor inițiativei OCDE împotriva erodării bazei de impozitare și a transferului profiturilor (BEPS) în întreaga Uniune Europeană și nevoile statelor membre de a ține cont de caracteristicile speciale ale sistemelor lor fiscale în cadrul acestor noi norme europene.

În procesul de transpunere a directivei sus-menționate, potrivit considerentului 14 din Preambulul Directivei (UE) 2016/1164, trebuie avut în vedere și faptul că punerea în aplicare a normelor pentru combaterea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale prevăzute în directivă, *„nu ar trebui să aducă atingere obligației contribuabililor de a respecta principiul concurenței depline sau dreptul statului membru de a majora o obligație fiscală în conformitate cu principiul deplinei concurențe, dacă este cazul”*.

Din analiza proiectului în raport cu normele europene vizate au rezultat următoarele:

a) Majoritatea textelor proiectului nu fac altceva decât să redea dispozițiile Directivei (UE) 2016/1164, înlocuind expresia „prezenta directivă” cu expresia „prezenta lege”.

În acest context, ca observație cu caracter general, precizăm că transpunerea unei directive în ordinea juridică internă nu se face prin preluarea *tale quale* a normelor europene, ci aceasta se realizează printr-o adaptare a normelor obligatorii pentru destinatarii acestora din statele membre, în raport cu realitățile existente, în realizarea scopului directivei, conform practicii de armonizare a legislației europene în dreptul intern al statelor membre.

b) Tot ca observație generală, menționăm că este necesar să se facă o diferențiere în ceea ce privește destinatarii normelor propunerii legislative, stabilindu-se clar situațiile în care acestea se adresează contribuabililor români și cazurile în care se adresează contribuabililor supuși impozitării ale căror sedii permanente sunt situate într-unul sau mai multe state membre ale Uniunii Europene.

Totodată, pentru o informare normativă corectă și pentru evitarea echivocului, este necesar ca expresia „state membre” utilizată în cadrul proiectului, să fie redată sub forma „state membre ale Uniunii Europene”, acolo unde se impune.

c) Textul din proiect inserat după alin.(1) al art.4 și nemarcat nu este propriu unui act intern de transpunere, deoarece norma conținută se adresează României, ca subiect de drept.

Directiva, ca act juridic al Uniunii Europene, are ca destinatari toate statele membre, în timp ce actul intern de transpunere, în speță prezenta propunere legislativă, are ca destinatari subiectele de drept intern, persoane fizice și juridice, și nu statele membre.

Așa cum este formulat textul directivei, – „În sensul prezentului articol, *statele membre pot considera, de asemenea, drept contribuabil:*” - constituie o posibilitate acordată statelor membre de a alege dacă din rândul contribuabililor vor face parte și entitățile prevăzute de art.4 alin.(1) lit.(a) și (b) din directivă.

De aceea, textul propus prin proiect reprezintă o transpunere greșită a textului corespunzător din directivă, deoarece el trebuie să reflecte opțiunea statului român de a considera sau nu drept contribuabil una sau ambele entități prevăzute de directivă. Prin urmare, este necesară revederea și reformularea textului.

O situație similară este și în cazul textului introdus după lit.(b) a alin.(1) al art.4 și nemarcat, („...costurile excedentare ale îndatorării și EBITDA pot fi calculate la nivelul grupului..”), al alin.(3) („Prin derogare de la alin(1), contribuabilului i se poate acorda dreptul:.”), al alin.(4) („Statele membre pot exclude din domeniul de aplicare al alineatului (1) costurile excedentare ale îndatorării rezultate din:”..), al alin.(5) („...contribuabilului i se poate acorda unul dintre următoarele drepturi:..”), al alin.(6) („Statul membru al contribuabilului poate prevedea norme:”),

precum și al **alin.(7)** („*Statele membre pot exclude întreprinderile financiare din domeniul de aplicare al alin.(1)-(6)..*”).

d) La **art.4 alin.(3) lit.a)**, referitor la quantumul sumei exprimat în euro, semnalăm că, potrivit prevederilor articolului 11 alin.(3) din aceeași directivă, „*Atunci când prezenta directivă menționează o valoare monetară în euro (EUR), statele membre a căror monedă nu este euro pot alege să calculeze valoarea echivalentă în moneda națională la 12 iulie 2016*”.

e) Potrivit **considerentului 6 din Preambulul** directivei, în ceea ce privește norma privind **limitarea deductibilității dobânzii**, statele membre ar putea să scadă rata deductibilității care se referă la EBITDA, ar putea „*să stabilească termene finale sau să limiteze valoarea costurilor necompensate ale îndatorării care pot fi reportate într-o perioadă viitoare sau transferate într-o perioadă anterioară, pentru a asigura un nivel mai ridicat de protecție. Având în vedere că obiectivul este de a stabili standarde minime, ar putea fi posibil ca statele membre să adopte o măsură alternativă care să se refere la câștigurile unui contribuabil înainte de dobânzi și impozite (EBIT), fixată astfel încât să fie echivalentă cu rata bazată pe EBITDA. Pe lângă norma privind limitarea deductibilității dobânzii prevăzută în prezenta directivă, statele membre ar putea folosi, de asemenea, norme specifice împotriva finanțării datoriiilor în interiorul grupurilor, în special norme privind capitalizarea redusă. Veniturile scutite de impozite nu ar trebui compensate prin costuri deductibile ale îndatorării. Acest lucru se datorează faptului că numai veniturile impozabile ar trebui să fie luate în considerare pentru a stabili în ce măsură pot fi deduse dobânzile*”.

De menționat în acest sens faptul că *Directiva (UE) 2016/1164 se limitează la stabilirea unor dispoziții generale, lăsând la latitudinea statelor membre ale Uniunii Europene definirea elementelor specifice ale normelor în modul cel mai potrivit pentru sistemele naționale de impozitare a societăților.*

Din aceste rațiuni, este necesară reformularea textului art.4 din proiect.

f) La **art.6**, este necesară revederea textului, deoarece norma conținută, deși ar trebui să se adreseze României, ca subiect de drept, textul propus se adresează tuturor statelor membre, astfel încât se realizează o transpunere incorectă a directivei.

De asemenea, în ceea ce privește reglementarea **normei generale antiabuz**, semnalăm că ar trebui să ia în considerare și faptul că *Directiva (UE) 2016/1164* statuează, în *considerentul 11 din Preambul*, că „*Statele membre nu ar trebui împiedicate să aplice sancțiuni în cazurile în care norma generală antiabuz este aplicabilă*”.

g) La **art.7 alin.(4)**, textul trebuie să reflecte opțiunea statului român de a exclude sau nu din domeniul de aplicare al alin.(2) lit.b) al art.7 o entitate sau un sediu permanent aflată/aflat într-una din situațiile prevăzute la art.7 alin.(4) din directivă. În consecință, este necesară reformularea textului.

h) Semnalăm că, **potrivit art.11 alin.(1) par.2 din directivă**, actele cu putere de lege și actele administrative adoptate de statele membre pentru a se conforma directivei, **se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2019**. În consecință, este necesară modificarea **art.10 din proiect**, întrucât **nu este posibilă aplicarea dispozițiilor prezentei reglementări începând cu data de 01.07.2017**.

4. Din punct de vedere al redactării și al normelor de tehnică legislativă, se rețin următoarele:

a) Din titlul proiectului trebuie eliminate **coordonatele Jurnalului Oficial în care s-a publicat directiva**.

De asemenea, în titlu, este necesară redarea denumirii corecte a directivei, respectiv: „*Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne*”.

b) Menționăm că, după titlu, trebuie inserată **formula introductivă**, în următoarea redactare:

„Parlamentul României adoptă prezenta lege:”.

c) Ca observație generală, semnalăm că, potrivit prevederilor art.47 alin.(6) din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, utilizarea denumirilor marginale este specifică codurilor și legilor de mare întindere.

d) La **art.2**, în partea introductivă, pentru unitate redacțională cu alte acte normative, propunem ca textul să fie redat astfel:

„Art.2. - În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:”

De asemenea, precizăm că, potrivit normelor de tehnică legislativă, marcarea actuală a enumerărilor prin cifre trebuie

înlocuită cu literele alfabetului, precizând și faptul că, o enumerare distinctă, marcată printr-o literă, nu poate, la rândul ei, să cuprindă o altă enumerare și nici alineate (cu titlu de exemplu:pct.4 al art.2).

Totodată, pentru evitarea repetării, sugerăm eliminarea cuvântului „înseamnă” care precede definiția termenilor și a expresiilor.

Pentru un spor de rigoare în redactare, la pct.3 lit.b), sintagma „În sensul articolului 9” va fi redată sub forma „În sensul **art.9**”, observație valabilă pentru toate situațiile similare din proiect.

La **alin.(3) al art.4**, precizăm că derogarea operează de la un act normativ la altul, spre deosebire de exceptare, care operează în cadrul aceluiași act normativ.

Pe cale de consecință, sintagma „Prin derogare de la alineatul (1)” va fi înlocuită cu sintagma „**Prin excepție de la prevederile alin.(1)**”.

În finalul **alin.(4) lit.b)**, pentru redarea corectă a denumirii, sugerăm înlocuirea cuvântului „Uniune” prin sintagma „Uniunea Europeană”.

e) Semnalăm că la **pct.5 al art.2 și la alin.(2) al art.5**, potrivit normelor de tehnică legislativă, trimiterile trebuie să se facă la dispozițiile actelor normative din dreptul intern care au transpus actele europene. Ca urmare, se impune revederea trimiterilor la **Directivele 2004/39/CE, 2009/65/CE** (ambele directive fiind transpuse prin *Ordonanța de urgență a Guvernului nr.32/2012 privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare și societățile de administrare a investițiilor, precum și pentru modificarea și completarea Legii nr.297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare*), **2011/61/UE** (transpusă prin *Legea nr.74/2015 privind administratorii de fonduri de investiții alternative*), **2009/138/CE** (transpusă prin *Legea nr.237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare*), **2003/41/CE** (transpusă prin *Legea nr.204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare*), **respectiv 2010/24/UE** (transpusă prin *OG nr.29/2011 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare*), și înlocuirea acestora cu actele normative din dreptul intern care le-au transpus.

f) Semnalăm că, potrivit normelor de tehnică legislativă, este necesară eliminarea notelor de subsol prin care sunt detaliate titlurile directivelor și publicația oficială a acestora (notele de subsol nr.1-10).

g) La **art.3**, pentru o exprimare adecvată, sugerăm înlocuirea sintagmei „cu celelalte norme naționale în vigoare sau din dispoziții” cu sintagma „cu celelalte norme naționale în vigoare și cu dispozițiile”.

h) La **art.4**, întrucât din cuprinsul **alin.(1)** și **(3)** se deduce că acestea au mai multe ipoteze juridice, pentru respectarea uzanțelor în redactarea actelor normative, este necesar ca acestea să fie prezentate sub formă de alineate distincte, asigurându-se astfel coerența reglementării, precum și identificarea mai clară a normelor de trimitere.

i) Menționăm că, potrivit **art.11 alin.(3)** din directivă, proiectul poate preciza că prin valorile monetare în euro prevăzute la **art.4 și 7 din proiect** se va înțelege valoarea echivalentă în moneda națională la cursul de schimb din data de 12 iulie 2016.

j) La **art.5 alin.(4)** al doilea paragraf, care, prin conținutul său, ar trebui să constituie un alineat distinct, marcat ca **alin.(5)**, pentru corectitudinea redactării și identificarea corectă a normei de trimitere, sintagma „Literale (b) și (c) nu se aplică...” va fi înlocuită cu sintagma „**(5) Prevederile alin.(4) lit.b) și c)** nu se aplică...”.

Pe cale de consecință, alineatele subsecvente vor fi renumerotate, urmând a se revedea trimiterele din cadrul acestora.

k) La **art.7 alin.(1)** ultimul paragraf, pentru identificarea corectă a normei de trimitere, propunem ca sintagma „În sensul primului paragraf litera (b)” să fie înlocuită cu sintagma „În sensul **lit.b)**”.

La **alin.(2) lit.a)**, penultimul paragraf, este necesară revederea normei de trimitere la „Prezenta literă” întrucât este imprecisă și dificil de identificat.

Reiterăm observația și pentru **lit.b)**, paragraful doi, cu referire la norma de trimitere „În sensul prezentei litere”, cât și pentru **alin.(4) lit.b)**, cu referire la norma de trimitere „În sensul primului paragraf litera”.

l) Cu referire la **Capitolul III**, semnalăm că acesta cuprinde un singur articol, nerespectându-se astfel normele de tehnică legislativă referitoare la sistematizarea conținutului actelor normative.

Referitor la **art.10 alin.(2)**, care face parte din Capitolul III, precizăm că, întrucât actele normative produc efecte juridice de la data intrării lor în vigoare, sintagma „În termen de 60 de zile de la publicarea prezentei legi” trebuie înlocuită cu sintagma „În termen de 60 de zile de la **data intrării în vigoare a prezentei legi**”.

m) Având în vedere prevederile art.45 alin.(1) din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este necesar ca în finalul proiectului, după partea dispozitivă, să fie inserată mențiunea privind transpunerea directivei, în următoarea redactare:

„Prezenta lege transpune Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr.193 din 19 iulie 2016”.

Pe cale de consecință, art.10 va fi alcătuit doar din două alineate.

Față de cele de mai sus, deși elaborarea prezentei propuneri legislative se înscrie pe coordonatele armonizării legislației naționale cu normele europene privind **măsurile împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale** care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, menționăm că **transpunerea în ordinea juridică internă a dispozițiilor Directivei (UE) nr.2016/1164** este deficitară, deoarece aceasta ar trebui făcută prin adaptarea actului juridic european în raport cu realitățile existente în fiecare țară, în realizarea scopului directivei, conform practicii de armonizare a legislației europene în dreptul intern al statelor membre, și nu prin preluarea *ad litteram* a normelor europene, așa cum s-a procedat prin proiect.


PRESEDINTE
dr. Dragoș ILIESCU

București

Nr. 136/15.03.2014.