Noutățile internaționale în dreptul fiscal (Ce mai este nou în viața fiscală internațională) | Marilena Ene

Autor: M. Ene – Lector universitar doctor la Facultatea de Drept, Universitatea din București, avocat, membru al Baroului București

Implicați în activitățile noastre curente, consumatoare de timp și energie și insuficient remunerate, nu mai găsim timp pentru a ne pune la curent cu noutățile internaționale. Abia ținem pasul cu noutățile naționale. Totuși, cel puțin cadrele universitare au obligația de a aduce la cunoștința publicului mai mult sau mai puțin specializat ce se mai întâmplă la nivel internațional (în opinia mea). Este util acest demers mai ales că avem tendința să ne considerăm nația cu cele mai mari probleme în materie fiscală. În toate țările europene, dar cu precădere în statele membre foste comuniste, există efervescență în materia dreptului fiscal, există incapacitate administrativă de gestionare aim sistemului fiscal, sunt probleme, cu alte cuvinte. Și, din nou, revine și cadrelor universitare obligația de a analiza critic orice proiect legislativ, orice măsură de politică economică, fiscală, bugetară.

Pentru a nu trăi cu prejudecata că suntem singurii

care modifică legislația fiscală lunar (sau de câte ori pe lună), trebuie să an

alizăm și cese întâmplă din colo de granițele naționale, ce fac și alții, și să consta

tă
m
că
și
la
ni
ve
l
eu
ro
pe
an
și
in
te
rn
aț
io
na
l
ex
is
tă
sc
hi
mb
ăr
i
se
mn
if
ic
at
iv
e,
gl
ob

al
iz
ar
ea
fi
in
d
un
ul
di
n
mo
ti
ve
le
ad
op
tă
ri
i
un
or
de
ci
zi
i
fă
ră
pr
ec
ed
en
t
în
dr
ep
tu

l
fi
sc
al
.

Una dintre cauzele care a condus la elaborarea la nivel european a unor proiecte deosebit de interesante a fost proiectul lansat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) în 2013 sub denumirea „Planul de acțiuni împotriva erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor” (BEPS). Propunerea inițială s-a concretizat în 15 rapoarte finale publicate în 5 octombrie 2015. Uniunea Europeană a îmbrățișat încă de la început ideea propusă de OCDE, Comisia Europeană propunând la scurt timp după publicarea rapoartelor finale măsuri concrete de implementare a recomandărilor formulate în diverse domenii de drept fiscal. Astfel, au apărut Directiva 2016/1164 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne[1] și Directiva 2017/952 de modificare a Directivei (UE) 2016/1164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe[2]. Nu este așa că toată lumea știe ce sunt „elemente hibride”, respectiv „hybrid mismatches”?

O altă propunere interesantă, reformulată și repusă în discuția statelor membre, este Directiva privind o bază fiscală comună a societăților, denumită în limba engleză „Common Corporate Tax Base”[3], pe scurt CCTB. Această versiune a anului 2016 este o propunere readaptată, mai precis prescurtată, a variantei inițiale din 2011, care se referea la stabilirea unei baze fiscale consolidate comune pentru societăți (Common Consolidated Corporate Tax Base – „CCCTB”) și care avea drept obiectiv declarat stabilirea unor reguli unice în ceea ce privește calcularea impozitului pe profit

pentru societățile care desfășurau activități economice cu impact unional. Versiunea inițială nu a fost agreată de toate statele membre, fiind în dezbaterea Consiliului din 2011 și până în prezent. Propunerea din 2016 a fost luată în discuție de către Consiliu, însă nici până în prezent nu există unanimitate, așa că directiva este doar subiect de dezbatere doctrinară.

Discuția lansată însă prin acest editorial nu este despre BEPS, elemente hibride, CCCTB sau CCTB, ci este despre ce mai este nou între subiectele de dezbatere între specialiști de drept fiscal la nivel internațional.

În perioada 19-20 iunie 2019 am participat, în calitate de lector universitar al Facultății de Drept, Universitatea din București, la o conferință internațională găzduită de Universitatea din Lund[4], Facultatea de Economie și Management. Evenimentul a fost organizat de GREIT (Group for Research on European and International Taxation), care este în fapt un grup de profesori de drept fiscal, cunoscuți și recunoscuți la nivel internațional, care se reunesc anual, scriu și discută despre subiecte „fierbinți" de drept fiscal. Membri fondatori ai grupului sunt profesorii Cécile Brokelind, Pasquale Pistone, Ana Paula Dourado și Dennis Weber. Vă las plăcerea de a descoperi CV-urile celor patru membri fondatori și lucrările lor publicate. Această conferință se organizează din 2006, fiind la ediția cu numărul 14. După fiecare ediție se publică o lucrare de referință în dreptul fiscal[5].

Anul acesta participanții au fost pe măsura grupului inițial fondator, dar revin imediat asupra participanților. Primul aspect pe care trebuie să îl menționez despre conferința de anul acesta este tema. Prezentările și discuțiile au avut ca temă „Tax Sustainability in the EU and International Context", adică, în traducere liberă, varianta Coanei Chirița, „Sustenabilitatea fiscală în contextul UE și internațional".

Evident că tema conferinței este foarte incitantă, pentru tocilarii din clasă care vor să fie la curent cu noutățile dreptului fiscal, dar ceea ce este foarte interesant este că vorbitorii, respectiv cei 15 participanți care au fost selectați din 50 de aplicanți, acceptați să scrie un material (ce va fi ulterior publicat într-un volum al conferinței) și să prezinte, au fost din toată lumea, inclusiv România. Daniela Oprescu a avut o intervenție care a pus pe gânduri audiența despre ce a însemnat comunismul în România și de ce nu ar trebui să tratăm toate statele membre la fel atunci când stabilim măsuri de politică fiscală europeană.

Dar să ne întoarcem la participanții cunoscuți la nivel internațional. Nu pot să nu mă laud că am stat de vorbă pe teme de drept fiscal cu Cécile Brokelind, Sigrid Hemels, Richard Lyal, Pasquale Pistone, Servaas van Thiel, Peter J. Wattel. Cei interesați de dreptul fiscal, mai mult decât de contestația la executare sau contestația împotriva actului administrativ fiscal, trebuie să fi auzit de ei sau măcar să le fi citit vreo carte sau articol mai mic. Dacă nu, căutați, pentru că sunt dintre acei autori de drept fiscal care știu să scrie despre subiecte interesante și au și ceva de spus. Evident că materialele sunt disponibile în limba engleză. Dar dacă știți și italiană sau olandeză atunci lucrurile devin interesante!

Din nou, țin să vă informez (măcar pe cei câțiva care vor să fie la curent cu noutățile internaționale) că în Uniunea Europeană sunt în derulare în prezent două proiecte finanțate de Comisia Europeană care au legătură cu politica fiscală europeană. Unul dintre proiecte este găzduit de Universitatea din Leiden și se referă la o temă deosebit de dragă mie privind guvernarea fiscală, „New Model of Global Governance in International Tax Law Making (GLOBTAXGOV)”[6]. Proiectul se derulează în perioada 2018- 2022 și are ca subiect de cercetare modalitățile de implementare a planului BEPS în 12

țări din Africa, America de Sud, Europa și Asia. Motto-ul proiectului, dacă ar fi să citez din prezentarea inițială, este „one-size-does-not-fit-all”. Cu alte cuvinte, BEPS nu poate fi implementat la fel în toate țările tocmai pentru că avem sisteme fiscale diferite. De ce ar fi de interes și pentru noi? Pentru că doctoranzii implicați în vreo cercetare doctorală similară pot aplica pentru a fi parte din acest proiect.

Și, chiar dacă nu este la fel de nou, mi s-a părut deosebit de interesant proiectul denumit „FairTax”[7], în care sunt implicați cercetători din 10 universități, din 8 țări, fiind prezentat în această conferință cazul Cehiei de către prof. Danuše Nerudová de la Universitatea Mendel din Brno. Ce este interesant la prezentarea pe care am urmărit-o în cadrul conferinței este că cercetătorii implicați au dezvoltat un model pentru evaluarea și măsurarea „sustenabilității” sistemelor fiscale aplicabil statele membre. Acest model va fi pus la dispoziția statelor membre după finalizarea proiectului.

În mod clar este o plăcere foarte mare pentru mine să particip la conferințe internaționale și de câte ori pot mă duc. De ce? Pentru că la astfel de eveniment dezbaterile juridice sunt deosebit de interesante și poți afla subiecte de studiu sau idei noi.

Dar care a fost subiectul dezbaterilor din aceste două zile de conferință? Așa cum spuneam mai sus, s-a vorbit despre sustenabilitatea fiscală. Conferința a fost deschisă cu o prezentare despre definiția sustenabilității fiscale și s-a concluzionat că nu există o definiție general acceptată. Deci acest punct este rezolvat.

Eu v-aș spune totuși câte ceva și despre sustenabilitatea

fiscală. Este un subiect care a fost avut în vedere în principal de economiștii din România, însă această conferință ne-a arătat, încă o dată, că și juriștii pot avea ceva de spus, mai ales dacă sunt specializați pe drept fiscal. Evident că există definiția sustenabilității la nivelul României. Dacă ar fi să ne luăm după Dicționarul explicativ al limbii române, acest concept există și este definit ca fiind *„calitate a unei activități antropice de a se desfășura fără a epuiza resursele disponibile și fără a distruge mediul, deci fără a compromite posibilitățile de satisfacere a nevoilor generațiilor următoare*”[8]. Dar specialiștii în lingvistică ne recomandă să nu utilizăm acest concept, ci mai degrabă pe cel de „dezvoltare durabilă”. Chiar dacă pare o traducere tip „furculition”, cred că nu este deloc greșit dacă utilizăm acest cuvânt, sustenabilitate. V-aș mai aduce un argument de lingvistică, și în italiană tot la fel se spune, „sostenibilità”.

În materia politicii fiscale și bugetare, acest concept al sustenabilității a fost introdus și analizat mai ales după criza economică din 2008, iar Comisia Europeană nu a ratat ocazia de a promova un astfel de subiect, sub denumirea „sustenabilitatea fiscal-bugetară”. Conform fișei tematice privind semestrul european, sustenabilitatea fiscal-bugetară este definită ca fiind *„capacitatea unui guvern de a-și acoperi cheltuielile curente și de a-și susține politicile în materie de impozite și alte politici conexe pe termen lung, fără a-și pune în pericol solvabilitatea sau a risca să nu poată să își ramburseze o parte din datorii sau să efectueze o parte din cheltuielile promise*”[9]. Interesant, nu-i așa?

Sustenabilitatea este utilizată în legătură cu dreptul fiscal, cu sistemul fiscal, cu politica fiscală și este, așadar, analizată din perspectiva impozitelor, taxelor și contribuțiilor care compun un sistem fiscal. De asemenea, se propune o analiză a legăturii și interacțiunii dintre

obiectivele de dezvoltare durabilă formulate de ONU[10] și politica fiscal-bugetară. Se poate susține, oare, că un sistem fiscal sustenabil înseamnă un sistem fiscal care nu contribuie la sărăcirea populației sau la înfometarea populației? Evident, dezbaterea este deschisă și nu există în niciun caz vreun răspuns clar. Și dacă tot este locul să spun ceva interesant în legătură cu sustenabilitatea fiscală ce am reținut de la această conferință, este una dintre opiniile formulate, cum că BEPS nu este util pentru toate statele membre. Și că nu ar trebui aplicat de toate statele de aceeași manieră. Oricum, despre legătura dintre sustenabilitate, BEPS, România se va mai scrie. Cel puțin așa cred, că trebuie cercetat și scris cât mai mult la nivel național despre subiecte puțin cercetate în domeniul dreptului fiscal, pentru simplul motiv că România alege diverse soluții fără a exista studii de impact prealabile la nivel guvernamental și, mai grav, fără a exista o specializare în domeniul dreptului fiscal la nivelul Ministerului Finanțelor Publice.

Trebuie să vă mărturisesc, în final, că una dintre dorințele mele în legătură cu Facultatea de Drept a Universității din București este că mi-ar plăcea să fie parte a unui proiect european de cercetare științifică în domeniul dreptului fiscal. Gata, am scris-o! Toți cei interesați să contribuie la realizarea acestei dorințe sunt rugați să îmi scrie.

Acest articol este editorialul numărului 3/2019 al revistei Tax Magazine.

[1] 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.

[2] Directiva (UE) 2017/952 a Consiliului din 29 mai 2017 de

modificare a Directivei (UE) 2016/1164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe.

[3] Pentru detalii, a se vedea: *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf*.

[4] Universitatea din Lund a fost declarată în 2019 cea mai bună universitate din Suedia, fiind inclusă în top 100 universități din lume de ani buni. Pentru detalii, a se vedea: *https://www.lunduniversity.lu.se/about/about-lund-university/university-world-rankings*.

[5] Lista publicațiilor din anii anteriori se găsește aici: *https://actl.uva.nl/greit/publications/publications.html*.

[6] Pentru detalii, a se vedea: *https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/author/irma/*.

[7] Pentru detalii, a se vedea: *https://www.umu.se/en/fairtax/about-fairtax2/*.

[8] *https://dexonline.ro/definitie/sustenabilitate*.

[9] Pentru detalii, a se vedea: *https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_public-finance-sustainability_ro.pdf*.

[10] Pentru detalii, a se vedea: *https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/*.