

Institutul European din România

Proiect SPOS 2007 – Studii de strategie și politici

Studiul nr. 5

TENDINȚE DE ARMONIZARE FISCALĂ LA NIVELUL UNIUNII EUROPENE. PROVOCĂRI PENTRU ROMÂNIA

**Autori : Conf. univ. dr. Dragoș Negrescu* - coordonator
Drd. Anton Comănescu****

**București
Decembrie 2007**

© *Institutul European din România, 2007*

ISBN online 978-973-7736-68-0

* **Dragoș Negrescu** este Conferențiar universitar la Academia de Studii Economice București și Consilier al Viceguvernatorului Băncii Naționale a României

** **Anton Comănescu** este economist în cadrul Băncii Naționale a României

CUPRINS

I. Prezentare generală a *acquis*-ului comunitar în domeniul impozitării

I.1. Rațiunea de existență a regulilor comunitare

I.2. Succintă prezentare a regulilor comunitare

I.3. Dificultăți în calea formulării de reguli comunitare în materia impozitării; modalități de depășire a lor

II. Probleme ale sistemelor naționale de impozitare în contextul integrării economice europene

II.1. Riscul de erodare a bazelor de impunere

II.2. Mobilitatea bazelor de impunere

II.3. Dificultățile de determinare și colectare a taxelor în afara propriei jurisdicții

II.4. Impozitarea veniturilor obținute în alte jurisdicții

III. „Concurența fiscală”: arii de manifestare și efecte

IV. Tendințe ale impozitării indirecte a corporațiilor în Uniunea Europeană

V. Armonizarea fiscală

VI. Măsuri de armonizare a impozitelor directe asupra veniturilor corporațiilor în Uniunea Europeană

VI.1 Cu privire la modul de administrare a impozitelor

VI.2 Cu privire la rata de impunere

VI.3 Cu privire la baza de impunere

VI.4. Măsuri punctuale referitoare la baza de impunere, menite să corecteze unele din cele mai evidente neajunsuri

VI.5 Măsuri menite să contracareze, la origine, concurența fiscală dăunătoare

VI.6 Măsuri legate de aplicarea de instrumente anti-abuz în Statele Membre

VII. Măsuri de armonizare a impozitelor indirecte în Uniunea Europeană

VII.1 Rațiunea de existență a cadrului normativ comunitar în materie de impozite indirecte

VII.2 Taxa pe valoare adăugată (TVA)

VII.3 Accizele

VII.4 Măsuri de ameliorare a colectării impozitelor indirecte

VII.5 Evoluții regionale în materie de TVA și accize

VIII. Măsuri de armonizare a impozitelor directe asupra veniturilor persoanelor fizice în UE

IX. Considerații referitoare la mizele pentru România

Bibliografie

I. Prezentare generală a *acquis*-ului comunitar în domeniul impozitării

I.1. Rațiunea de existență a regulilor comunitare

Adoptarea la nivel comunitar de reguli referitoare la natura și utilizarea instrumentelor fiscale nu poate fi privită, așa cum există reflexul în anumite cercuri, drept expresia unui proces mecanic de extindere continuă a frontierelor *acquis*-ului comunitar. Ea se sprijină pe unele considerații foarte puternice și convingătoare, care sunt legate atât de esența procesului integraționist european *în forma prevăzută de Tratatul constitutiv*, cât și de exigențele pe care un sistem fiscal trebuie să le satisfacă în mod ideal: să colecteze veniturile necesare; prin metodele care comportă cele mai mici costuri; prezervând echitatea în împărțirea poverii fiscale; și generând minimum posibil de distorsiuni în alocarea resurselor.

I.1.1. Astfel, în primul rând, *acquis*-ul comunitar în domeniul impozitării este necesar pentru a nu stânjeni exercitarea “celor patru libertăți” care dau substanță conceptului de “piață unică”.

Există două tipuri de obstacole care segmentează piața unică și care pot fi generate de instrumentele fiscale utilizate de Statele Membre. Este vorba, în primul rând, de *discriminare*, situație care poate interveni în trei cazuri, respectiv: aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile; aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite; sau aplicarea unor tratamente foarte diferite în situații nu foarte diferite. Discriminarea poate fi directă (explicită), în cazul în care diferențierea de tratament este generată de naționalitatea sau rezidența contribuabilului, sau indirectă (implicită).

Discriminarea este prezumată a fi incompatibilă cu Tratatul CE, dar această incompatibilitate nu este absolută, ea putând fi acceptată în circumstanțe speciale. În plan fiscal, situațiile în care obligația nediscriminării poate fi considerată excesivă și inoportună sunt mai numeroase decât în alte domenii. În practică, ca și în literatura de specialitate, au fost identificate mai multe circumstanțe susceptibile a face permisibilă o anumită doză de discriminare între contribuabili:

a) *pentru a contracara pierderea sau diminuarea de încasări bugetare ;*

Atari justificări au fost considerate, până în prezent cel puțin, inacceptabile, Statele Membre trebuind să își asume costurile care decurg din abolirea barierelor în interiorul pieței unice, deci inclusiv a celor de natură fiscală.

b) *pentru a prezerva “logica internă” (“coeziunea”) sistemelor fiscale naționale ;*

Principiul acoperitor al acestei explicații este acela că un contribuabil care se angajează în tranzacții trans-frontieră nu poate pretinde tratament fiscal la fel de favorabil cu cel al contribuabilului care desfășoară activități exclusiv la nivel național, deoarece acesta din urmă a contribuit în mai mare măsură la formarea resurselor bugetare care fac posibil acel tratament mai favorabil. Altminteri, toți contribuabilii ar putea să evite să contribuie la formarea resurselor bugetare, pretinzând însă accesul la facilități. Pentru a fi acceptat un

tratament discriminatoriu justificat prin nevoia păstrării coeziunii unui sistem fiscal, trebuie să nu poată exista altă modalitate de a lega acordarea de deduceri din baza de impunere de posibilitatea de a taxa venituri constituite pe baza sumelor deduse. De exemplu, un stat poate refuza să accepte deducerea unor prime de asigurare plătite de contribuabil în altă țară, dacă plățile efectuate ulterior de asigurător către contribuabil nu pot fi impozitate în statul respectiv. Trebuie însă menționat că această categorie de justificări sunt tot mai rar acceptate de CEJ.

c) *pentru a contracara evaziunea fiscală sau “evitarea fiscală”* ;

Până în prezent, acest tip de justificare nu a fost respins *de plano*, Curtea Europeană de Justiție (CEJ) admitând că este un obiectiv legitim, acceptabil din perspectiva legislației comunitare.¹ Practica CEJ în ce privește aplicarea acestei justificări este însă oscilantă și fondată pe raționamente negative: simplul “risc” de evaziune/evitare fiscală nu este suficient pentru ca să se poată deroga de la principiul general al nediscriminării. Din examinarea jurisprudenței se poate infera că asemenea justificări au ajuns să fie acceptate mai ușor decât în trecut, fără însă a se bucura de o acceptare automată. Cazurile de această natură sunt examinate din perspectiva principiului proporționalității.

d) *măsuri care nu contravin dispozițiilor din tratatele bilaterale* (de regulă, pentru evitarea dublei impunerii) *cu țările ai căror resortisanți sunt contribuabilii discriminați* ;

În mod constant, CEJ a respins această justificare, ceea ce reprezintă o consecință logică a existenței unui drept comunitar de-sine-stătător, distinct și prevalent față de legislațiile naționale.

Ca principiu general, invocarea tuturor excepțiilor subsumate noțiunii de preservare a interesului public este supusă unor condiții exigente, în sensul că autoritățile trebuie să demonstreze că ele sunt adecvate scopului urmărit, iar acesta nu poate fi atins prin măsuri cu efecte mai puțin oneroase asupra contribuabilului. Această postura a CEJ contrastează, potrivit unor autori, cu standardul mult mai lax pe care trebuie să îl îndeplinească contribuabilii pentru a arăta că interesele lor sunt lezate: “Contribuabilul nu trebuie să arate existența unei restricții absolute făcute exercitării unei anumite libertăți, ci doar că măsura fiscală în cauză ‘limitează’, ‘descurajează’, ‘stânjenește’ sau ‘face mai puțin atractivă’ exercitarea unei libertăți fundamentale”.²

Caracterul discriminatoriu al unei măsuri fiscale este mult mai simplu de determinat în cazul impozitelor indirecte. În ceea ce privește impozitele directe, însă, reședința contribuabilului este elementul principal și inevitabil care stabilește întinderea jurisdicției statului respectiv în materie fiscală. Cu alte cuvinte, diferențierea de tratament în funcție de reședință este de neevitat. Întrucât existența unei discriminări este mai ușor de identificat în cazul impozitelor indirecte decât în cazul celor directe, barierele de natură fiscală în calea liberei circulații a bunurilor sunt mai ușor de observat și probat decât barierele de natură fiscală care îngreșesc libera circulație a serviciilor, capitalurilor și persoanelor.

¹ Violeta Ruiz Almendra: *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, INTERTAX, 33:12, 2005; p.571

² Alistair Craig: *EU Law and British Tax. Which comes first?*, Centre for Policy Studies, 2003; p.31

Caracterul special al impozitelor directe este la originea și a unei alte particularități: *discriminarea inversă* (adică, în detrimentul propriilor resortisanți), care nu este considerată a contraveni Tratatului CE în cazul impozitelor indirecte, a fost uneori judecată de CEJ drept inacceptabilă în cazul impozitelor directe. O problemă controversată este aceea dacă interzicerea discriminării se referă doar la discriminarea de către autoritățile din țara pe piața căreia are loc activitatea sau investiția nerezidentului sau se aplică și măsurilor fiscale aplicate de țara de origine a acestuia. Dacă, inițial, CEJ a cenzurat doar prima categorie de măsuri, în ultima perioadă această respingere a început să privească și măsurile din a doua categorie.

În afară de măsurile discriminatorii, piața unică poate fi segmentată și de alte **restricții, care nu implică elemente de discriminare**. Sunt avute aici în vedere aspecte precum :

- costurile de conformare la un set de 27 de legislații fiscale naționale și 27 de sisteme administrative de punere în aplicare a regulilor; aceste costuri decurg nu doar din obligația de a îndeplini cerințele de raportare fiscală, ci și din nevoia de a determina implicațiile fiscale ale diferitelor oportunități de afaceri. Există estimări potrivit cărora costurile de conformare la o diversitate de reguli fiscale s-ar ridica la circa 2-4% din volumul impozitelor pe veniturile corporațiilor. Un sondaj cuprinzător realizat recent din inițiativa Comisiei Europene, cu participarea a 700 de companii din 14 State Membre, sugerează un nivel al costurilor de conformare de 1,9% din impozitele plătite.³ Sondajul mai arată și că firmele care au subsidiare în străinătate suportă costuri mai mari de conformare, iar nivelul acestora crește odată cu creșterea numărului subsidiarelor.

Trebuie menționate și opiniile potrivit cărora această diversitate de regimuri fiscale oferă contribuabililor corporativi și numeroase posibilități de a recurge la practici de „optimizare fiscală”, profitând de discrepante pentru a își reduce obligațiile fiscale. Or, atari practici, deși frecvente, comportă la rândul lor costuri însemnate legate de procurarea serviciilor de consultanță legală, contabilă și fiscală necesare găsirii soluțiilor de minimizare a impozitelor plătite, ceea ce este echivalent cu utilizarea de resurse reale în scopuri care nu au niciun fel de utilitate pentru economie în ansamblul său.

- materializarea riscului dublei impunerii, în condițiile în care mecanismele de evitare a acestei probleme sunt încă subdezvoltate în cadrul UE, iar cele care au fost adoptate nu funcționează eficient;
- posibilitatea foarte limitată de compensare fiscală a pierderilor la alt nivel decât cel național (față de, în mod ideal, nivelul comunitar);
- sisteme fiscale naționale ce încorporează trăsături care favorizează investitorii interni;
- costuri fiscale asociate restructurărilor corporative trans-naționale dar care sunt, totuși, circumscrise strict nivelului comunitar, unde – în principiu – funcționează o piață unică.

Simplele diferențe între sistemele interne de impozitare, bazele de impunere sau ratele de impunere nu reprezintă, în sine, restricții sau discriminări. Cu alte cuvinte, “cele patru libertăți fundamentale” nu pot fi utilizate ca pretext pentru o armonizare completă (și nici

³ Jens Brochner, Jesper Jensen, Patrik Svensson, Peter Birch Sorensen: *The Dilemmas of Tax Coordination in the Enlarged European Union*, IFIR Working Paper no.2006-11, October 2006; p.21

măcar foarte extinsă) a sistemelor naționale de impozitare. Decizia privind introducerea anumitor tipuri de impozite, nivelul ratelor de impunere și structura bazei de impunere ține de suveranitatea națională, atâta vreme cât există garanția că cetățenii altor state membre aflați în circumstanțe similare vor fi tratați similar, iar accesul la piață nu este restricționat în mod disproporționat. Altfel spus, “nu există un ‘drept’ de a fi supus aceluiași nivel de impozitare pe tot cuprinsul UE”.⁴

Considerațiile de mai sus pot fi cel mai bine ilustrate printr-o serie de „cazuri-bornă” (*landmark cases*) din practica CEJ referitoare la impozitarea directă, toate rezultând în cenzurarea unor reguli fiscale aplicate de Statul Membru de jurisdicție.

♣ *Avoir fiscal (1983)*, Franța: Birourile permanente (sucursale sau reprezentanțe) din Franța ale unor companii străine, deși supuse acelorași impozite ca și rezidenții, nu aveau acces la creditul fiscal aferent câștigurilor din dividende de care se bucurau companiile rezidente.

♣ *Commerzbank (1991)*, Marea Britanie: Refuzul autorității fiscale de a plăti dobândă pentru sumele returnate unui contribuabil nerezident care plătitese mai mult decât obligațiile fiscale finale, în condițiile în care această dobândă era acordată companiilor rezidente.

♣ *Futura (1995)*, Luxemburg: Neacordarea posibilității de a beneficia de reportarea pierderilor fiscale decât companiilor care aveau contabilitate proprie, cu consecința excluderii de la această facilitare a sucursalelor companiilor străine care se prevalau de dreptul de a nu ține o contabilitate separată de cea a companiei-mamă.

♣ *Royal Bank of Scotland (1997)*, Grecia: Aplicarea unei rate de impunere mai mari pentru veniturile sucursalelor băncilor străine decât pentru veniturile băncilor grecești, pe considerentul că băncile grecești erau supuse impozitării globale.

♣ *Lankhorst-Hohorst (2002)*, Germania: Limitarea deductibilității fiscale a dobânzilor plătite de o companie rezidentă unei alte companii, în condițiile în care măsura afecta mai ales plățile către societățile înrudite din străinătate.

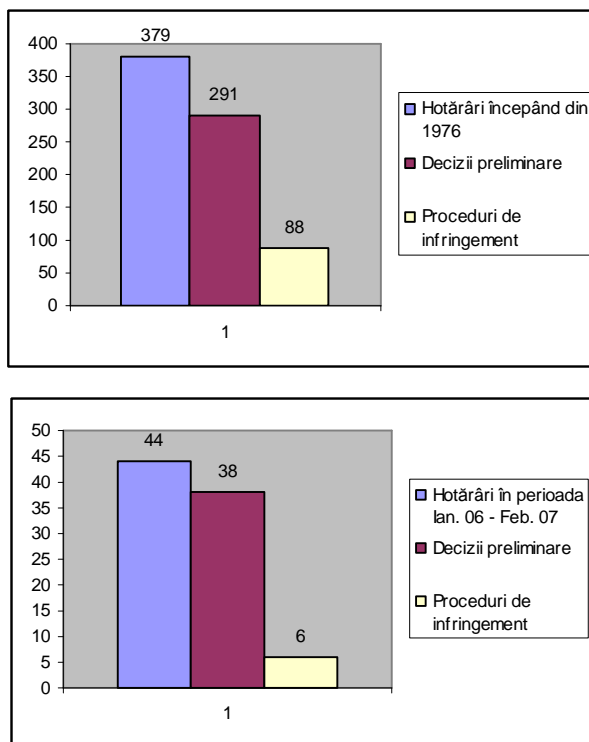
♣ *Bosal BV (2003)*, Olanda: Imposibilitatea deducerii fiscale a cheltuielilor aferente deținerii de acțiuni (e.g., dobânda la fondurile împrumutate pentru a capitaliza o subsidiară sau pentru gestionarea ei), dacă câștigurile de pe urma deținerii acelor acțiuni nu erau impozabile în Olanda.

Chiar și în domeniul impozitelor indirecte, unde legislația secundară este mai cuprinzătoare, clară și sistematizată, apelul la CEJ pentru salvagardarea principiilor pieței unice este foarte frecvent. Cu privire la probleme decurgând din aplicarea TVA, Curtea s-a pronunțat în nu mai puțin de 450 de cazuri până în anul 2006. O situație similară se întâmplă și în cazul accizelor, care alături de TVA, sunt parte din procesul de așa-numită “integrare pozitivă”⁵ dat fiind că sunt reglementate prin Directive UE și regulamente care simplifică în bună măsură aplicarea lor la nivel național.

⁴ Wolfgang Schon: *Tax competition in Europe – the legal perspective*, EC Tax Review 2000-2, p.99

⁵ Pentru o abordare teoretică a dihotomiei integrare pozitivă – integrare negativă vezi **Fritz W. Scharpf**: “*Balancing Positive and Negative Integration: The Regulatory Options for Europe*”.

Hotărâri ale CEJ în materie de TVA, în perioada 1976 - 2007



Sursa : Curtea Europeană de Justiție

Iată câteva din „cazurile-bornă” din jurisprudența CEJ în materie de impozite indirecte:

- ♣ *Tolsma (1994)*, Olanda: Stabilirea exigibilității TVA pe baza legăturii directe dintre furnizarea de bunuri și servicii și suma primită în contrapartidă.
- ♣ *Recaudadores (1991)*, Spania: Stabilirea exigibilității TVA în cazul persoanelor activând independent în exercițiul unei funcții publice.
- ♣ *Charles (2005)*, Olanda: Deductibilitatea TVA în cazul unor active de capital folosite în scopuri mixte.
- ♣ *Optigen (2006)*, Marea Britanie: Frauda de tip “carusel”.
- ♣ *Evangelischer (2000)*, Austria: Distincția între aplicarea accizelor asupra băuturilor alcoolice și celor ne-alcoolice.
- ♣ *Braathens (1999)*, Suedia: Armonizarea sistemului accizelor asupra uleiurilor minerale prin prescrierea unei excepții în cazul uleiurilor minerale furnizate ca și combustibil pentru navigație aeriană, alta decât zborurile de agrement.
- ♣ *De Danske Bilimportorer (2003)*, Danemarca: Aplicarea unor cote de impozitare a autovehiculelor la nivelul stabilit de autorități fără însă a se crea discriminări.
- ♣ *Nunes Tadeu (1995)*, Grecia: Stabilirea unei taxe de înmatriculare a autovehiculelor cu condiția de a nu exista discriminări prevăzute de Art. 90 TCE.

Acest caz a constituit baza unei hotărâri recente (20 septembrie 2007) a CEJ având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 226 CE, reclamant fiind Comisia Europeană și pârât Republica Elenă.

1.1.2. Reguli fiscale adoptate la nivel comunitar sunt necesare și pentru a limita distorsiunile care pot interveni în alocarea veniturilor fiscale între statele membre UE (și, îndeosebi, a acelor distorsiuni induse de “concurența fiscală dăunătoare”).

Condițiile legale și de fapt pentru desfășurarea afacerilor în diferitele state membre converg tot mai mult ca rezultat al integrării. În consecință, sistemele naționale de impozitare nearmonizate s-au transformat într-un factor major de influențare a deciziilor investiționale. Deplasarea de activități economice dintr-un Stat Membru în altul, exclusiv ca urmare a unor diferențe de tratament fiscal, afectează bazele de impunere asupra cărora acționează autoritățile naționale pentru obținerea de venituri bugetare.

1.1.3. Funcționarea corectă a pieței interne unice reclamă și nedistorsionarea condițiilor de concurență în cadrul ei, în sensul că deciziile legate de circulația persoanelor și capitalurilor (precum amplasamentul, forma și modul de finanțare a investițiilor) să nu fie influențate de regimurile de impozitare aplicabile, deziderat cunoscut sub numele de neutralitate fiscală. Într-adevăr, așa cum s-a remarcat, “generarea de beneficii [sau dezavantaje – *n.a.*] emanând din naționalitate sau reședință perpetuează segregarea piețelor naționale”.⁶

Distorsiunile pot afecta atât deciziile privind amplasarea, cât și pe cel privind obiectul unei investiții. Dacă diferențele între nivelul impozitelor plătibile de o companie duc la modificarea deciziei acesteia cu privire la locul investiției, amplasamentul ales va fi unul în care costurile de producție sunt mai mari (dar compensate de impozitele mai mici). De asemenea, dacă tratamentul fiscal variază între investitorii rezidenți în diferite țări, este posibil ca o companie mai puțin eficientă să realizeze un anumit produs doar pentru că investitorii ei sunt impozitați mai ușor decât cei ai companiei care ar fi cea mai eficientă în producerea bunului respectiv.

Literatura de specialitate distinge între neutralitatea exportului de capital (NEC) și, respectiv, cea a importului de capital (NIC). Prima este asigurată în cazul în care rata efectivă de impunere asupra investiției efectuate de o companie nu afectează amplasamentul investiției respective. Neutralitatea importului de capital se produce atunci când investitorii obțin același randament post-impozitare pentru economiile lor indiferent de țările în care au investit.

1.1.4. Un important avantaj (cu valențe atât statice, derivând din reducerea costurilor unitare, cât și dinamice, consecință a “efectelor de învățare”) al integrării economice îl constituie crearea de economii de scală. Or, valorificarea acestora poate fi limitată prin măsuri care generează obligații fiscale suplimentare de pe urma efectuării de concentrări economice trans-frontieră sau al dublei impozitări.

⁶ Jean-Philippe Chetcuti: *The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC*, 2001, p.2-2/8

Prioritatea acordată acestor obiective a variat în timp. Inițial, în paralel cu facilitarea liberei circulații a bunurilor și serviciilor prin armonizarea impozitelor indirecte, Comisia Europeană și-a concentrat inițiativele în direcția îmbunătățirii alocării resurselor și asigurării “neutralității fiscale”. Odată cu lansarea “proiectului Pieței Interne Unice”, Comisia a pus în mod explicit accentul de o manieră diferită, arătând că armonizarea fiscală “nu este o încercare de a proiecta un sistem fiscal ideal pentru Comunitate, ci o cale de abolire a frontierelor fiscale”.⁷ Începând cu anii '90, Comisia a urmărit cu mai mare persistență combaterea concurenței fiscale, iar în paralel a promovat inițiative de reformă a sistemelor de impozitare a veniturilor corporațiilor în scopul eliminării obstacolelor în calea exercitării libertăților de stabilire și de circulație a capitalurilor, mai întâi de o manieră punctuală, iar în ultimii ani prin propuneri cu cuprindere vastă și certe valențe sistemice.

1.2. Succintă prezentare a regulilor comunitare în domeniul fiscalității

Tratatul CE, ale cărui dispoziții formează ceea ce este desemnat drept “legislația primară” a UE, conține o serie de reguli fundamentale, succint enumerate mai jos.

- a) interdicția de a supune produsele importate unor impozite indirecte superioare celor aplicate produselor indigene similare (*Art.90*);
- b) interzicerea acordării, la exportul de produse către alte state membre, de restituiri ale impozitelor interne superioare impozitelor la care au fost efectiv supuse produsele respective (*Art.91*);
- c) armonizarea, doar pe baza deciziei cu unanimitate a Statelor Membre, a impozitelor indirecte, în măsura în care o asemenea armonizare este necesară pentru a asigura funcționarea pieței interne (*Art.93*);
- d) deși nu există prevederi exprese referitoare la armonizarea impozitelor directe, această eventualitate nu este exclusă, existând acoperire în *Art.94*, potrivit căruia Consiliul, statuând în unanimitate, poate adopta directive pentru armonizarea reglementărilor statelor membre care au o incidență directă asupra funcționării pieței comune;
- e) posibilitatea statelor membre de a diferenția între nerezidenți și rezidenți din punctul de vedere al reglementărilor fiscale, cu condiția ca această diferențiere să nu constituie o discriminare “arbitrară” (*Art.58*);
- f) obligația Statelor Membre de a încheia între ele tratate pentru eliminarea dublei impuneri în interiorul Comunității (*Art.293*);

Există, de asemenea, o serie de articole ale Tratatului CE cu o cuprindere generică, dar care conțin prevederi a căror relevanță pentru domeniul impozitării este certă și a fost deja confirmată în repetate rânduri. Este vorba de:

⁷ Theo Hitiris: *Tax Harmonisation*, în „European Community Economics”, Harvester, 1994; p.112

- a) interzicerea explicită a oricărei discriminări în virtutea naționalității, principiu statuat cu claritate în *Art.12*;
- b) interdicția, cu excepția unor situații limitativ prevăzute, a acordării de ajutoare de stat (*Art.87*);
- c) obligația coordonării politicilor economice ale Statelor Membre, în virtutea faptului că ele prezintă „un interes comun”, și supravegherea multilaterală efectuată în această privință prin linii directoare generale de politică economică adoptate de Consiliu (*Art.99*); până în prezent, însă, aceste documente au evitat să abordeze probleme de impozitare propriu-zisă, concentrându-se asupra aspectelor macroeconomice și, uneori, structurale;
- d) posibilitatea generică pe care o are Consiliul, statuând în unanimitate asupra unei propuneri a Comisiei și după consultarea Parlamentului European, de a adopta măsurile necesare realizării, în cadrul funcționării pieței comune, a unui obiectiv al Comunității, atunci când Tratatul nu conferă puterile necesare în acest scop (*Art.308*).

Putem, astfel, decela o diferență importantă între regimul preconizat pentru impozitele indirecte și, respectiv, cele directe. În ce le privește pe cele din urmă, reglementarea este mai degrabă implicită, ea rezemându-se pe:

- prevederile generice referitoare la realizarea pieței unice;
- posibilitatea recurgerii la cooperarea inter-guvernamentală (deci, nu la “metoda comunitară”: Tratatul vorbește explicit despre “negocieri”);⁸
- principiile “distilate” de Curtea Europeană de Justiție cu privire la exercitarea celor “patru libertăți” de circulație. Relevanța acestora a fost mult întărită de o decizie din 1985 a Curții care, reafirmând competența exclusivă a Statelor Membre în domeniul impozitării directe, a statuat că aceasta trebuie exercitată într-un mod compatibil cu Tratatul CE.

1.3. Dificultăți în calea formulării de reguli comunitare în materia impozitării; modalități de depășire a lor

Armonizarea fiscală în cadrul UE este stânjenită de două obstacole care se amplifică reciproc: regula unanimității pentru deciziile în materie de impozitare, ca și absența unei convergențe de vederi asupra limitelor/dezirabilității acestui demers.

Preocuparea Statelor Membre de a-și conserva o cât mai largă marjă de mișcare în ceea ce privește utilizarea pârghiei fiscale în sens strict, evidentă și din modul în care au fost redactate prevederile relevante ale Tratatului CE, are mai multe explicații posibile, care însă nu se exclud reciproc.

⁸ Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *Shifting Modes of Governance: The Case of International Direct Taxation*, International Workshop, International University Bremen, June 2005, p.10

Există, astfel, opinii potrivit cărora un element atât de important, practic consubstanțial noțiunii de statalitate, cum este dreptul de a percepe impozite, nu poate fi exercitat legitim de organisme, precum cele comunitare, care nu reprezintă un adevărat *demos* și a căror desemnare ar lăsa de dorit din punctul de vedere al preceptelor democratice.

Mult mai convingător este argumentul diversității de preferințe la nivelul Statelor Membre, atât în ceea ce privește cantitatea de bunuri și servicii publice care ar trebui furnizată de stat, cât și sub aspectul instrumentelor prin care trebuie colectate resursele care să facă posibilă această furnizare.

În plus, în condițiile unificării politicii comerciale, a trecerii treptate la o monedă comună în interiorul UE și a limitărilor impuse utilizării pârghiei bugetare prin Pactul de Stabilitate și Creștere, impozitarea rămâne singurul instrument major de politică economică aflat sub controlul preponderent al Statelor Membre, utilizabil pentru a promova obiective specifice și pentru a face față unor șocuri asimetrice. Din acest motiv, problemele cu care sunt confruntate sistemele naționale de impozitare în contextul actual capătă o dimensiune amplificată.

Disponibilitatea politică a Statelor Membre pentru soluții coordonate în domeniul fiscal este mai mare în acele domenii în care libertatea lor de manevră este inerent constrânsă. Impozitarea corporațiilor transnaționale este un exemplu în această privință, dovadă rețeaua extinsă de tratate bilaterale pentru evitarea dublei impuneri în care sunt angajate toate țările membre ale UE.

Dificultățile induse de mecanismul decizional greoi pot fi ilustrate atât de numărul mare de propuneri înaintate de Comisie în domeniul fiscal care nu au fost adoptate de Consiliu (18), ca și de numărul și mai important de propuneri retrase de Comisie: 33! O altă ilustrare în același sens o oferă durata îndelungată scursă între momentul inițierii unei reglementări referitoare la impozitul asupra corporațiilor și adoptarea ei de către Consiliu: în medie, circa 25 de ani!

Regula unanimității în domeniul impozitării este mai constrângătoare decât în alte domenii din cauza eterogenității mai mari a preferințelor Statelor Membre cu privire la echitatea socială și furnizarea bunurilor publice, ca și a faptului că există aspecte fiscale referitor la care este inevitabil ca interacțiunea dintre sistemele naționale de impozitare să ia forma unui joc cu sumă nulă, cel puțin din punctul de vedere al încasărilor bugetare (cazul concurenței fiscale, al evitării eludării fiscale, sau al dublei impuneri). Această regulă devine încă și mai constrângătoare pe măsura creșterii numărului de membri ai UE (ceea ce este sinonim cu sporirea numărului de deținători, practic, ai unui drept de veto) și, mai ales, a apariției unor dezacorduri tot mai evidente cu privire la dezirabilitatea limitării exercițiului suveranității în materie fiscală (altfel spus, acceptabilitatea diferită a elementelor de federalism).

Chiar și în cazurile în care s-a reușit adoptarea de acte legislative comunitare în domeniul impozitării, acestea au luat, invariabil, forma Directivelor mai degrabă decât pe cea a Regulamentelor, ceea ce confirmă suplimentar reticența Statelor Membre de a se supune în această materie unor reglementări supranaționale: Directivele conțin doar obligații de rezultat, nu și de mijloace, și trebuie transpuse în legislația națională (nu aplicate direct, *tale quale*, ca în cazul Regulamentelor), ceea ce lasă o mai mare marjă de discreție autorităților naționale.

Cu trecerea timpului, și în confruntare permanentă cu noi și noi cazuri de imposibilitate a utilizării metodei clasice de legiferare la nivelul CE (UE), s-au conturat o serie de opțiuni, unele de rang secund (*second best*), pentru a permite adoptarea de reguli care să facă să progreseze *acquis*-ul comunitar în domeniul fiscal. În ordinea eficacității lor din perspectiva solidității soluțiilor obținabile (și inversă din punctul de vedere al ușurinței obținerii rezultatului scontat), acestea sunt următoarele :

i) trecerea la votul cu majoritate calificată pentru deciziile din anumite domenii ale fiscalității.

Este vorba de aspecte care pot fi puse în legătură cu dispoziții ale Tratatului CE pentru ducerea la îndeplinire a cărora se impun revizuite norme fiscale. Nefiind vorba de o armonizare fiscală *stricto sensu*, regula unanimității nu ar mai fi obligatorie. Asemenea aspecte includ: eliminarea unor obstacole în calea funcționării corespunzătoare a pieței interne unice; combaterea fraudei fiscale și prevenirea dublei neimpuneri; măsuri de ordin fiscal destinate protejării mediului înconjurător. În ciuda eforturilor Comisiei, aceste propuneri nu au fost reținute nici de Conferința Interguvernamentală încheiată la Nisa (2000), unde opoziția făcută de Marea Britanie, Suedia și Irlanda nu a putut fi depășită, nici în proiectul Tratatului Constituțional.

ii) utilizarea “clauzei de flexibilitate” introduse prin Tratatul de la Amsterdam – actuala « cooperare întărită » (*enhanced co-operation*) prevăzută de Art.43-45 ale Tratatului UE.

Această inovație instituțional-decizională permite Statelor Membre să convină reguli, suplimentare celor existente în virtutea *acquis*-ului, aplicabile doar pentru un subset dintre ele în cadrul UE. Este însă o posibilitate de « ultimă instanță », supusă unor condiții stricte: acceptul prin vot cu majoritate calificată al Consiliului, neafectarea *acquis*-ului comunitar și a drepturilor statelor membre neparticipante, concordanța cu obiectivele UE, existența unui număr minim de state care să își însușească o atare inițiativă, posibilitatea participării oricărui stat membru care o dorește. De aceea, până în prezent nu a fost utilizată în niciun domeniu.

În 2004 a fost înregistrată, însă, o primă inițiativă concretă în această privință, lansată de Franța și Germania, care propuneau constituirea unei « zone de impozitare corporativă unică », în care să funcționeze o singură rată și o singură bază de impunere și la care ar mai fi urmat să ia parte cel puțin Belgia și Spania.⁹ De asemenea, reticențele manifestate în continuare de mai multe State Membre față de perspectiva adoptării unei baze comune consolidate de impozitare pentru corporații l-au făcut pe comisarul Kovacs să evoce posibilitatea recurgerii la « cooperarea întărită » pentru a depăși acest impas.¹⁰

iii) recurgerea la măsuri așa-zise de « soft law » (neobligatorii și neformalizate ca acte normative potrivit Tratatului); este vorba de trei categorii de instrumente:

⁹ Nico Groenendijk: *Enhanced Cooperation in Corporate Taxation: Possibilities and Possible Effects*, EUSA Economics Interest Section Research Seminar, Waterloo, Ontario, April 2006; p.1

¹⁰ Laszlo Kovacs: *The European Commission's business taxation agenda*, Oxford Centre for Business Taxation, 23 March 2006

- «*coduri de conduită*» convenite între statele membre pe palierul interguvernamental, nu cel comunitar, al interacțiunilor dintre ele și a căror respectare se bazează pe considerații de prestigiu și credibilitate (*peer pressure*);
- «*proiecte-pilot*», asumate pe o bază voluntară de Statele Membre și contribuabili interesați, precum cel referitor la recunoașterea reciprocă a regulilor de impozitare din țara de origine («*Home State Taxation* »);
- «*recomandări*», «*interpretări* » sau «*linii directoare*» emise de Comisie și care sunt legitimate de Articolul 211 al Tratatului CE; acestea au caracter neobligatoriu, dar pot fi utilizate drept sursă de raționamente juridice. Curtea Europeană de Justiție și-a arătat adesea disponibilitatea de a le urma, mai ales în cazul recomandărilor, conferindu-le astfel forță juridică.¹¹ Ele sunt însă criticabile pe considerentul că reprezintă o manieră utilizată deliberat de Comisie pentru a dobândi competență în domenii unde Tratatul nu i-a atribuit-o.

Recurgerea la instrumentul «*codurilor de conduită*», ca expresie a unei guvernante informale, este susceptibilă a avea și alte valențe pozitive în afara depășirii dificultăților asociate reglementării formale: asigurarea unui grad mai mare de participare a subiecților reglementării, generatoare de legitimitate și efecte de învățare, ocolirea neajunsurilor decurgând din caracterul rigid al unor reglementări etc. Cu toate acestea, primul cod de conduită, referitor la combaterea concurenței fiscale dăunătoare în domeniul impozitării afacerilor, adoptat de Consiliu și de Statele Membre la 1 decembrie 1997, nu a fost destinat valorificării acestor valențe și nu a marcat o trecere abruptă de la măsurile formalizate legal la abordări informale. El a fost introdus ca un element de facilitare a compromisurilor tranzacționale amintite mai jos (pct. iv), fiind inclus într-un pachet mai larg de inițiative prezentate de Comisie.

iv) *recurgerea la manevre tactice* ; două asemenea abordări pot fi decelate în practica de până acum a Comisiei :

- gruparea în “pachete” a propunerilor legislative ale Comisiei, pentru a mări posibilitățile de compromisuri tranzacționale între statele membre (e.g., “pachetele” din iulie 1990 și decembrie 1997): în condițiile unui proces decizional bazat pe unanimitate, fiecare Stat Membru trebuie să obțină ceva de pe urma propunerilor legislative existente.¹² Pachetul din 1997 a avut un element inovator suplimentar, în sensul că legarea celor trei propuneri la care se referea s-a făcut, de la început, în mod explicit.
- amenințarea cu utilizarea altor instrumente disponibile în scopul de a mări gradul de acceptare din partea Statelor Membre față de inițiativele Comisiei; în ultimul deceniu au putut fi observate două «*campanii* » de investigare a unor măsuri fiscale naționale susceptibile a încălca regulile comunitare în materie de ajutor de stat, lansate în 1996-7 și 2001, pe care opinia cvasi-unanimă a analiștilor le atribuie dorinței de a «*convinge* » Statele Membre mai recalcitrante să adere la Codul de Conduită privind Impozitarea

¹¹ William Bratton, Joseph McCahery: *Tax coordination and tax competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, Common Market Law Review 38:2001; p.688

¹² Astfel, cu ocazia reuniunii ECOFIN din noiembrie 2000, Belgia a obținut o perioadă de tranziție pentru aplicarea Directivei referitoare la impozitarea dobânzilor în schimbul acceptului său de a se progresa în aplicarea Codului de Conduită pentru impozitarea afacerilor, care afecta mai multe aspecte sensibile ale sistemului său de impozitare.

Afacerilor (1997) și, respectiv, să accepte adoptarea Directivei privind impozitarea veniturilor din dobânzi a economiilor.

iv) jurisprudența Curții Europene de Justiție (CEJ)

Aceasta este o sursă de reguli în expansiune accelerată. Numărul cazurilor de impozitare a venitului corporațiilor ajunse la nivelul CEJ a crescut mult în ultimii ani. Din circa 70 de decizii emise cu privire la reglementări fiscale naționale, 60 au fost rezultatul adjudecării unor dispute în ultimii 10 ani.¹³ În același timp « activismul » Curții, în sensul unor interpretări « creative » ale prevederilor din legislația primară, s-a amplificat. Din acest motiv, s-a putut ajunge să se afirme că, la ora actuală, Curtea « reprezintă cea mai importantă sursă de presiune asupra sistemelor fiscale naționale în UE ».¹⁴

Activismului sporit al Curții i s-a adăugat, începând de la sfârșitul deceniului trecut, cel al Comisiei. Dacă, între 1983 și 1998, aceasta inițiasse doar două proceduri de încălcare a obligațiilor (*infringement*) în domeniul impozitării directe, “Comisia acționează acum în mod sistematic împotriva Statelor Membre”, aducând un număr mult mai mare de cazuri în fața CEJ.¹⁵

Acest activism al CEJ i-a făcut pe mai mulți observatori să se întrebe dacă ea se rezumă într-adevăr la rolul de interpret al Tratatului sau promovează, în fapt, o agendă proprie îndreptată către realizarea unei armonizări fiscale implicite. Distincția, în acest caz, pare să fie inutilă devreme ce, potrivit unei constatări foarte pătrunzătoare, « singurul sistem de impozitare a corporațiilor care este pe deplin compatibil cu exercitarea libertăților pieței unice este unul complet armonizat ».¹⁶

Reglementarea « prin rigoșeu », pe cale jurisprudențială, nu are doar valențe pozitive. După cum s-a subliniat în literatură, « nu există în istoria lumii niciun precedent de uniune economică și monetară în care politica de impozitare să conștina doar în concurența neîngrădită pe piață, protejată de un tribunal suprem, combinată cu prohibiția stimulentei fiscale ».¹⁷

Calitatea unor reglementări obținute pe această cale nu poate fi optimă, în primul rând deoarece Curtea nu poate face decât « armonizare negativă », în sensul dat acestui concept de Jan Tinbergen. Apoi, coerența internă a sistemelor fiscale naționale este afectată de decizii punctuale, care nu trebuie să ia în considerații reverberațiile potențial negative asupra aspectelor conexe. În fine, nu există nicio garanție împotriva situației ca deciziile CEJ să genereze efecte asimetrice asupra Statelor Membre.

Insecuritatea reglementării *sui generis* realizate pe această cale este un alt neajuns important. Într-adevăr, deoarece deciziile CEJ sunt în mod cert relevante doar pentru cazurile în care au fost luate, rămâne o mare incertitudine cu privire la impactul și

¹³ Thomas Rixen, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007; p.4

¹⁴ Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *Shifting Modes of Governance: The Case of International Direct Taxation*, International Workshop, International University Bremen, June 2005, p.22

¹⁵ Martha O'Brien: *Implications for Member State Budgets of the ECJ's rulings on direct taxation*, Working Paper, Conference at the University of Victoria, August 2005; p.6

¹⁶ Edward Troup, www.FT.com, 4 februarie 2003

¹⁷ Frans Vanistendael: *Memorandum on the taxing powers of the European Union*, EC Tax Review 2002-3

semnificația lor pentru situații cu circumstanțe care nu sunt identice, chiar dacă foarte apropiate.

De asemenea, are de suferit *legitimitatea* reglementării, deoarece aspecte atât de strâns asociate cu suveranitatea națională încât dreptul de veto este păstrat cu insistență ajung să fie cenzurate de o instanță supranațională neresponsabilă în fața cetățenilor Uniunii. Problema aceasta este amplificată de faptul că, în general, deciziile Curții tind să îi favorizeze pe contribuabili¹⁸, în condițiile în care mizele pecuniare ale unora dintre ele au ajuns la niveluri exorbitante. « Înarmate » cu aceste decizii, companiile multinaționale declanșează acțiuni în justiție (în fața tribunalelor naționale) cerând despăgubiri de zeci de miliarde de euro pentru măsuri fiscale adoptate la nivel național, în perfect acord cu regulile constituționale interne și sub incidența prezumției de bună credință în ceea ce privește respectarea obligațiilor decurgând din calitatea de Stat Membru, dar care ajung ulterior să fie calificate drept « restricții » de către CEJ.

În fine, există posibilitatea ca deciziile CEJ să aibă efecte perverse asupra disponibilității Statelor Membre de a achiesa la inițiative de armonizare fiscală. În condițiile în care consideră că, în particular, încercările lor de a contracara practicile de “evitare fiscală” ale contribuabililor corporativi multinaționali sunt frustrate de postura CEJ, ele au motive să dorească să își păstreze o cât mai largă marjă de manevră cu privire la alte aspecte ale sistemelor fiscale naționale.¹⁹

Impactul potențial al deciziilor CEJ asupra bugetelor Statelor Membre a devenit o sursă majoră de preocupare, atât datorită sumelor mari care pot fi puse în cauză, cât și – mai ales – a riscurilor mari de rambursare retroactivă, în condițiile în care cazuri individuale de mici dimensiuni pot stimula un număr mare de alți contribuabili aflați în situații similare să introducă la rândul lor cereri de despăgubire. Fenomenul acesta este deja foarte răspândit în Marea Britanie, unde există posibilitatea litiganților de a se constitui în grupuri, primul constituit dintre acestea având 160 de companii transnaționale în componență.²⁰ Într-un asemenea context, capacitatea autorităților fiscale din Statele Membre de a face proiecții fiabile ale resurselor bugetare ajunge să fie pusă serios în cauză, cu toate consecințele negative care decurg de aici, inclusiv asupra capacității de a îndeplini prevederile pactului de Stabilitate și Creștere.

Se poate afirma că modurile de guvernare fiscală comunitară enumerate mai sus evoluează într-un *continuum* care estompează distincția dintre cele formale și informale, iar între ele există un mare potențial de compromisuri și compensări (*trade-offs*).

¹⁸ Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *New Modes of Governance*, Project ITI-CT-2004-506392, Lead contractor: University of Exeter, June 2007, p.13

¹⁹ Clemens Fuest: *Corporate Tax Coordination in the European Internal Market and the Problem of “Harmful Tax Competition”*, University of Cologne, December 2002; p.15

²⁰ Martha O’Brien: *Implications for Member State Budgets of the ECJ’s rulings on direct taxation*, Working Paper, Conference at the University of Victoria, August 2005; p.9

Cu privire la primul aspect, trebuie menționat că unele instrumente de *soft law* sunt mai puternice decât altele, apropiindu-se prin aceasta de modalitățile clasice de reglementare, iar recurgerea la « metoda comunitară » nu cunoaște un regres evident, pe parcursul ultimului deceniu inițiativele informale alternând cu cele formale.

Reglementări explicite din Tratat, precum cele referitoare la ajutoarele de stat, a căror aplicare strictă și extensivă ar fi fost controversată și conflictuală, au fost uneori utilizate pentru a induce disponibilitatea guvernelor față de instrumente bazate pe *peer pressure* și angajament politic (nu și juridic). În alte cazuri, Statele Membre înseși au încercat (deocamdată, fără succes, ca în perioada președinției britanice din a doua jumătate a lui 2005) să găsească modalități de cooperare inter-guvernamentală, precum instituirea de către ECOFIN a unui grup de reflecție care să analizeze impactul deciziilor CEJ, iar Comisia a făcut unele tentative de a utiliza aceste decizii pentru a elabora instrumente de *soft law* precum comunicări și recomandări menite, declarativ cel puțin, să îndrume Statele Membre către soluții care să nu riște să fie contestate cu succes în fața Curții.²¹ Aceste ultime două încercări se anulează însă reciproc într-o anumită măsură, cu consecința că – pe fundalul privilegierii sistematice a contribuabilului de către CEJ – grupurile de interese sunt cele care ies în câștig.²² Trebuie însă menționat că găsirea unor modalități de limitare a impactului bugetar potențial prohibitiv al returnării către contribuabili de sume plătite timp de mulți ani, de pildă prin statuarea faptului că deciziile CEJ nu pot fi invocate decât *ex nunc* pentru obținerea reparațiilor, are precedente în *acquis*-ul comunitar (e.g., un Protocol anexat Tratatului de la Maastricht care limita efectele unei decizii a CEJ într-un caz de discriminare de gen legată de planuri private de pensii, care altminteri ar fi putut avea efecte bugetare dezastruoase pentru Statele Membre).²³

²¹ Asemenea comunicări au fost emise cu privire la regimul fiscal al pensiilor ocupaționale (2001), al fondurilor de investiții (2000), impozitării dividendelor (2003) sau compensării trans-frontieră a pierderilor (2006).

²² Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *New Modes of Governance*, Project ITI-CT-2004-506392, Lead contractor: University of Exeter, June 2007, p.7

²³ Martha O'Brien: *Implications for Member State Budgets of the ECJ's rulings on direct taxation*, Working Paper, Conference at the University of Victoria, August 2005; p.23

II. Probleme ale sistemelor naționale de impozitare în contextul integrării economice europene

II.1. Riscul de erodare a bazelor de impunere

Integrarea oricăror economii naționale este susceptibilă să afecteze negativ sistemele de impozitare, în principal pe două căi, respectiv:

- *mobilitatea crescută a bazelor de impozitare*, subsecvență liberalizării fluxurilor economice pe care o implică în mod necesar integrarea și amplificată de consecințele progresului tehnic;
- complicarea eforturilor de determinare și colectare a taxelor asupra contribuabililor și/sau tranzacțiilor situate în afara jurisdicției autorităților fiscale ale unei țări

În Uniunea Europeană, independența fiscală a Statelor Membre este constrânsă suplimentar de obligația nedistorsionării concurenței în interiorul Pieței Interne Unice, ca și de necesitatea încadrării în criteriile de convergență stabilite la Maastricht și încorporate în “Pactul de Stabilitate și Creștere”.

Din aceste motive, integrarea economică (fenomen definitoriu pentru procesul unanim remarcat și desemnat prin termenul de « globalizare ») a ajuns să fie larg percepută (mai ales la nivelul discursului general, nespecializat) ca limitând capacitatea guvernelor de a face ceea ce doresc și consideră necesar în domenii-cheie precum impozitarea și corelativul lor mai important și evident, cheltuielile publice.

Aceste temeri nu par, totuși, să fie validate de faptul că tendința generală înregistrată pe plan mondial este de creștere a impozitelor colectate, atât în termeni absoluți, cât și relativi. Astfel, bunăoară, în anul 2003 țările membre ale UE(-15) redistribuiau prin pârghia bugetară foarte importantul procent de 41,8% din PIB, în creștere substanțială față de anul 1970, când veniturile fiscale reprezentau doar 33,5% din PIB.²⁴

Deși nivelul de impozitare evoluează “în tandem” cu nivelul cheltuielilor publice, nici unul dintre ele nu poate fi asociat pozitiv, din punct de vedere statistic, cu fenomenul globalizării/ integrării economice. Astfel, unele dintre cele mai înalte niveluri de taxe colectate se găsesc în țări puternic “globalizate”, pe când țări situate printre ultimele în clasamentele făcute pe baza “indicilor de globalizare” (cel mai notoriu fiind cel construit de firma de consultanță A.T. Kearney și prezentat periodic de revista *Foreign Policy* editată sub egida *Carnegie Endowment for International Peace*) au și niveluri foarte scăzute de încasări bugetare. Mai concret, țări membre ale UE precum Suedia și Finlanda, care figurează pe unele din primele locuri în “topul globalizării”, au unele din cele mai generoase niveluri de cheltuieli sociale din lume, suținute de impozite care, din perspectivă comparativă, nu pot fi considerate decât drept înalte.

²⁴ Sijbren Cnossen: *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, 2002, p.4; xxx: *Pour un serpent fiscal européen. De la concurrence à l'harmonisation*, Syndicat National Unifié des Impôts, Éditions Syllepse, Paris, 2005, p.100

II.2. Mobilitatea bazelor de impunere

Din moment ce factorii de producție pot extrage rente mai importante doar traversând frontiera, orice agent economic rațional va face acest lucru *dacă frontiera este deschisă*. De aceea, mai sus menționata mobilitate a bazelor de impunere atinge dimensiuni foarte importante în interiorul UE, unde este cel puțin stimulată, dacă nu chiar generată, de procese consubstanțiale procesului integraționist european, și anume: liberalizarea circulației capitalurilor; dispariția barierelor vamale la nivel intra-comunitar; introducerea monedei unice europene, cu corolarul dispariției uneia dintre cele mai importante “costuri de tranzacție” (riscul valutar)²⁵ pentru tranzacțiile desfășurate între țările din “zona euro”, a căror pondere economică la scara UE este covârșitoare (și foarte semnificativă și la scara mondială).

Mobilitatea nu este însă identică pentru toate bazele de impunere. În principiu, mișcarea forței de muncă este mai limitată, din cauza unor “bariere intrinseci”, precum cele lingvistice sau considerațiile de ordin familial, social sau cultural. Acestea fiind zise, partea mai calificată a forței de muncă este mai mobilă, iar gradul său de mobilitate este în creștere. Consumul este îndeobște considerat o bază stabilă de impunere, dar deplasarea accentului către servicii în țările dezvoltate, amplificarea fenomenului cumpărăturilor transfrontieră și dezvoltarea comerțului electronic fac ca o anumită mobilitate să se manifeste și în această privință.

Ceea ce este de reținut, ca tendință larg identificabilă pe plan mondial (și, *a fortiori*, în interiorul UE) este că *o parte crescândă a bazei de impunere este tot mai elastică în funcție de ratele de impunere*.

Datele statistice disponibile indică faptul că, în țările industrializate, impozitele asupra veniturilor corporațiilor nu sunt sursa primordială de venit. În general, ele nu depășesc 10% din totalul încasărilor bugetare. Cele mai importante impozite în aceste țări sunt cele asupra consumului (TVA, accize, taxe vamale), asupra veniturilor personale ale rezidenților și, respectiv, asupra muncii (“*payroll taxes*”).

Nivelul și structura impozitării pentru diferite țări membre OCDE

	<i>Povară fiscală</i> (% din PIB)			<i>Impozit pe profit</i> (% din total încasări bugetare)		<i>Taxe pe muncă</i> (% din total încasări bugetare)		<i>TVA, accize/ Taxe pe vânzări</i> (% din total încasări bugetare)	
	1970	1980	2000	1980	1997	1980	1997	1980	1997
UE-15	33,5		42,5	5,3	6,5 (2000)	56,9	52,0 (2000)	38,0	31,1 (2000)
- Franța	37.4	43.6	50.9	5.1	5.8	55.6	54.6	30.4	27.8

²⁵ Impactul comprimat al riscului valutar asupra tranzacțiilor internaționale este considerabil, fiind estimat la circa 15-20% în cele mai notorii studii. *Frankel sep 04 FTP 10, p.5-6*

- Germania	37.2	43.9	44.8	5.5	4.0	64.2	65.5	27.1	27.7
- M. Britanie	35.6	35.3	40.6	8.3	12.1	46.6	42.0	29.2	35.0
- Italia	27.9	32.4	46.4	7.8	9.5	61.1	58.8	26.5	25.9
S.U.A.	28.9	30.0	34.4	10.8	9.4	65.3	63.2	16.6	16.7
Japonia	19.7	25.6	30.8	21.8	15.0	53.4	57.4	16.3	16.5
Canada	31.3	30.3	43.4	11.6	10.3	44.6	51.4	32.6	24.4

Sursa: *Making Sense of Globalization. A Guide to the Economic Issues*, CEPR Policy Paper No.8, July 2002; p.84; Sijbren Cnossen: *Tax Policy in the European Union*, 2002; p.6

Venitul corporațiilor poate fi taxat mai ușor doar dacă se bazează pe resurse specifice unui anumit amplasament, fie ele naturale sau umane. Dacă venitul corporațiilor este mai greu de impozitat, este teoretic posibilă (iar în literatura de specialitate există propuneri în acest sens) schimbarea principiului de impozitare, prelevarea făcându-se în funcție de elemente cum ar fi capitalul social, cifra de afaceri sau numărul de angajați.

Există și opinii potrivit cărora impozitarea veniturilor corporațiilor ar fi inefficientă. Mai multe studii recente sugerează că impozitul asupra veniturilor corporațiilor este repercutat în mare măsură asupra consumatorilor și/sau forței de muncă. Într-o asemenea situație, este evident că impozitarea nemijlocită a acestora ar fi mai eficientă. De asemenea, rate prea înalte de impozitare a veniturilor corporațiilor pot genera comportamente economice neraționale, precum reinvestirea excesivă a profitului, nejustificată de perspectivele existente de fructificare a investițiilor făcute.

Nivelul impozitării aplicate părții mobile a bazei de impunere are externalități tot mai importante asupra bazelor de impunere cel mai puțin mobile. Confruntate cu cerința reducerii ratelor de impozitare aplicate bazelor cele mai mobile, autorităților fiscale nu le rămân decât alternativele sporirii presiunii fiscale asupra bazelor relativ imobile sau a reducerii calității serviciilor publice. În aceste condiții, apare fenomenul tratamentului preferențial al bazelor mobile de impunere, echivalent cu degresivitatea sistemului fiscal.

În ceea ce privește *impozitele directe*, țările membre nordice (Danemarca, Finlanda și Suedia) și, mai recent, Austria și Olanda au introdus sisteme de impozitare duale, caracterizate prin rate uniforme asupra veniturilor din capital (dobânzi, dividende, câștiguri de capital) și rate progresive asupra veniturilor din muncă.

Dacă în perioada imediat postbelică venitul din capital (profitul) era taxat mai mult decât venitul din muncă (salariul), pe măsură ce gradul de deschidere a unei economii crește, impozitul pe capital tinde să scadă, pe când cel pe muncă are o tendință ascendentă. Astfel, în UE(-15), în perioada 1980-97, taxa implicită (venituri efectiv colectate / baza de impunere) asupra forței de muncă salariate a crescut cu 7 puncte procentuale (de la 35%, la 42%), pe când cea asupra capitalului s-a redus de la 42% la 37%. Tendința ulterioară a fost însă mult mai puțin pronunțată, taxa implicită asupra forței de muncă variind între 36-37% pe parcursul următorului deceniu.²⁶

²⁶ Michel Vanden Abeele: *Tax competition within Europe*, Annual Conference of the Foundation for Fiscal Studies, Dublin, 1 October 1999; xxx: *Taxation trends in the European Union. Main results. 2007 edition*, Eurostat, p.13

Această tendință duce și la îngustarea bazelor de impunere, fenomen care amplifică vulnerabilitatea finanțelor publice la șocuri exogene. De asemenea, creșterea poverii fiscale asupra factorului muncă se conjugă cu o serie de efecte negative. Are astfel loc deplasarea poverii fiscale către angajații cel mai puțin calificați: tot mai multe State Membre au introdus regimuri fiscale concesionale pentru personal înalt calificat (adesea constând din expatriați), de regulă sub forma unei rate unice de impunere. În al doilea rând, este încurajată deplasarea activităților către economia paralelă. Și, în fine, prin majorarea prețului factorului-muncă în raport cu prețul capitalului, este încurajată substituirea muncii prin capital.

În cazul *impozitelor indirecte*, baza de impunere este, tipic, mai ușor de “controlat” decât în cazul impozitelor directe, ceea ce se reflectă în “recalibrarea” celor două mari categorii de impozite: în țările OCDE în perioada 1965-95, taxele de consumație și-au sporit ponderea în totalul încasărilor bugetare de la 12% la 18%, iar contribuțiile prelevate asupra salariilor (*payroll charges*) și-au sporit ponderea de la 19% la 27%.

II.3. Dificultățile de determinare și colectare a taxelor în afara propriei jurisdicții

O serie de tendințe recente, definitorii pentru sau cel puțin asociate cu fenomenul globalizării, au îngreunat mult sarcina autorităților fiscale. Este vorba, în principal, de: expansiunea comerțului electronic; proliferarea “paradisurilor fiscale”; și creșterea exponențială a tranzacțiilor intra-grup (în cadrul societăților transnaționale).

Ca răspuns la aceste tendințe, tot mai multe state au început să adopte măsuri fiscale al căror unic scop este acela de a le « proteja » bazele de impunere:

- emiterea de norme cu un mare grad de complexitate cu privire la veniturile obținute în străinătate;
- legislații protecționiste, destinate a restricționa amplasarea contribuabililor (corporativi sau individuali) în jurisdicții fiscale mai atractive;
- presiuni făcute asupra statelor cu regimuri fiscale (prea) permissive, și aceasta nu doar (și nici măcar, în principal) în legătură cu combaterea spălării de bani la scară mondială;
- limitări ale confidențialității datelor personale.

II.4. Impozitarea veniturilor obținute în alte jurisdicții

Pe plan mondial, există și se aplică două principii de impozitare a acestor venituri : principiul reședinței și principiul sursei de venit. Conform principiului reședinței (care subîntinde “sistemul global” de impunere) sunt supuse impozitării toate veniturile obținute de rezidenți, indiferent de locul generării lor. În cazul aplicării principiului reședinței, un investitor se confruntă cu aceeași rată marginală de impunere atât pentru veniturile obținute la locul de reședință, cât și pentru veniturile obținute în străinătate. Potrivit principiului sursei de venit (care corespunde “sistemului teritorial” de impunere), impozitele sunt aplicate în locul unde sunt obținute veniturile. Sistemul teritorial este

reputat superior sistemului global, în special deoarece este considerat a fi mai simplu de administrat.

O situație analogă se regăsește în cazul în care consumul este supus impozitării (deci, în cazul impozitelor indirecte), care pot fi percepute conform principiului destinației (corespunzător celui al reședinței în cazul impozitelor directe) sau principiului originii (corespunzător celui al sursei de venit).

Implicațiile economice ale celor două sisteme sunt complexe. Dacă se urmărește eficiența producției, atunci prețurile la producător ale input-urilor și output-urilor trebuie egalizate între țări, ceea ce reclamă utilizarea principiului reședinței la impozitele directe și cel al destinației la impozitele indirecte. În schimb, dacă funcția de maximizat este surplusul consumatorului, atunci prețurile la consumator trebuie să tindă spre egalizare între țări, ceea ce presupune recurgerea la principiul sursei de venit în cazul impozitelor directe, respectiv cel al originii pentru impozitele indirecte.

Problema teoretică ce se pune este care din cele două categorii de eficiență ar trebui să fie privilegiată. Potrivit “Teoremei Eficienței Producției” a lui Diamond și Mirrlees (1971), aceasta trebuie să aibă prioritate: chiar dacă impozitele vor distorsiona alegerile consumatorilor, este preferabil să fie lăsată neafectată alegerea input-urilor de către producători deoarece, prin efectul pe care îl are asupra prețului final, o taxă asupra input-urilor va ajunge oricum să distorsioneze alegerea consumatorului întocmai precum o taxă pe consum. Această teoremă a fost însă dezvoltată în condițiile unei economii închise. Așa cum au arătat Keen și Wildasin (1999), ea nu poate fi aplicată în contextul unei economii internaționale decât dacă pot exista transferuri autonome de venituri între țări. Altminteri, există stimulente pentru diferitele țări de a recurge la impozitarea pe principiul sursei de venit, respectiv al originii produsului, în scopul de a își maximiza veniturile fiscale. În UE, această situație suscită o perspectivă interesantă, deoarece Uniunea este “dotată” cu un buget comun prin care, teoretic cel puțin, ar putea fi efectuate redistribuiri între statele membre care să compenseze stimulentele susmenționate. Altfel spus, dacă bugetul comunitar ar avea o dimensiune corespunzătoare (ceea ce nu este cazul în prezent, când veniturile sale abia depășesc 1% din PIB comunitar), UE ar putea să aplice acele principii de impozitare internațională care să asigure eficiența economică maximă. Trebuie remarcat, în acest context, existența de mai multă vreme a propunerii de a se trece la principiul destinației pentru cel mai important impozit indirect (TVA), chiar dacă justificările oferite de Comisia Europeană pentru acest demers nu au în vedere (cel puțin, nu explicit) acest considerent.

Problema se complică însă dacă sunt introduse în analiză, pe lângă aspectele de eficiență, și cele de echitate. Din această ultimă perspectivă, impozitarea pe principiul sursei de venit are o justificare convingătoare, în măsura în care se poate considera că țara-gazdă a unei investiții pune la dispoziție bunuri publice precum infrastructura sau protecția drepturilor de proprietate, care sunt esențiale pentru utilizarea profitabilă a capitalului, fiind deci îndreptățită la o parte a profiturilor obținute de investitorii străini în propria jurisdicție. Această problemă poate avea însă o soluție simplă, dacă țara de reședință a investitorului îi oferă acestuia credit fiscal integral pentru impozitele pe venit plătite în țara (țările) unde își are amplasate investițiile externe.

Mai mult, tot considerente de echitate (de data aceasta inter-personală) pledează în favoarea principiului reședinței. Exigența echității este cel mai bine servită de o impozitare progresivă a tuturor veniturilor obținute de un contribuabil. Pentru aceasta este necesară o consolidare a tuturor veniturilor acestuia, pe care numai impozitarea pe principiul reședinței o poate face posibilă.

În consecință, în ultimă instanță atât considerentele de eficiență, cât și cele de echitate reclamă trecerea la un sistem european de impozitare bazat preponderent pe principiul reședinței și al destinației.²⁷

Un argument suplimentar în favoarea acestei opțiuni, potențial mai atrăgător pentru decidenții politici decât aspectele teoretice menționate mai sus, este acela că impozitarea veniturilor pe principiul sursei de venit permite guvernelor să atragă capitaluri din străinătate prin reducerea ratei de impunere, mizând pe o creștere a bazei proprii de impunere, dar în detrimentul bazelor de impunere ale țărilor de proveniență a capitalului. Analog, în cazul aplicării principiului originii la impozitele indirecte, autoritățile pot fi tentate să atragă achiziții ale consumatorilor pe propriul teritoriu prin reducerea taxelor pe consum, din nou în detrimentul bazelor de impunere ale altor țări.

La ora actuală, însă, marea majoritate a țărilor membre UE practică sistemul de impozitare a veniturilor bazat pe principiul sursei de venit, din cauza percepției existenței unui schimb nesatisfăcător de informații între autoritățile fiscale din Statele Membre, ca și a dorinței statelor mici de putea atrage surse mobile de impozitare din alte țări membre.

²⁷ Peter Birch Sorensen: *Tax coordination in the European Union: What are the issues?*, Swedish Economic Policy Review, 8:2001; p.155

III. “Concurența fiscală” : arii de manifestare și efecte

Conceptul de « concurență fiscală » a fost introdus de Charles Tiebout (1956) și pornește de la ideea existenței, pentru bunurile publice, a echivalentul piețelor bunurilor private. În consecință, contribuabilii ar trebui să opteze pentru acele reședințe care le oferă combinația de bunuri publice și impozite (adică prețurile bunurilor publice) care le satisface în cel mai înalt grad preferințele. La rândul lor, autoritățile fiscale vor încerca să atragă contribuabilii în propriile jurisdicții, oferindu-le combinația impozite–bunuri publice dorită de aceștia, până când se atinge o dimensiune optimă a bazei de impunere, adică cea care permite minimizarea costului bunurilor publice furnizate.

Analogia cu concurența dintre agenți economici privați poate fi privită sub două ipostaze. Pe de-o parte, ea se poate traduce într-o „cursă” către reducerea costurilor, ceea ce este echivalent cu sporirea eficienței cu care sunt cheltuite fondurile publice, iar pe de altă parte, se poate observa un efect de “limitare a rentei”, prin oferirea unei combinații atractive de furnizare promptă și fiabilă a bunurilor publice, la un preț care să nu depășească nivelul necesar acoperirii costurilor și obținerii unui profit rezonabil

Concurența fiscală se manifestă în special cu privire la atragerea:

- investițiilor străine directe, privite ca fiind tot mai importante pentru generarea de locuri de muncă în țările UE ;
- capitalului financiar mobil (investiții de portofoliu), util pentru finanțarea investițiilor, întărirea piețelor financiare și obținerea de avantaje comparative în furnizarea de servicii financiare ;
- fluxurilor financiare intra-firmă, care pot fi canalizate înspre propria jurisdicție fiscală prin atragerea acelor funcții corporative utilizate pentru transferul internațional al profiturilor;
- forței de muncă superior calificate.

După unele opinii, concurența fiscală este susceptibilă să genereze importante *efecte pozitive*.

Este vorba, în primul rând, de *reducerea vulnerabilității contribuabililor față de exploatarea exercitată asupra lor de către stat*. Din această perspectivă, statul este privit ca un monopol, cu o tendință naturală de a-și spori costurile și a-și extinde activitățile, având nevoie în acest scop să-și sporească resursele majorând impozitele. Acestea fiind zise, trebuie ținut seama de existența unor limitări inerente în manifestarea acestui efect de protecție. Astfel, contribuabilii nu pot evita să rezide în vreun stat, deci rămân « exploatabili » (spre deosebire de consumatorii de pe o piață privată, care pot să refuze achiziționarea bunului sau serviciului prea oneros). Apoi, activitatea autorităților fiscale permite coerciția, iar posesorii de resurse mai puțin mobile nu pot exercita acest gen de cenzură asupra autorităților. În fine, autoritățile pot forma (prin « coordonare » sau « armonizare » fiscală) adevărate « carteluri ». În plus, cartelurile fiscale sunt mai dăunătoare decât cele comerciale, deoarece decizii comerciale se iau în fiecare zi, pe când alegeri au loc mult mai rar.

Problema cu această linie de argumentare este că ea prezumă că deciziile autorităților sunt intrinsec defavorabile cetățenilor, ceea ce nu poate avea loc decât dacă politicienii servesc grupuri înguste de interese și/sau birocrații urmăresc obiective proprii, de maximizare a rentei sau a prerogativelor. Or, dacă lucrurile stau într-adevăr așa, atunci modalitatea preferabilă de a corecta aceste distorsiuni este acțiunea directă asupra lor, nu prin mecanisme indirecte, precum concurența fiscală, care pot genera propriile distorsiuni.

Concurența fiscală poate stimula *creșterea eficienței bugetare*, întrucât determină oferirea celor mai bune servicii la cel mai mic cost pentru contribuabil. Deoarece concurența fiscală reduce resursele bugetului, cheltuielile trebuie mai bine «gospodărite», limitându-se astfel risipa. Această teză nu se verifică însă decât dacă guvernul acționează ca un maximizator binevoitor al bunăstării cetățenilor, ipoteză care se situează însă în contradicție cu cea care fundamentează primul argument. Chiar și atunci, însă, concurența fiscală nu are neapărat efecte pozitive, acestea manifestându-se doar în cazul particular în care partea din cheltuielile publice marginale care reprezintă pură „risipă” este mai mare decât elasticitatea bazei în raport cu rata de impunere.

În al treilea rând, concurența fiscală poate *stimula activitatea economică*, prin eliberarea investițiilor de o parte din povara impozitării, care le deprimă în mai multe feluri: prin descurajarea economisirii și, deci, reducerea „pool-ului” de capital disponibil²⁸; prin reducerea profitului disponibil pentru reinvestire; și prin faptul că, dacă venitul din investiții al acționarilor este puternic impozitat, atunci companiile vor trebui să plătească dividende mai mari pentru a atrage capital. Un studiu apărut sub egida OCDE estimează un efect pozitiv de 0,5% asupra ratei de creștere economică de pe urma unei reduceri cu 10 puncte procentuale a ratei marginale de impunere.²⁹ Acest efect nu se produce însă uniform. Dacă reducerea ratelor foarte înalte de impunere stimulează creșterea, nu același lucru se poate spune despre tinderea către zero a unor rate de impunere modice.

În fine, concurența fiscală *permite obținerea de informații care să „descopere” trăsăturile dezirabile ale unui sistem fiscal.*

Concurența fiscală nu este însă întotdeauna un joc cu sumă pozitivă. Circumstanțele în care **consecințele sale sunt negative** nu sunt nici puține, nici rar întâlnite. Succint prezentate, ele se referă la:

- a) producerea unui nivel suboptim al bunurilor publice : pe măsură ce concurența fiscală se intensifică, este tot mai dificil să fie impozitați contribuabilii la niveluri care să acopere costul marginal al furnizării de bunuri publice;

Este adevărat însă că această ipoteză pare să fie infirmată de un studiu al lui Tanzi și Schuknecht (2000), potrivit căruia nu există indicii că țările care mobilizează venituri bugetare mai reduse în raport cu PIB « produc indicatori sociali mai slabi » decât țările cu bugete mai mari în raport cu PIB : « cea mai mare parte din ceea ce guvernele doresc să realizeze se poate face cu niveluri de cheltuieli de 25-35% din PIB ».³⁰ Mai mult decât

²⁸ Richard Teather: *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, 2005; p.46

²⁹ Daniel J. Mitchell: *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, Heritage Foundation, 2004

³⁰ Stefano Micossi, Paolo Parascandolo: *Efficient taxation of multinational enterprises in the European Union*, BEEP Briefing no.5, April 2003

atât, datele statistice nu susțin teza unei reduceri, la nivelul UE, a încasărilor bugetare, susceptibile să limiteze capacitatea de furnizare a bunurilor publice, nici chiar în ceea ce privește impozitele cele mai influențate de concurența fiscală, cele asupra veniturilor corporațiilor. În fine, nu este evident că o eventuală reducere a veniturilor bugetare ar trebui să se traducă automat într-o sub-furnizare de bunuri publice. Mai curând este de așteptat ca, într-o asemenea situație, guvernele să reacționeze comprimând transferurile bugetare.

- b) erodarea generală a veniturilor bugetare, cu consecința, printre altele, a frustrării eforturilor de reducere a deficitelor bugetare, problemă deosebit de delicată în UE, în contextul limitelor impuse prin Pactul de Stabilitate și Creștere.

Acest efect este prezumat a proveni din mai multe cauze:

- reducerea încasărilor din impozitele asupra bazelor mobile de impunere, ca urmare a reducerii ratelor de impunere;
- fluxul de factori de producție mobili dinspre țările cu impozite înalte către cele având impozite mai mici, cu corolarul reducerii bazelor de impunere în țările care practică rate de impunere mai înalte;
- realocarea factorilor mobili de producție poate afecta negativ remunerarea factorilor imobili, cu consecința unei erodări suplimentare a bazelor de impunere.³¹

După cum se va arăta mai jos, acest fenomen nu s-a manifestat în practică până acum, cu excepția câtorva țări mici care s-au angajat într-o concurență fiscală agresivă, cu scopul de a atrage investiții de dimensiuni importante în raport cu dimensiunea lor economică. Mai mult însă, chiar dacă s-ar verifica în practică, reducerea veniturilor bugetare ar fi un efect negativ al concurenței fiscale doar dacă dimensiunea bugetelor publice ar fi cea optimă anterior reducerii lor. Potrivit unui studiu, dacă guvernele ar opera cu un maximum de eficiență, concurența fiscală nu ar reduce impozitele pe capital cu mai mult de 3%. Or, în condițiile în care impozitele pe capital se ridică în UE la circa 20% din PIB, reducerea probabilă de încasări din cauza concurenței fiscale nu ar depăși 0,5% din PIB. Altfel spus, chiar dacă guvernele ar fi perfect eficiente, concurența fiscală nu ar face decât să reducă nivelul cheltuielilor bugetare cu maximum 0,5% din PIB. Dacă, însă, ineficiența guvernului face ca nivelurile veniturilor bugetare să fie cu mai mult de 0,5% din PIB peste nivelul optim, atunci concurența fiscală va avea efecte benefice!³²

- c) deplasarea poverii fiscale asupra bazelor de impunere mai puțin mobile, cu efecte negative în plan social.

Pierderile de venituri bugetare asociate reducerii poverii fiscale asupra factorilor mobili de producție ar putea fi, teoretic, compensate prin majorări ale impozitelor indirecte, dar acestea – consecință și a măsurilor de armonizare întreprinse vreme de câteva decenii la nivelul CE/UE – se află deja la niveluri ridicate. Această situație conduce către reșezarea structurii impozitelor directe, în sensul că bazele de impunere mai puțin mobile ajung să

³¹ Katrin Rabitsch: *Eastern European Integration and Tax Competition*, Wirtschafts Universität Wien, Discussion Paper nr.26, September 2007; p.11

³² Richard Teather: *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, 2005; p.61

fie impozitate mai mult decât cele mai mobile. Așa după cum arăta un Raport al Comisiei din 1996 (“Raportul Monti”), în UE ratele de impunere a capitalului și a activităților independente (*self-employed*) s-au redus cu o zecime între 1980-93, în vreme ce ratele de impunere a muncii salariate au crescut cu o cincime.³³ Pe de altă parte, însă, încasările bugetare din impozitul pe venitul personal au rămas practic constante ca proporție din PIB de peste 20 de ani: ele reprezentau 11% din PIB în 1980 și 10,8% în 2002.³⁴

Efecte inechitabile apar și din cauza efectului de antrenare pe care îl au, pentru impozitarea veniturilor personale, reducerile de rate de impunere asupra veniturii corporațiilor. Aceasta are loc deoarece, în cazul în care impozitul corporativ este mai redus decât cel personal, există tendința persoanelor fizice de a își organiza activitatea sub formă de societate comercială, beneficiind astfel de ratele mai scăzute de impunere. Pentru a evita acest efect pervers, multe țări urmăresc să alinieze rata marginală de impozitare a veniturii personale la rata de impozitare a profitului, cu consecința reducerii progresivității impozitelor personale și, implicit, a capacității redistributive a întregului sistem fiscal.³⁵

De asemenea, structura bunurilor publice furnizate se modifică în favoarea celor apreciate mai mult de contribuabilii cei mai mobili, putând apărea fracturi sociale, ca urmare a segregării cetățenilor, sau situații perverse de genul «exploatării» serviciilor sociale generoase dintr-o țară, fără a contribui prin impozite la susținerea lor («nomadismul socialo-fiscal», al contribuabililor care își schimbă reședința în funcție de costurile și beneficiile oferite de fiecare sistem național în diferitele etape ale vieții).

Devreme ce teama față de ieșirile de capital atras de destinații mai atractive fiscal pare să fi fost la originea reticențelor multor țări europene de a își reorienta impozitele dinspre veniturile din muncă înspre cele din capital, îngrădirea concurenței fiscale ar putea avea drept rezultat colateral efectuarea acestei reajustări, cu consecința stimulării ocupării forței de muncă. Acest efect nu pare să poată fi foarte important, însă: simularea unei sporiri cu 10 puncte procentuale a ratei efective de impozitare a veniturilor din capital în UE-15 și a unei reduceri a impozitului pe venitul din muncă astfel încât veniturile publice să fie menținute constante arată că reducerea obținută pe această cale a ratei șomajului este de numai 0,6 puncte procentuale.³⁶

În această privință s-ar putea aduce drept contraargument faptul că autoritățile ar trebui să răspundă concurenței fiscale prin reducerea impozitelor, nu prin transferarea lor asupra altor baze de impunere. În fapt, această susținere presupune că guvernele ezită să își impoziteze vizibil masa electoratului, în loc să o facă indirect (prin impozitele pe corporații) și/sau să impoziteze bogăția³⁷. Iar dacă este adevărat că concurența fiscală stânjenește redistribuirea, acesta este un lucru dezirabil, pentru că redistribuirea a ajuns la un nivel prea ridicat.

³³ William Bratton, Joseph McCahery: *Tax coordination and tax competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, Common Market Law Review 38:2001; p.684

³⁴ Alfred Boss: *Tax Competition and Tax Revenues*, Intereconomics, January/February 2006; p.47

³⁵ Thomas Rixen, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007; p.9

³⁶ Peter Birch Sorensen: *Tax coordination in the European Union: What are the issues?*, Swedish Economic Policy Review, 8:2001; p.184

³⁷ Richard Teather: *Harmful Tax Competition?*, IEA, Economic Affairs, 22:4, December 2002

- d) influențarea deciziilor de amplasare a investițiilor (distorsionarea alocării resurselor: acestea sunt sustrate de la cele mai eficiente utilizări) ;

O analogie puternică și sugestivă a acestei situații o oferă furtul de bijuterii prețioase, în scopul topirii lor și utilizării doar a metalului valoros din care sunt confecționate.

Acest efect al concurenței fiscale a fost uneori contestat pe considerentul că alegerea amplasamentului pentru o investiție depinde în mai mare măsură de alți factori decât regimul fiscal (e.g., apropierea de consumatori, forță de muncă ieftină și cu o calificare adecvată, infrastructură, reglementări favorabile etc). Totuși, în condițiile în care nu există diferențe importante între țările-gazdă din punctul de vedere al altor elemente, regimul de impozitare poate ajunge să joace un rol important, fenomen pus în evidență de mai multe studii care identifică o legătură statistic semnificativă între nivelul de impozitare și investițiile externe directe. Estimări recente (2000 și 2003) la nivelul UE au ajuns la rezultate remarcabil de apropiate în ceea ce privește efectul ratelor de impunere asupra investițiilor externe: reducerea cu un punct procentual a ratei de impunere în țara-gazdă determină o creștere a investițiilor externe directe în acea țară cu 4,3% și, respectiv, cu 3,3%.³⁸ Sistemul de impozitare influențează însă deciziile investiționale și în mod indirect, prin efectele pe care alți parametri ai săi le au asupra climatului de afaceri: ambiguitățile reglementărilor fiscale, multiplicitatea ratelor de impunere, modificările frecvente și imprevizibile ale regulilor etc.

Studii recente au pus în evidență și o altă caracteristică importantă a relației dintre regimul de impozitare și investițiile externe directe. S-a arătat, astfel, că impozitarea din țara-gazdă are o influență redusă asupra deciziilor investiționale legate de investițiile “orizontale” (cele care urmăresc accesul la piața țării-gazdă), deoarece în acest caz costul de oportunitate este dat de cel al exportului și nu există alternative locaționale. Când, însă, investiția este de tip “vertical”, reprezentând o verigă dintr-o rețea productivă internațională (globală), există mai multe opțiuni de localizare, iar produsul finit rezultă întră în concurență cu cele similare realizate de alți producători. În acest caz, minimizarea costurilor de producție este mai importantă, astfel că nivelul impozitelor din diferitele amplasamente posibile joacă un rol mai important.³⁹

În fine, o altă caracteristică importantă a relației dintre investițiile externe directe și variația ratelor de impunere este nelinearitatea ei. Concret, investițiile nu par să răspundă semnificativ decât la reduceri importante ale ratelor de impunere, ceea ce poate avea două explicații: chiar dacă Uniunea Europeană este un spațiu economic bine integrat, există încă costuri semnificative de tranzacție asociate fluxurilor trans-frontieră de capital (mai ales sub forma investițiilor directe), astfel că se creează un fel de “tunel de arbitraj”, în sensul că firmele își reamplasează activitățile numai dacă schimbările de rate de impunere sunt suficient de mari încât să “iasă” din acest tunel. În al doilea rând, reducerile mici de rate de impunere pot să fie insuficiente pentru a compensa “evitățile” de impozite

³⁸ apud Wolfgang Eggert, Andreas Haufler: *Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union*, University of Munich, Discussion Paper 2006-11, March 2006, p.6; și Sijbren Cnossen: *Tax policy in the European Union. A review of issues and options*, 2002; p.62

³⁹ Amina Lahrèche-Révil: *Who’s afraid of tax competition? Harmless tax competition from the New European Member States*, CEPIL, Working Paper no.2006-11, June 2006; p.12

efectuate prin metode deja testate de planificare fiscală în jurisdicții fiscale ale căror reguli au ajuns binecunoscute contribuabililor corporativi.⁴⁰

Există opinii potrivit cărora nu există nicio rațiune valabilă de a trata regimul de impozitare altfel decât pe celelalte elemente definitorii pentru atractivitatea unui anumit amplasament potențial pentru investiții. Deoarece impozitele reprezintă sursa de finanțare a bunurilor publice furnizate către cetățeni, bunuri care pot fi privite drept o formă indirectă de remunerare, o decizie investițională făcută în funcție de ele este echivalentă cu o decizie făcută în funcție de costul mâinii de lucru dintr-o țară sau alta.⁴¹

e) inducerea de interacțiuni strategice între autoritățile fiscale de tipul “dilemei prizonierului”, cu corolarul stabilirii la niveluri tot mai mici a ratelor impunere (*race to the bottom*).

Existența acestui efect este documentat empiric. Un studiu referitor la situația din UE conchide că o creștere cu 10 puncte procentuale a ratelor de impunere din țările învecinate determină o creștere cu 8 puncte procentuale a ratei de impunere dintr-o țară europeană.⁴² Manifestarea sa este mult facilitată de apariția, în lumea contemporană, a posibilității disocierii avantajelor (infrastructură, educație) și, respectiv, inconvenientelor (contribuția la încasările publice) pe care le prezintă o jurisdicție fiscală sau alta, fenomen cunoscut sub numele de *free riding*.

Este practic imposibil să se poată determina care dintre efectele prezumate ale concurenței fiscale sunt mai susceptibile să se manifeste, deoarece acest lucru depinde de o multitudine de factori, pe care literatura de specialitate i-a pus treptat în evidență:

- disponibilitatea mecanismelor alternative care pot substitui impozitele ca instrument de atragere a capitalului;
- asimetriile dintre țări din punctul de vedere al dimensiunilor și al dotării cu resurse;
- concentrarea producției în anumite spații geografică („aglomerarea” din cadrul modelelor „centru-periferie”);
- existența economiilor de scală în furnizarea bunurilor și serviciilor publice;
- oferirea de către sectorul public a unor input-uri care reduc costul privat de producție;
- gradul de mobilitate a factorilor de producție;
- existența sau nu a înclinației către piața internă (*home bias*);
- posibilitatea compensării transfrontieră a pierderilor fiscale.

⁴⁰ Amina Lahrèche-Révil: *Who's afraid of tax competition? Harmless tax competition from the New European Member States*, CEPII, Working Paper no.2006-11, June 2006; p.33

⁴¹ Richard Teather: *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, London, 2005; p.87

⁴² Ruud de Mooij: *A Minimum Corporate Tax Rate in the EU Combines the Best of Two Worlds*, *Intereconomics*, July/August 2004

Există mai multe considerații, bazate pe trăsăturile caracteristice ale Uniunii Europene, care minimizează în cazul său particular riscul manifestării unor consecințe negative de tipul sub-furnizării de bunuri publice sau al *race to the bottom*.⁴³

- existența unui model „centru-periferie” în cadrul UE, confirmată de altfel prin importanța deosebită a fondurilor structurale în cadrul bugetului comunitar, poate permite țărilor favorizate din acest punct de vedere să păstreze rate de impunere mai mari fără vreun risc pentru pierderea de investiții.
- țările membre mari, care tind să aibă rate de impunere mai ridicate, își pot permite să valorifice economii de scală în producerea bunurilor publice, ceea ce reduce riscul unei sub-furnizări a lor;
- în același sens se manifestă și persistența unei încă importante înclinații către piața internă a investițiilor.

Probabil însă că, la nivelul Uniunii Europene, preocuparea în creștere a Statelor Membre față de problematica concurenței fiscale nu reflectă atât internalizarea considerațiilor esențialmente teoretice menționate mai sus, cât percepția unei tot mai pronunțate conturări a « câștigătorilor » și « perdanților ». În prima categorie se află în mod indubitabil țări precum Irlanda, Estonia, Marea Britanie și Austria, pe când Franța, Italia și, în mai mică măsură, Germania consideră că au de pierdut.⁴⁴

Verificarea empirică a existenței concurenței fiscale este dificilă, dar în literatura de specialitate au fost încercate câteva metode:

- a) depistarea indirectă a existenței fenomenului, plecând de la analiza răspunsului la stimulente fiscale al investițiilor;
- b) estimarea corelației dintre evoluția ratelor de impunere din diferite jurisdicții;
- c) analiza evoluției ratelor de impozitare.

⁴³ Gaëtan Nicodème: *Corporate tax competition and coordination in the European Union? What do we know? Where do we stand?*, European Commission, DG ECFIN Economic Paper no.250, June 2006; p.11

⁴⁴ Ulrike Kraemer, Claudio Radaelli: *The Coordination of Direct Tax Policy in the European Union: Actors and Modes of Governance*, p.8

IV. Tendințe ale impozitării directe a corporațiilor în Uniunea Europeană

Evoluția ratelor de impozitare asupra veniturilor corporațiilor oferă o bună posibilitate de verificare a manifestării unora dintre efectele susmenționate ale concurenței fiscale. În acest domeniu se operează cu mai multe noțiuni :

i) **rata nominală (legală)** ;

Aceasta nu oferă informații asupra poverii fiscale efectiv suferite de companie întrucât nu ia în considerare modalitățile diferite prin care poate fi determinată baza de impunere. Touși, ratele nominale par să aibă o funcție psihologică importantă deoarece sunt percepute de către investitorii internaționali drept semnale cu privire la climatul fiscal general al unei țări.⁴⁵

ii) **rata efectivă** ;

Efectele economice ale impozitării nu depind doar de ratele nominale, ci de toate elementele care determină povara fiscală suportată de întreprindere – atât rata nominală de impunere, cât și prevederile referitoare la determinarea bazei de impunere (deductibilitatea cheltuielilor, credite fiscale, tratamentul fiscal al profitului reinvestit etc). Este perfect posibil ca o rată nominală înaltă să se traducă într-o rată efectivă modestă dacă valoarea reală a veniturilor, consumului sau avuției este mai mare decât valoarea supusă impozitării.

Cele mai importante efecte ale impozitării asupra deciziilor investiționale sunt determinate de *rata efectivă marginală*, care reprezintă rata de impunere a unei investiții marginale care obține un randament egal cu rata dobânzii la economii, luând în considerare amortizările deductibile fiscal, rata inflației și sistemele de imputare.

În schimb, efectele impozitării asupra veniturilor publice și funcției lor redistributive sunt determinate de *rata efectivă medie*, definită ca raport între impozitul total perceput asupra unei anumite activități și nivelul total al venitului (economicește real) produs de respectiva activitate sau, în cazul, impozitelor indirecte, al consumului.

Deciziile investiționale sunt afectate de ambele rate efective menționate mai sus, dar în mod diferit. Pe când ratele efective medii orientează decizia asupra amplasamentului ales pentru o investiție, nivelul investiției respective este influențat mai puternic de rata efectivă marginală.⁴⁶

Deoarece reglementările fiscale pot varia în funcție de sectorul de activitate, efectele lor diferă în funcție de tipul activelor utilizate și de sursele de finanțare a investițiilor, iar existența unor sisteme non-lineare de impozitare implică variația ratelor de impunere în

⁴⁵ Margit Schratzenschaller: *Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), May 2005; p.12

⁴⁶ Michael P. Devereux: *Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/03, January 2006; p.5

funcție de ratele profitului obținut, în teorie pot exista o infinitate de rate efective de impunere.⁴⁷

iii) **rata implicită (aparentă) :**

Acest indicator se calculează la nivel macroeconomic (prin raportarea impozitelor percepute la PIB) sau microeconomic (prin raportarea impozitului perceput la profitul brut). El are o mare problemă de relevanță pentru caracterizarea importanței factorului fiscal propriu-zis. Pe de-o parte, dacă este determinat la nivel macroeconomic, este puternic influențat de nivelul și dinamica PIB, ca și de structura sectorului întreprinderilor (respectiv, importanța companiilor în cadrul său) ceea ce afectează capacitatea lui de a facilita comparații internaționale și inter-temporale. La nivel microeconomic, pe de altă parte, dimensiunea lui depinde de cea a profiturilor brute, care sunt dificil de comparat între jurisdicții fiscale, din cauza diferențelor dintre standardele contabile (îndeosebi cu privire la rezerve, elemente extrabilanțiere etc).⁴⁸

Pe de altă parte, acesta este și singurul indicator care poate îngloba efectul unui parametru al sistemului fiscal, altul decât rata și baza de impunere, pe care indicatorii de mai sus nu îl pot “captura”: modul de administrare a impozitelor. Într-adevăr, aspecte precum onestitatea contribuabililor, intensitatea controalelor fiscale sau termenele de încasare propriu-zisă a impozitelor pot diferi mult în timp sau de la o jurisdicție la alta.

În funcție de complexitatea operației supuse impozitării, rata efectivă este mai strâns sau mai puțin strâns asociată cu rata nominală. Ca regulă generală, diferența dintre cele două rate este mai mare în cazul investițiilor directe decât în cel al investițiilor de portofoliu. Acest fapt explică de ce anumite țări recurg la rate nominale scăzute (pentru a induce raportarea profiturilor în propria jurisdicție) și rate efective ridicate (pentru a avea o bază de impunere cât mai largă). Totuși, diferențele înregistrate între statele membre ale UE din punctul de vedere al ratelor efective se explică în principal prin diferențele existente la nivelul ratelor nominale și doar în subsidiar prin diferențe la nivelul elementelor care determină baza de impozitare.

În ultimii 25 de ani au avut loc reduceri importante ale **ratelor nominale** de impozitare a veniturii corporațiilor în U.E., iar tendința pare să se fi accelerat în ultimii ani. Astfel, în 2007, nu mai puțin de 5 țări membre au operat reduceri ale ratelor de impunere: Grecia, Olanda, Spania, Bulgaria și Slovacia.⁴⁹ În perioada 1982-2001 rata nominală medie a scăzut sensibil, de la 48% la doar 33%. În general, reducerile operate de țările mici au fost mai însemnate decât cele aplicate în țările mari ale Uniunii. Ratele nominale de impozitare a veniturii corporațiilor au început să se reducă puternic în ultimii ani și în

⁴⁷ Rachel Griffith, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004; p.12

⁴⁸ Dirk Göpfarth: *The Effect of Tax Harmonisation on Effective Tax Rates in the European Union*, June 2001; p.2

⁴⁹ Thomas Rixen, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007; p.7

țările nou intrate în UE. Nivelul mediu al ratei de impunere în cele 12 noi state membre era de 21,5% în 2003 și s-a redus la 17,8% în 2006. În vechile state membre, reducerea a fost de la 30,1% în 2003, la 27,7% în 2006, reprezentând mai puțin de două treimi din nivelul de 45% care se înregistra la începutul anilor '80.

Deși există tentația de a atribui această reducere a ratelor de impunere, comună de altfel și țărilor avansate extra-europene, concurenței fiscale, nu trebuie neglijat faptul că alți determinanți pot să fi jucat un rol (cel puțin la fel de) important. Este vorba, în primul rând, de evoluția preferințelor ideologice, factor a cărui importanță poate fi pusă în evidență de coincidența aproape sistematică a reducerilor importante ale ratelor de impunere a capitalului cu prezența la guvernare a unor partide aparținând dreptei spectrului politic. În aceeași “cheie” pot fi explicate și foarte importante reduceri ale ratelor de impunere a venitului corporațiilor înregistrate în țările est-europene, care au mers în tandem cu un proces de tranziție economică caracterizat prin restrângerea puternică a intervenției statului și a sectorului public din economie.⁵⁰ În al doilea rând, trebuie avut în vedere că reacția unui stat la reducerile de impozite operate în alt stat poate să traducă nu o concurență propriu-zisă, ci mai mult un comportament mimetic, determinat de preferințele propriilor cetățeni, care compară ratele de impunere din propria jurisdicție cu cele existente în alte țări.⁵¹ În fine, evoluții corelate în ceea ce privește ratele și regulile de impunere aplicate în diferite țări pot să reflecte existența unor tendințe intelectuale comune, de regulă declanșate de „descoperirea” unor anumite soluții la probleme dificile de fiscalitate (introducerea TVA sau proliferarea anumitor tipuri de stimulente fiscale utilizate inițial doar de o anumită țară pot fi asemenea exemple).⁵²

În ultimele două decenii ale secolului trecut s-a produs și o reducere a dispersiei ratelor nominale aplicate de țările membre ale UE-15 : abaterea standard a scăzut de la 3,4 la 2,0 în intervalul 1990-97. Ea a crescut din nou, însă, în anii 2000. În condițiile în care noile State Membre ale UE tind să aibă niveluri ale ratelor de impozit pe profit semnificativ mai mici decât vechii membri, dispersia în cadrul UE-27 este și mai mare. În plus, tendința înregistrată pe parcursul ultimului deceniu este de adâncire a discrepantei dintre ratele de impunere practicate de vechile state membre și cele ale noilor membri, petrecută chiar și în condițiile în care ratele sunt în scădere în ambele grupuri de țări. Trebuie menționat că, dacă sunt luate în considerare și impozitele locale asupra companiilor (importante în țări precum Germania, Italia, Luxemburg și Portugalia), dispersia ratelor nominale crește și mai mult.

Rate legale de impozitare a veniturilor corporațiilor (exclusiv impozite locale) -% -

	1980	1990	1995	1998	2001	2004	2007
Austria	55	39	34	34	34	34	25
Belgia	48	41	39	39	39	34	34

⁵⁰ Amina Lahrèche-Révil: *Who's afraid of tax competition? Harmless tax competition from the New European Member States*, CEPII, Working Paper no.2006-11, June 2006; p.11

⁵¹ Gaëtan Nicodème: *Corporate tax competition and coordination in the European Union? What do we know? Where do we stand?*, European Commission, DG ECFIN Economic Paper no.250, June 2006; p16

⁵² Rachel Griffith, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004; p.26

Institutul European din România – Studii de strategie și politici (SPOS 2007)

Danemarca	40	40	34	34	30	30	28
Finlanda	59	41	25	28	29	29	26
Franța	50	37	36,7	41,6	36,4	35,4	34,4
Germania	56	50/36	45/30	45/25	25	25,0	25,0
Grecia	43	46	40	40	37,5	35	25
Irlanda	45	43	40	32	20	12,5	12,5
Italia	36	36	36	37	36	34	34
Luxemburg	40	33	33	30	30	30,4	29,6
Marea Britanie	52	34	33	31	30	30	30
Olanda	48	35	35	35	35	34,5	25,5
Portugalia	42/47	36,5	39,6	337,4	35,2	27,5	26,5
Spania	35	35	35	35	35	35	32,5
Suedia	52	40	28	28	28	28	28
Medie UE-15 (neponderată)	...	40,4	38,0	34,9	32	31,6	26,9
Bulgaria			40	37	28	23,5	10
Cipru		42,5	25	25	28	15	10
Cehia			41	35	31	28	24
Estonia			26*	26*	26*	26*	22*
Letonia			25	25	25	15	15
Lituania		35	29	29	24	15	18
Malta		32,5	35		35	35	35
Polonia		40	40	36	28	19	19
România		38	38	38	25	25	16
Slovacia			40	40	29	19	19
Slovenia			25	25	25	25	23
Ungaria		50	19,6	19,6	19,6	17,6	18,6
Medie Noi State Membre			30,6		24,8	21,5	16,8

* nu se impozitează profiturile reinvestite

Surse: - Michele Debonneuil, Michel Fontagne: *Fiscalite et Marche Unique*, Rapport du Conseil d'Analyse Economique no.40, Paris, 2003;

- Margit Schratzenstaller: *Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU*, Austrian Institute of Economic Research, May 2005; p.13

- Wolfgang Eggert, Andreas Haufler: *Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union*, University of Munich, Discussion Paper 2006-11, March 2006; p.4

- Gaëtan Nicodème: *Corporate tax competition and coordination in the European Union? What do we know? Where do we stand?*, European Commission, DG ECFIN Economic Paper no.250, June 2006; p.15

- Katrin Rabitsch: *Eastern European Integration and Tax Competition*, Wirtschafts Universität Wien, Discussion Paper nr.26, September 2007; p.18

În schimb, *rata efectivă medie* în diferitele țări membre ale UE a fost mai puțin mobilă: ea a înregistrat o anumită scădere pe parcursul anilor '80, dar s-a stabilizat începând cu a doua jumătate a anilor '90. Dispersia ratelor efective înregistrate a fost foarte însemnată la începutul intervalului, îngustându-se însă sensibil ulterior. În 2001, ea era doar cu puțin mai pronunțată decât cea înregistrată din punctul de vedere al ratelor legale (nominale) de impunere, sugerând un grad ridicat de corelație între cele două tipuri de rate, pe care coeficientul Pearson de 0,92 îl confirmă și empiric.⁵³ De altfel, potrivit Comisiei Europene, circa trei sferturi din diferențele înregistrate între Statele Membre sub aspectul ratelor efective medii de impunere se datorează diferențelor existente între ratele nominale.

Aderarea noilor state membre nu schimbă situația la fel de semnificativ pe cât se întâmplă în cazul ratelor nominale, deoarece aceste țări nu au rate efective medii atât de reduse. Este adevărat, însă, că estimările făcute pentru noii membri nu iau în considerare diferite scheme de stimulente fiscale aplicate selectiv în aceste țări. Este vorba de măsuri cum ar fi: scutirea de impozit pe 10 ani pentru companiile nou înființate în Cehia și Slovacia; creditul fiscal de 35-50% din valoarea investițiilor acordat în Ungaria în primii 5 ani, scutirile sau reducerile impozitului pe profitul companiilor stabilite în “zonele economice speciale” din Letonia și Lituania; amortizarea accelerată acordată în Polonia pentru anumite categorii de active nou achiziționate.⁵⁴ Dacă ar fi introduse în analiză și efectele acestor stimulente, rata medie marginală de impunere s-ar reduce, în unele cazuri (Letonia, Lituania, Polonia, Slovacia), la aproape jumătate! Cum însă cele mai multe asemenea scheme sunt incompatibile cu *acquis*-ul comunitar în domeniul ajutoarelor de stat, ele au fost demantelate odată cu aderarea țărilor respective la Uniunea Europeană.⁵⁵

Rata efectivă medie de impunere (%)

	1982	2001	2004	2005
Austria	50,0	27,9	31,4	23,1
Belgia	39,0	34,5	29,7	29,7
Danemarca		27,3	27,0	25,2
Finlanda	53,0	26,6	27,3	24,6
Franța	41,0	34,7	33,1	34,8
Germania	56,0	34,9	36,1	
Grecia	39,0	28,0	27,0	36,0
Irlanda	6,0	10,5	14,4	14,7
Italia	30,0	27,6	32,8	32,0

⁵³ Sijbren Cnossen: *Tax policy in the European Union. A review of issues and options*, 2002; p.60

⁵⁴ xxx: *Company Taxation in the New EU Member States. Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors*, Ernst&Young and ZEW, 2005; p.32

⁵⁵ Michael P. Devereux: *Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/03, January 2006; p.9

Luxemburg		32,2	26,7	26,7
Marea Britanie	36,0	28,3	28,9	28,9
Olanda	43,0	31,0	31,2	28,5
Portugalia	52,0	30,7	28,0	
Spania	29,0	31,0	32,0	36,1
Suedia	54,0	22,9	23,4	24,8
Medie UE	40,6	28,5	28,5	
Cipru			16,7	
Cehia			24,6	22,9
Estonia			31,9	
Letonia			23,4	
Lituania			15,4	
Malta			34,7	
Polonia			29,8	
Slovacia			27,4	16,7
Slovenia			33,4	
Ungaria			24,9	17,9
Medie NSM			26,2	

Surse: Margit Schratzenschaller: *Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), May 2005; p.17-18; Wolfgang Eggert, Andreas Haufler: *Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union*, University of Munich, Discussion Paper 2006-11, March 2006; p.4;

Potrivit unor studii, *ratele efective marginale* de impozitare au fost mult mai stabile în timp decât cele medii, ceea ce se explică prin procesul de extindere a bazelor de impunere în paralele cu reducerea ratelor de impunere. Dacă această tendință nu s-a repetat în cazul ratelor efective medii, care – după cum se vede din tabelul de mai sus – s-au redus considerabil, explicația trebuie căutată în creșterea profitabilității investițiilor. Devreme ce capitalul mai profitabil tinde să fie, totodată, capitalul mai mobil, evoluția susmenționată poate fi interpretată și ca o intensificare a concurenței pentru capitalul mobil, îndeosebi cel al companiilor multinaționale.⁵⁶

Rate efective marginale de impozitare asupra venitului corporațiilor, 2000

Austria	46,3%	Italia	44,5%
Belgia	17,2%	Luxemburg	51,7%

⁵⁶ Rachel Griffith, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004; p.28

Danemarca	66,3%	Marea Britanie	48,7%
Finlanda	25,0%	Olanda	69,3%
Franța	36,5%	Portugalia	28,4%
Germania	55,9%	Spania	57,3%
Grecia	37,2%	Suedia	29,7%
Irlanda	47,1%		

Sursa: Dirk Gopffarth: *The Effect of Tax Harmonisation on Effective Tax Rates in the European Union*, June 2001; p.5

Rata implicită de impozitare cel mai des utilizată este cea rezultată din raportarea veniturilor obținute din impozitul asupra profiturilor corporațiilor la PIB. Acest indicator de “povară fiscală” a rămas remarcabil de constant într-o perioadă caracterizată, totuși, de reduceri importante ale ratelor de impunere. Este adevărat că, în timp, se remarcă unele fluctuații, dar ele reflectă evoluții conjuncturale, impuse de fazele ciclului economic. O altă constatare care se desprinde este că, în general, țările cu economii de mai mici dimensiuni au ajuns chiar să își sporească, inclusiv în termeni relativi, mai mult încasările bugetare din impozitul pe venitul corporațiilor în comparație cu țările mari. În fine, nu există niciun indiciu de existență a unei tendințe de convergență a “poverilor fiscale” exercitate de acest tip de impozit în cadrul UE. Cele mai importante schimbări ale nivelului indicatorului analizat s-au produs în țările cu cele mai mici “poveri fiscale” (iar aceste variații s-au produs în ambele direcții), ceea ce înseamnă că preferințele țărilor înclinată către o redistribuire mai accentuată prin pârghia bugetară nu au fost frustrate.

Există două motive importante pentru care reducerile ratelor de impunere nu s-au tradus în scăderi ale veniturilor bugetare. Într-o anumită măsură, a acționat efectul de lărgire a bazei de impunere prin stimularea activității economice de pe urma reducerii apăsării impozitelor, efect descris grafic de binecunoscuta “curbă a lui Laffer”. Relativa constanță a încasărilor din impozitul pe venitul corporațiilor, în ciuda reducerilor foarte semnificative ale ratelor de impunere, se datorează însă și faptului că, în paralel, multe țări au adoptat măsuri de lărgire a bazelor legale de impunere. În cazul Uniunii Europene, acesta pare a fi și un efect al inițiativelor adoptate la nivel comunitar pentru combaterea concurenței fiscale dăunătoare.⁵⁷ Aceasta sugerează un interes deosebit pentru atragerea de investiții cu grad ridicat de profitabilitate, cum tind să fie cele efectuate de corporațiile transnaționale. Pentru a atinge acest obiectiv, s-a recurs la reducerea ratelor de impunere, iar în scopul limitării costului în termeni de pierderi de încasări bugetare au fost eliminate mai multe deduceri fiscale. Deoarece importanța deducerilor fiscale scade odată cu creșterea dimensiunii profiturilor, această combinație de măsuri este favorabilă îndeosebi companiilor transnaționale.⁵⁸

⁵⁷ xxx: *Taxation trends in the European Union. Main results*, 2007 edition, p.15

⁵⁸ Rachel Griffith, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004; p.14

Lărgirea bazelor de impunere prin reducerea posibilităților de deducere fiscală poate avea consecințe inechitabile în condițiile internaționalizării producției și a circulației neîngrădite trans-frontieră a capitalurilor. Firmele cu activitate esențialmente autohtonă, în general cele mici și mijlocii, suportă o povară fiscală mai mare, pe când multinaționalele au acces la numeroase instrumente de arbitraj fiscal care le permit să își restructureze bazele naționale de impunere (“pe hârtie”, nu prin deplasări fizice ale activelor) în așa fel încât să maximizeze dimensiunea bazelor aflate în jurisdicțiile cu cele mai mici rate de impunere.⁵⁹

Pe de altă parte, veniturile din impozitul pe profit nu depind doar de parametrii fiscali legali (rată și bază de impunere), ci și de evoluția intrinsecă a variabilei supuse impozitării. Profitabilitatea companiilor evoluează în tandem cu ciclul economic și poate explica variațiile indicatorului analizat. Totuși, un studiu relativ recent conchidea că efectul factorilor de conjunctură economică asupra încasărilor bugetare din impozitul pe venitul corporațiilor în UE a fost foarte puțin important în perioada 1990-2003.⁶⁰

Există, în fine, și explicații posibile mai “tehnice” ale variațiilor indicatorului, cum ar fi evoluții în rata de “corporatizare a economiilor”. Creșterea încasărilor poate reflecta, așadar, o pondere mai mare a sectorului întreprinderilor în economie, pe măsură ce reducerile impozitelor pe venitul corporațiilor au încurajat organizarea ca și companii a unor activități economice desfășurate anterior în alte forme.

În analiza datelor existente trebuie ținut seama și de faptul că indicatorul este unul *ex post*, nivelul său dintr-un anumit an putând fi afectat de evenimente petrecute anterior și care își manifestă efecte reziduale. Este cazul, de exemplu, al clauzelor de anterioritate (care permit, bunăoară, ca o investiție să beneficieze un timp de regimul fiscal din momentul efectuării sale, chiar dacă cel în vigoare a fost modificat) sau al posibilității de a reporta pierderile fiscale în viitor.

Produsul impozitului pe venitul corporațiilor (% din PIB)

	1980	1990	1995	2000	2003	2005
Austria	1,4	1,4	1,5	2,0	2,0	5,4
Belgia	2,2	2,4	2,8	3,6	3,4	4,0
Danemarca	1,4	1,5	2,0	2,4	2,8	3,6
Finlanda	1,2	2,0	2,3	6,0	3,5	3,4
Franța	2,1	2,3	2,1	3,1	2,6	2,8
Germania	2,0	1,7	1,1	1,8	1,3	1,8
Grecia	0,9	1,6	2,0	4,6		
Irlanda	1,4	1,7	2,8	3,8	3,9	3,4
Italia	2,4	3,9	3,6	2,9	2,8	2,8
Luxemburg	6,6	6,5	7,5	7,2	7,9	5,5

⁵⁹ Thomas Rixen, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007; p.8

⁶⁰ Alfred Boss: *Tax Competition and Tax Revenues*, Intereconomics, January/February 2006; p.45

Marea Britanie	2,9	3,6	2,8	3,6	2,8	3,4
Olanda	2,9	3,2	3,1	4,2	3,0	3,9
Portugalia		2,3	2,5	4,1		
Spania	1,2	2,9	1,8	3,0	3,1	3,9
Suedia	1,2	1,7	2,8	4,0	2,0	3,7
Medie UE-15	2,1	2,6	2,7	3,8		
Cehia			4,9	3,8	4,8	4,6
Polonia			2,8	2,5		
Slovacia				2,8		2,4
Ungaria			1,9	2,2		2,1

Sursa: Alfred Boss: *Tax Competition and Tax Revenues*, Intereconomics, January/February 2006; p.45

- Frank Zipfel: *One Europe, one tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base*, Deutsche Bank Research, EU Monitor 49, 25 September 2007; p.4

Un alt indicator important pentru caracterizarea evoluțiilor cunoscute de impozitul pe venitul corporațiilor este *ponderea încasărilor din acest tip de impozit în totalul încasărilor bugetare*. Tendința generală cunoscută de acest indicator a fost de scădere începând din 1965, dar pe o pantă foarte puțin abruptă începând de la sfârșitul anilor '80. Aceasta sugerează că, deși statele membre au reușit să mențină constante în raport cu PIB veniturile din impozitul pe venitul corporațiilor, ele nu au putut să crească la fel de mult ca alte tipuri de taxe. În anii '90, tendința a fost de ușoară creștere, urmată de un nou trend ușor descendent pe parcursul actualului deceniu. La nivelul UE-15, nivelul acestui indicator era de 2,7% în 1995, crescând până la un "vârf" de 3,7% în 2000, înainte să scadă la 3,1% în 2003.⁶¹ La nivelul Noilor State Membre, variațiile din ultimul deceniu au fost mai puțin accentuate, iar tendințele au fost inverse: scădere în a doua jumătate a anilor '90, urmată de majorare pe parcursul actualului deceniu. În general, Noile State Membre sunt mai dependente de încasările din acest tip de impozit pentru alimentarea bugetelor lor decât UE-15.

Există mari discrepanțe între Statele Membre ale UE cu privire la contribuția impozitelor asupra veniturii corporațiilor la realizarea încasărilor bugetare. În 2002, aceste impozite contribuiau cu doar 1,5% la bugetul federal al Germaniei, dar cu 20,5% la veniturile bugetare irlandeze. Este normal ca aceste diferențe să se reflecte și în prioritățile divergente pe care le percep Statele Membre în legătură cu oportunitatea armonizării acestui tip de impozit la scară comunitară. Paradoxal, însă, cel puțin în cazurile extreme menționate mai sus, preferința pentru armonizare nu este cea care ar fi de așteptat: Germania se află în prima linie a statelor membre care susțin inițiative de armonizare a ratelor de impunere, pe când Irlanda rămâne printre membrii cei mai reticenti la atari propuneri.

Produsul impozitului pe venitul corporațiilor (% din încasările bugetare)

⁶¹ Michael P. Devereux: *Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/03, January 2006; p.11

	2002	2005
Austria	6,9	5,4
Belgia	6,7	8,9
Danemarca	5,8	7,3
Finlanda	9,3	7,6
Franța	5,9	6,3
Germania	1,5	5,2
Grecia	10,4	
Irlanda	13,0	11,3
Italia	6,3	6,9
Luxemburg	20,5	14,6
Marea Britanie	7,6	9,3
Olanda	9,4	9,8
Portugalia	10,3	
Spania	9,5	10,8
Suedia	5,1	7,3
Cipru	15,4	
Cehia	12,4	12,0
Estonia	3,8	
Letonia	6,9	
Lituania	2,1	
Malta	13,1	
Polonia	4,9	
România	6,8	7,8
Slovacia	8,3	8,3
Slovenia	3,4	
Ungaria	6,1	5,8

Surse: Wolfgang Eggert, Andreas Haufler: *Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union*, Munich Economics, Discussion Paper 2006-11, March 2006; Frank Zipfel: *One Europe, one tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base*, Deutsche Bank Research, EU Monitor 49, 25 September 2007

În concluzie, ipoteza concurenței fiscale generatoare a unei alinieri « în jos » a nivelului impunerii este doar parțial verificată empiric, și anume pentru ratele nominale, și aproape deloc pentru ratele efective. De asemenea, impactul său asupra veniturilor bugetare nu poate fi pus deloc în evidență.

Acestea fiind spuse, există opinii care consideră că robustețea încasărilor bugetare din impozitul pe venitul corporațiilor nu poate fi prezumată a continua să se manifeste pe termen nedeterminat. Aceasta întrucât “spațiul” rămas pentru reducerea în continuare a ratelor de impunere este încă vast, pe când rezervele de extindere în continuare a bazei legale de impunere s-au cam epuizat, iar profitabilitatea companiilor nu se poate ameliora la nesfârșit.

V. Armonizarea fiscală

În măsura în care sistemele naționale de impozitare și/sau interacțiunea dintre ele au « externalități negative », o anumită formă de coordonare dintre ele este inevitabilă. Potrivit lui David Wildasin, însăși concurența fiscală este o formă, chiar dacă implicită, de coordonare.⁶² Ea este forma de coordonare axată pe piață și are, așadar, aceleași limitări ca și mecanismele de piață. Relevante pentru cazul Uniunii Europene sunt acele situații de eșec al pieții cauzate de existența externalităților, care reclamă intervenții reglementatoare pentru a le internaliza. Or, așa cum s-a arătat în literatura de specialitate, adâncirea integrării economice europene generează externalități fiscale crescânde din cauza amplificării circulației transfrontieră a produselor și factorilor de producție.⁶³

Deoarece, așadar, o coordonare spontană nu poate fi optimă, apare nevoia unor forme mai evoluat, care pot fi grupate în două categorii :

- « coordonarea prin delegare », constând din constituirea unor structuri noi, dotate cu prerogative de impozitare sau măcar de reglementare a modului de impozitare asupra întregului spectru de țări ale căror politici de impozitare trebuie coordonate. UE poate fi considerată o asemenea structură. Chiar dacă se află la un nivel încă embrionar în multe domenii ale fiscalității, ea exercită deja integral funcția descrisă mai sus cu privire la cel puțin un instrument de impozitare: taxele vamale.
- « coordonarea prin acord explicit », manifestată prin acțiuni comune convenite între guverne.

Funcționarea de sisteme fiscale naționale diferite este la originea a numeroase probleme:

- influențarea (distorsionarea) alocării resurselor, cu consecințe negative pentru valorificarea avantajelor unei adevărate piețe unice, dar și din punctul de vedere al repartiției internaționale a veniturilor din impozite, care poate dezavantaja anumite State Membre în raport cu altele;
- fragilizarea încasărilor bugetare, prin pierderi de venituri asociate concurenței fiscale;
- limitarea suveranității fiscale, inclusiv prin limitarea posibilităților de combatere a eludării/ evaziunii fiscale;
- tendința spre inechitate a sistemelor fiscale, prin tratamentul privilegiat al bazelor mobile de impunere;
- riscul dublei impunerii;
- “deresponsabilizarea” decidenților politici : dacă “supra-impozitarea” este considerată un “eșec al reglementării”, atunci soluția de *first best* constă în corectarea modului în care se face această reglementare nu aceea “prin rigoare”, pe calea concurenței fiscale.

⁶² David E. Wildasin: *Tax Coordination: The Importance of Institutions*, Martin School of Public Policy, University of Kentucky, March 2002, p.4

⁶³ William Bratton, Joseph McCahery: *Tax coordination and tax competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, Common Market Law Review 38:2001; p.696

Este, de aceea, necesară găsirea de soluții, generic subsumate conceptului de “armonizare fiscală”. În condițiile necristalizării (încă?) a unei terminologii uniforme, armonizarea fiscală este o denumire generică ce desemnează un *continuum* de situații, mergând de la “unificarea (sau egalizarea) fiscală”, respectiv a ratelor și bazelor de impunere, ca și a regulilor și procedurilor de colectare a impozitelor, până la simpla “coordonare fiscală”, prin care se înțelege asigurarea coexistenței concertate a regimurilor fiscale din diferite state în cazurile unde există motive de conflict sau este necesară o acțiune combinată, astfel încât sistemele fiscale să urmărească aceleași obiective, iar autoritățile fiscale naționale să coopereze pentru a evita “externalități negative”. Potrivit unor opinii, niciuna din aceste soluții-limită nu convine stadiului atins de integrarea economică în UE. “Unificarea fiscală” nu are nici bază legală (date fiind nu doar prevederile limitativ circumscrise ale Tratatului CE în materie fiscală, ci și existența principiului subsidiarității), nici suport politic (atâta vreme cât structura instituțională a UE nu este de tip federal) și nici raționalitate economică (în absența unificării politicilor economice la nivel comunitar). Pe de altă parte, simpla “coordonare fiscală” corespunde unui nivel de integrare economică și politică mult mai puțin avansată decât cea realizată până în prezent în cadrul UE și este incapabilă să asigure realizarea dezideratului “neutralității fiscale”.⁶⁴

“Armonizarea fiscală”, în cea mai răspândită accepțiune a acestui termen, s-ar afla undeva între cele două extreme menționate mai sus și ar presupune punerea în acord a unor sisteme fiscale naționale, realizându-se un întreg ordonat și coerent, fără însă ca părțile sale componente să fie identice. Din punct de vedere strict teoretic, “doza” potrivită de armonizare fiscală este aceea care *elimină disparităților dintre sistemele fiscale naționale până la punctul în care acestea nu mai distorsionează alocarea resurselor între state, fără a fi anulate stimulentele care decurg din concurența fiscală*. Atingerea în practică a acestui deziderat este însă mai degrabă utopică.

Nu există unanimitate cu privire la oportunitatea armonizării fiscale. Principalele obiecții se referă la:

- eliminarea concurenței fiscale, cu corolarul nevalorificării valențelor sale pozitive;
- posibilitatea ca diferențele între ratele de impunere să fie pe deplin justificate de alte considerații: e.g., rate mai scăzute reflectă intenția compensării unor dezavantaje locaționale, pe când rate mai înalte reflectă posibilitatea de a exploata rente locaționale;
- concurența între sistemele naționale de reglementare nu se reduce la sistemul fiscal: “nu este evident de ce politicile fiscale necesită armonizare internațională când importante diferențieri există sub aspectul multor altor atribute ale guvernelor”;
- eficiența sistemelor fiscale nu se judecă în abstract, ci în legătură directă cu factorii materiali și culturali: ea presupune ca fiecare guvern să ofere combinația de bunuri publice care corespunde preferințelor cetățenilor săi și care este finanțată prin sistemul de taxe și impozite considerat cel mai echitabil de către contribuabili;
- încălcarea „suveranității fiscale” a statelor; așa după cum s-a arătat, însă, în literatură, suveranitatea fiscală nu poate fi înțeleasă drept libertatea nelimitată a statelor de a-și

⁶⁴ Jean-Philippe Chetcuti: *The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC*, 2001, p.2-4,5/8

alege propriile tipuri de impozite și baze și rate de impunere: această opțiune este oricum constrânsă – de forțele pieței, ca și de obligații internaționale.⁶⁵ În aceste condiții, este mai natural ca „suveranitatea” să se refere la administrarea de către fiecare stat a instrumentelor sale fiscale, iar în acest caz armonizarea este mai degrabă un adjuvant decât un impediment.

Așa după cum s-a arătat mai sus, concurența fiscală poate fi privită și ca o formă pasivă de coordonare fiscală. În aceste condiții, armonizarea fiscală propriu-zisă presupune necesarment o postură activă, adică adoptarea unor măsuri concrete. Acestea pot privi toate componentele unui sistem fiscal: tipul de impozite percepute; bazele de impunere; ratele de impunere; și modul de administrare a impozitelor.

Toate aceste aspecte au făcut, de o manieră mai strictă sau mai flexibilă, obiectul unor reglementări comunitare în materia impozitelor indirecte.

În schimb, în cea ce privește impozitele directe, problema tipului de impozite și a ratelor de impunere nu a făcut până în prezent decât obiectul unor propuneri nefinalizate, pe când în ceea ce privește bazele de impunere și modul de administrare progresele realizate au fost limitate și fragmentare.

Preferințele pentru diferitele modalități concrete de armonizare a impozitelor directe în cadrul CE (UE) au evoluat sinuos în decursul timpului. În mare măsură, acesta este rezultatul modificărilor de percepție la nivelul cel puțin al unor State Membre (în principal, cele mari), care au ajuns să își “coloreze” preferința absolută pentru menținerea unui cât mai înalt grad de suveranitate în domeniu cu considerații legate de dezirabilitatea coordonării unor aspecte fiscale pentru a evita pierderi de venituri ca urmare a concurenței fiscale și a cenzurii tot mai ferme exercitate de CEJ la adresa încercărilor de combatere a practicilor de “evitare fiscală” din partea contribuabililor.. Interesant de remarcat este faptul că, în vreme ce la nivelul Statelor Membre disponibilitatea mai mare pentru soluții “comunitare” a crescut odată cu perspectivele de erodare a încasărilor bugetare, propunerile Comisiei în sensul armonizării au avut ca obiectiv principal mai buna funcționare a pieței interne. Chiar și la nivelul Comisiei, însă, inițiativele concrete au oscilat în timp, parțial ca reacție la evoluția teoriei în domeniu, dar în bună măsură și ca urmare a preferințelor personale ale “comisarilor” însărcinați cu gestionarea domeniului.

Principalele jaloane ale acestei evoluții sunt trecute în revistă în cele ce urmează:

- un Comitet Fiscal și Financiar înființat în anul 1960 de către Comisia Europeană sub președinția profesorului Fritz Neumark a elaborat, în iulie 1962, un raport care pleca de la premisa că dispariția frontierelor intra-comunitare presupune și abolirea “frontierelor fiscale”.⁶⁶ Raportul conchidea că “normalizarea” condițiilor de concurență în interiorul Comunității nu necesită acțiunea și asupra ratelor de impunere. Era în schimb accentuată necesitatea uniformizării bazei de impunere a veniturilor corporațiilor (recomandându-se în acest scop utilizarea unui sistem comun de imputare, cu două rate de impunere, în funcție de destinația dată profiturilor), ca și a îmbunătățirii cooperării dintre autoritățile

⁶⁵ Henk Vording, Koen Caminada: *Tax co-ordination: crossing the Rubicon?*, Kluwer, Deventer, 2001; p.2

⁶⁶ Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *Shifting Modes of Governance: The Case of International Direct Taxation*, International Workshop, International University Bremen, June 2005, p.11

fiscale naționale, fiind preconizată încheierea unui tratat multilateral pentru evitarea dublei impuneri, care să se substituie multitudinii de tratate bilaterale negociate în baza Art.293 al Tratatului.⁶⁷

• prin două memorandumuri, adoptate în 1967 și 1969, Comisia și-a manifestat intenția de a fi adoptate măsuri cu privire la toate componentele sistemului de impozitare:

- tipuri de impozite, pronunțându-se pentru abolirea impozitului la sursă pentru câștigurile din obligațiuni;
- baza de impunere, preconizând introducerea unei baze uniforme de impunere a veniturilor corporațiilor;
- ratele de impunere, a căror aproximare (deci, nu unificare) era considerată dezirabilă;
- procedurile administrative, propunându-se uniformizarea metodelor de inspecție și colectare a impozitelor.

• un alt comitet, condus de profesorul Van den Tempel (1970) recomanda aplicarea sistemului “clasic”, generator de dublă impunere, în care are loc impozitarea atât a profitului corporațiilor, cât și a veniturilor personale ale acționarilor în care se includ dividendele primite.

În urma acestor rapoarte se crease un curent de opinie favorabil unei armonizări fiscale mai pronunțate la nivelul Statelor Membre, concretizat într-o rezoluție a Consiliului (21 martie 1972) care cerea Comisiei să prezinte propuneri de armonizare fiscală, angajându-se că le va lua în dezbatere într-un interval de 6 luni. Pe această bază, Comisia a elaborat în 1975 primul pachet de inițiative referitoare la impozitarea veniturilor corporațiilor care prevedea, între altele, alinierea ratelor de impunere în intervalul de 45-55%, utilizarea parțială a sistemului de imputare fiscală pentru preîntâmpinarea dublei impozitări a dividendelor distribuite acționarilor, ca și o rată unică de 25% de reținere la sursă pentru dividende. Propunerea a fost blocată la nivelul Statelor Membre dar a fost criticată, în 1979, și de Parlamentul European. Situația de blocaj a persistat vreme de un deceniu și jumătate, după care, în urma lansării Cărții Albă a lordului Cockfield din 1985, Comisia și-a retras – în 1990 – propunerile anterioare, optând în schimb pentru inițiative punctuale, considerate esențiale pentru desăvârșirea pieței interne unice.

• Comitetul de experți prezidat de Onno Ruding a propus (în 1992) o armonizare în etape: pentru început, până în 1994, ar fi trebuit abolită orice dublă impozitare a fluxurilor transfrontaliere de venit, ceea ce presupunea eliminarea taxării la sursă a dobânzilor, dividendelor și redevențelor și extinderea asupra tuturor corporațiilor a beneficiilor Directivei referitoare la societățile-mamă și subsidiarele lor; de asemenea, o rată minimă de impunere de 30% asupra venitului corporațiilor ar fi trebuit introdusă. Într-o a doua etapă, urmând a fi încheiată odată cu introducerea monedei unice, trebuiau unificate anumite principii de impozitare (în particular, determinarea prețurilor de transfer și introducerea posibilității compensării fiscale a pierderilor înregistrate în alte jurisdicții fiscale de către subsidiarele unei societăți-mamă) și introdus un plafon maxim al ratei de impunere a profitului, stabilit la 40%.

⁶⁷ Mai trebuie menționată și opinia, care tinde să revină în actualitate, potrivit căreia armonizarea fiscală va necesita și măsuri corespunzătoare de însoțire în domeniul bugetului comunitar.

Rezumând, se poate observa că primele inițiative de armonizare erau foarte radicale, bazate pe principiul “*top-down*” și îndreptate către egalizarea ratelor și bazelor de impunere. După o perioadă de relativă acalmie, care a succedat respingerii acestei abordări de către Statele Membre, a urmat o “politică a pașilor mărunți” promovată de Comisia Europeană începând din anii '90 și care s-a fondat pe două principii directe cristalizate în această perioadă: desăvârșirea pieței comune prin eliminarea obstacolelor “reziduale” și subsidiaritatea. În prezent există o serie de inițiative ambițioase, atât din partea Comisiei, cât și din cea a unor state membre, dar perspectiva lor de finalizare este incertă. Extrema diversitate a recomandărilor diferitelor comitete de experți la care s-a apelat în decursul timpului este, la rândul său, un indiciu foarte grăitor al complexității problemelor abordate și a implicațiilor lor contradictorii, care împiedică formularea, chiar și la nivel teoretic și independent de considerațiile de fezabilitate politică, a unor soluții larg împărtășite.

Ar trebui menționat și faptul că rezistența mai mare arătată de Statele Membre față de inițiativele de armonizare a impozitelor directe, în raport cu cele indirecte, nu este doar rezultatul gradului diferit de exigență cu care cele două tipuri de armonizări sunt prevăzute în Tratatul CE, ci și al faptului că, odată armonizate impozitele indirecte, marja de manevră a autorităților naționale în materia impozitării s-a restrâns considerabil, mărinid astfel costul în termeni de pierdere a suveranității fiscale al unor cedări suplimentare de prerogative.

Gradul de armonizare realizat până în prezent în UE variază în funcție de tipul de impozit vizat și de parametrii impozitelor respective.

Din punctul de vedere al tipului de impozit vizat, stringența armonizării este apreciată diferit, după cum se arată mai jos.

- a) Cel mai înalt grad de armonizare este necesar în domeniul impozitelor indirecte, deoarece diferențele între acestea determină prețuri diferite la consumator, deci segmentează piețele naționale, un rezultat incompatibil cu obiectivul Pieței Interne Unice.
- b) Impozitele directe, în general, necesită o armonizare limitată, care vizează evitarea discriminării, a dublei impunerii sau a neimpunerii neintenționate.
- c) Există însă o anumită sub-categorie a impozitelor directe, cele aplicate bazelor mobile de impozitare, în legătură cu care se apreciază că este necesară o coordonare mai strânsă, în scopul contracarării distorsiunilor induse în alocarea resurselor în cadrul Pieței Interne Unice
- d) Impozitarea veniturilor personale nu reclamă nici un fel de armonizare, cu excepția convenirii de reguli care să înlătore eventuale efecte restrictive asupra liberei circulații a persoanelor, să evite dubla neimpozitare neintenționată sau să împiedice efectele nedorite (e.g. dubla impozitare) ale măsurilor introduse la nivel național pentru a preveni « evitarea fiscală ».

De remarcat că această ierarhie nu corespunde preceptelor propuse de *doctrina “federalismului fiscal”* care presupun, dimpotrivă, ca ratele de impozitare a bazelor celor mai mobile să fie stabilite la nivelurile mai înalte de decizie, iar cele asupra bazelor imobile – la niveluri mai joase. Poate cel mai important principiu care determină această

ierarhie de priorități este cel al *subsidiarității*. Implicațiile ei relevante pentru domeniul fiscal sunt:

- faptul că trebuie luate în considerare externalitățile măsurilor fiscale adoptate la nivel național pentru sistemele fiscale ale celorlalți membri, externalități care se manifestă cu mai mare probabilitate atunci când pot exista “pretenții” divergente cu privire la aceeași bază de impunere;
- faptul că Statele Membre trebuie să păstreze posibilitatea de a aplica acele impozite și acele rate de impunere care corespund preferințelor electoratului;
- faptul că Statele Membre trebuie să aibă posibilitatea de a-și administra sistemele fiscale de o manieră cât mai independentă, fără să fie nevoie să interacționeze sistematic cu alte autorități fiscale naționale (schimb de informații, auditeri fiscale transfrontieră etc).⁶⁸

Din punctul de vedere al **parametrilor impozitelor**, armonizarea se poate referi la patru aspecte: **tipul de impozit** (e.g., generalizarea aplicării TVA în cadrul UE și interzicerea aplicării de impozite “în cascadă”, precum cel pe cifra de afaceri), ratele de impunere, bazele de impunere și **modul de administrare a impozitelor**. În general, se consideră că măsuri de armonizare legate de **bazele de impunere** au o prioritate netă față de măsurile de armonizare legate de **ratele de impunere**. De altfel, în ceea ce privește ratele de impunere, anumite măsuri de armonizare nu s-au luat până în prezent decât în legătură cu impozitele indirecte, lipsind cu desăvârșire un *acquis* comunitar referitor la ratele impozitelor directe. Justificarea acestei reticente ține de faptul că o armonizare a ratelor este privită drept nepotrivită în condițiile în care Statele Membre au caracteristici particulare (situații demografice, programe sociale, surse diferite de avantaj competitiv) astfel încât trebuie să poată să utilizeze pârghia fiscală în moduri și doze diferite pentru a-și atinge obiectivele economice și sociale specifice.⁶⁹ Acestea fiind spuse, nu trebuie ignorat însă faptul că ratele și, respectiv, bazele de impunere sunt într-o anumită măsură interșanjabile, astfel că aceleași obiecții ar putea fi formulate și față de armonizarea bazelor.

Trebuie totuși precizat că neuniformitatea progreselor realizate pe cele două coordonate (tip de impozit, respectiv parametrii impozitării) nu reflectă doar considerațiile de oportunitate relativă, ci și gradul de disponibilitate arătat de Statele Membre, în condițiile regulilor existente de împărțire a competențelor și de luare a deciziilor. În principiu, disponibilitatea pentru măsuri de armonizare fiscală este mai mare din partea țărilor care au baze fiscale largi și pentru care sectorul financiar al economiei nu este considerat foarte important. Astfel, Germania și Franța s-au manifestat de regulă puternic în favoarea armonizării, pe când Luxemburgul și Irlanda au obiectat constant față de asemenea inițiative. Particularitățile unor țări membre precum Olanda (care are o bază relativ îngustă de impozitare) și Marea Britanie (care deține un sector financiar importat) le-au făcut să se manifeste nuanțat, cu achiesări parțiale, dar și cu rețineri nete față de anumite propuneri.

⁶⁸ Sijbren Cnossen: *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, 2002; p.11

⁶⁹ Charlie McCreevy: *Tax harmonisation – No thanks*, European Business Initiative on Taxation, Brussels, 10 November 2005

VI. Măsurile de armonizare a impozitelor directe asupra veniturilor corporațiilor în UE

VI.1. Cu privire la modul de administrare a impozitelor

Prima directivă care are tangență cu impozitele directe în CE a fost cea privind asistența mutuală între autoritățile fiscale naționale (Directiva 77/799/EC), care urmărea să creeze cadrul pentru schimbul de informații menite să combată practicile de evaziune și evitare fiscală trans-frontieră, care afectează buna funcționare a pieței interne unice, distorsionând fluxurile de capital, ca și condițiile de concurență.

Această Directivă a fost actualizată și modificată în 2003 pentru a reflecta noile condiții induse de accesul la tehnologie modernă și de amplificare a activităților trans-frontieră în cadrul UE. Accentul este pus pe coordonarea, între autoritățile fiscale ale Statelor Membre, a acțiunilor de investigare a fraudei fiscale trans-frontieră și pe posibilitatea administrațiilor fiscale din Statele Membre de a desfășura mai multe proceduri în numele administrațiilor din alte State Membre.

De asemenea, au fost înregistrate la nivel comunitar anumite decizii care deși nu privesc armonizarea fiscală *stricto sensu*, au creat premise pentru cooperarea în domeniul fiscal. Astfel, prin *Decizia 2235/2002* a Parlamentului European și a Consiliului din 3 decembrie 2002, statele membre sunt încurajate să procedeze la o mai bună cooperare și sunt invitate să adopte un program comunitar în acest sens, *Programul Fiscalis 2003 – 2007*, care încurajează schimbul de informații în domeniul fiscal. Cu ocazia întrunirii Consiliului European în noiembrie 2008, a fost adoptat programul Fiscalis 2013, ce continuă linia deschisă de predecesorul său *Fiscalis 2007*. Noul program, ce se referă la perioada 2008-2013, oferă statelor membre mijloace sporite pentru combaterea fraudelor fiscale precum și pentru reducerea costurilor de conformare fiscală, în special în materie de TVA și accize.

VI.2. Cu privire la rata de impunere

Diferențele dintre ratele nominale de impunere a veniturilor corporațiilor în diferitele țări ale UE sunt importante și au crescut și mai mult după extinderile din anii 2000. Ca regulă generală, se poate observa că țările „mari” (e.g., Germania și Franța) tind să aplice rate mai mari de impunere decât țările mici (e.g., Finlanda și Irlanda).

Primele propuneri referitoare la armonizarea ratelor de impunere au fost formulate în rapoartele comitetelor “Neumark” (1963) și “Van den Tempel” (1971). Pe această bază, Comisia Europeană a inițiat în 1975 un proiect de Directivă care prevedea stabilirea ratelor de impunere în intervalul de 45-55%. În 1979, proiectul a devenit caduc, în urma refuzului Parlamentului European de a îl lua în considerare pe temeiul că armonizarea ratelor de impunere fără măsuri similare în domeniul bazelor de impunere nu ar face decât să mărească și mai mult dispersia poverilor fiscale resimțite de corporații, cu consecințele negative care decurg de aici (și pe care armonizarea ratelor era tocmai presupusă a le evita).

O a doua inițiativă este cea formulată în raportul Comisiei Ruding (1992), de stabilire a ratelor de impunere a veniturii corporațiilor în intervalul de 30-40%. Poziția Comisiei față de această propunere a fost rezervată, în condițiile modificării orientării în sensul abordării „obstacolelor punctuale” mai degrabă decât către inițiative cuprinzătoare de armonizare. Într-o Comunicare din 24 iunie 1992, Comisia menționa doar că propunerea merită o examinare atentă, exprimând totodată îndoieli asupra oportunității stabilirii și a unor rate maxime, ca și asupra nivelului (considerat prea ridicat) al limitei minime propuse. În cele din urmă, Comisia nu a inițiat nici o măsură în acest sens.

Tema armonizării ratelor a fost reactivată în ultimii ani, prin luări de poziție ale autorităților guvernamentale din unele țări membre. Astfel, în 1998, ministrul german al finanțelor, Oskar Lafontaine arăta că “nu este acceptabil ca țări care sunt beneficiare nete de fonduri comunitare să recurgă la dumping fiscal”. Lafontaine se referea la Irlanda, dar ideea a fost reluată de ministrul francez de finanțe Nicolas Sarkozy în septembrie 2004, cu referire la unele din noile țări membre, în primul rând Estonia, care nu impozitează profitul reinvestit.

Ulterior, cancelarul federal Gerhard Schroeder a avansat o propunere de creare a unui “coridor fiscal”, comportând stabilirea unui nivel minim și al unui nivel maxim al ratelor de impunere, idee reluată în 2004, într-o formă atenuată, de ministrul olandez al finanțelor, Gerrit Zalm, care sugera instituirea unei rate minime de impunere de cel puțin 20%.

Este de remarcat reducerea, în timp, a nivelelor minime de impunere propuse (de la 45%, la 30% și, finalmente, la doar 20%), ceea ce arată cât de dinamic au evoluat sistemele de impozitare a corporațiilor în Uniunea Europeană.

Deoarece implică majorări de rate de impunere pentru unele țări și micșorări pentru altele, armonizarea este susceptibilă să aibă efecte pozitive asupra unora dintre Statele Membre, dar și efecte negative asupra altora. Această situație pune în evidență dilema fundamentală a oricărei politici de armonizare fiscală: variațiile de eficiență de pe urma armonizării sunt cu atât mai însemnate cu cât diferențele dintre ratele de impunere inițiale sunt mai mari, dar cu cât aceste diferențe sunt mai semnificative, cu atât mai mult procesul de armonizare generează câștigători și perdantți. Acceptabilitatea politică a armonizării, în aceste condiții, este minimă, afară de cazul în care ar exista un mecanism de compensare a perdantților de către câștigători. Dacă, teoretic, un asemenea vehicul există (bugetul comunitar), situația paradoxală pe care o pun în evidență studiile este că acele țări care ar urma să câștige în termeni de bunăstare și nivel al PIB sunt cele care înregistrează scăderi de venituri bugetare ca urmare a armonizării și vice versa.⁷⁰ De aici decurge o altă dilemă: în ce termeni trebuie identificați câștigătorii, respectiv perdantții? Dacă perdantții sunt considerați a fi acei membri care suferă pierderi de venituri bugetare din cauza armonizării, ar trebui ca țările care înregistrează scăderi de dinamică a PIB să le compenseze pe cele care înregistrează pierderi! Dacă, însă, câștigătorii sunt considerați acei care obțin un PIB mai mare, s-ar ajunge la situația paradoxală în care țările cu pierderi de venituri bugetare le compensează pe cele cu venituri sporite. Ambele opțiuni sunt foarte greu de acceptat din punct de vedere politic.

⁷⁰ Jens Brochner, Jesper Jensen, Patrik Svensson, Peter Birch Sorensen: *The Dilemmas of Tax Coordination in the Enlarged European Union*, IFIR Working Paper no.2006-11, October 2006; p.3

Diferite simulări ale rezultatelor unei armonizări a ratelor de impunere oferă rezultate interesante.

Un studiu bazat pe scenariul unei armonizări complete a bazelor și ratelor de impunere la nivelul mediei din UE-25 ajungea la concluzia că sporul de PIB obținut la nivelul întregii Uniuni este de 0,8% în cazul armonizării la nivelul mediu neponderat și, respectiv, de 0,4% în cazul ponderării în funcție de PIB național. În acest ultim caz, nivelul încasărilor din impozitul pe venitul corporațiilor rămâne practic constant, scăzând însă cu 0,2% dacă armonizarea se face la nivelul mediei neponderate. În practic toate țările UE-25 o creștere a încasărilor bugetare se “plătește” cu o reducere a PIB, în vreme ce sporurile de PIB au drept contraparte reducerea veniturilor la buget. Excepție de la această regulă fac doar Letonia, Lituania și Ungaria, dar în aceste cazuri variațiile puse în evidență sunt aproape neglijabile: creșteri ale PIB între 0,1-0,4% și venituri bugetare constante sau sporite cu 0,3-0,4%.

În cazul în care se schimbă scenariul susmenționat, iar armonizarea se rezumă doar la baza de impunere, câștigurile de PIB sunt mai modeste (între 0,2-0,35%, în funcție de aplicarea mediei ponderate sau neponderate), iar veniturile bugetare rămân practic constante (reduceri de sub 0,1%) la nivelul agregat al UE-25. Reducerile de venituri bugetare sunt rezultatul faptului că armonizarea bazei are ca efect îngustarea bazei de impunere în țările mari, care nu poate fi compensată de extinderea bazelor în țările mici.

Potrivit unui alt studiu, care pornea de la ipoteza stabilirii unei rate armonizate asupra venitului din capital (incluzând atât impozitul pe venitul corporațiilor, cât și pe cel asupra veniturilor personale) stabilită la nivelul de 30,2% (corespunzător mediei ponderate cu populația a impozitelor de acest fel aplicate în UE-15), câștigul datorat îmbunătățirii alocării capitalului la nivel intra-european s-ar ridica la 0,4% din PIB. Rezultatul reflectă faptul că realocarea s-ar produce către țările care, anterior, aveau rate mai mari de impunere, or acestea tind să fie statele mari, unde baza de impunere se poate lărgi mai mult ca urmare a reducerii ratelor. Mai mult, această estimare poate subestima efectul real, deoarece alternativa probabilă a armonizării nu este *statu-quo*-ul, ci o continuare a concurenței fiscale, cu consecința unor și mai reduse niveluri de impozitare.⁷¹ Pe de altă parte, însă, statele care vor trebui să-și reducă ratele de impozitare a capitalului din cauza armonizării ar putea fi nevoite să compenseze aceasta prin impozite mai mari asupra veniturilor din muncă, cu consecința creșterii șomajului. La polul opus, țările cu cele mai mici niveluri de impozitare anterior armonizării (Grecia, Irlanda, Portugalia și Marea Britanie) ar trebui să opereze ajustări “în sus” foarte importante ale ratelor de impunere, susceptibile să genereze mari ieșiri de capital și modificări importante pe termen lung ale ritmului de creștere economică.

Studiile citate au tendința să subestimeze ajustările de PIB și încasări bugetare de pe urma unei armonizări a impozitului asupra venitului corporațiilor deoarece sunt bazate pe estimări statice ale efectelor alocative rezultate. Ele nu iau în considerație nici reducerea costurilor de conformare a contribuabililor, pe care armonizarea o realizează în mod necesar, nici faptul că, în absența armonizării, concurența fiscală are o tendință naturală

⁷¹ Peter Birch Sorensen: *Tax coordination in the European Union: What are the issues?*, Swedish Economic Policy Review, 8:2001; p.182

de a se ascuți, cu toate consecințele negative care decurg de aici în termeni de limitare a furnizării bunurilor publice și de echitate (deplasarea poverii fiscale dinspre capital către muncă).

În plus, deși apar modeste, câștigurile statice estimate ale armonizării fiscale sunt perfect comparabile cu cele așteptate de pe urma altor importante politici comune din UE: sporul de PIB estimat a se obține de pe urma aplicării Directivei Serviciilor se ridică la cel mult 0,7%, cel indus de recenta extindere UE era estimat la doar 0,5%, iar cel indus de mult mai vastul proiect al desăvârșirii Pieței Interne Unice nu depășea 1,8%!⁷²

Principial, armonizarea ratelor de impunere între țări foarte diferite din punctul de vedere al dimensiunii lor economice și al avantajelor comparative ca amplasamente ale investițiilor externe directe ridică probleme serioase. Efectul care se înregistrează pe partea “bună” a “Curbei lui Laffer”, de lărgire a bazei de impunere pe măsura reducerii ratei, se manifestă cu mai multă pregnanță în economiile mici, ale căror baze de impunere sunt mici în raport cu restul lumii și unde, în consecință, pierderile de venit de pe urma reducerii ratelor sunt mai ușor (supra-)compensate prin lărgirea bazei de impunere de pe urma realocărilor de baze dinspre alte țări.⁷³ Realitatea acestui efect este pusă în evidență de stabilitatea încasărilor bugetare din impozitul pe venitul corporațiilor, în condițiile unei corelații tot mai strânse între dimensiunea economiilor și rata de impunere în țările membre ale UE(-15). Dacă, în 1980, această corelație era practic nulă, în 2005 coeficientul Pearson ajunsese la respectabilul nivel de 0,55 (și chiar 0,76, dacă nu se ia în considerare cazul particular la Luxemburgului).⁷⁴

Apoi, în general, țările mari sunt susceptibile să aibă mai multe avantaje locaționale specifice, pe care o investiție dorește să le valorifice, comportându-se de aceea ca o bază de impunere puțin mobilă și putând fi impozitată cu rate înalte. Dimpotrivă, pentru țările mici, ratele reduse de impunere pot exista tocmai pentru a compensa absența avantajelor locaționale.⁷⁵ Aceeași concluzie decurge și din luarea în considerare a principiilor “noii geografii economice”, care pun în evidență importanța efectelor de aglomerare și *pattern-ul* “centru-periferie” pe care îl generează. Aplicate cazului UE lărgite, în care vechii membri pot fi considerați ca reprezentând “centrul”, iar noile state membre constituind “periferia”, aceste principii pot justifica menținerea unei anumite diferențieri a ratelor de impozitare atâta vreme cât țările recent aderente nu au recuperat decalajul, respectiv nu pot oferi investitorilor potențiali “rente de aglomerare” similare ca dimensiune cu cele care pot fi extrase în țările “centrului”. Mai mult decât atât, efectele de aglomerare limitează mobilitatea internațională a capitalurilor, ceea ce înseamnă că eficacitatea concurenței fiscale este *ipso facto* limitată la rândul ei.

⁷² Gaëtan Nicodème: *corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Commission DG ECFIN, Economic Paper 250, June 2006; p.32

⁷³ Amina Lahrèche-Révil: *Who's afraid of tax competition? Harmless tax competition from the New European Member States*, CEPII, Working Paper no.2006-11, June 2006; p.10

⁷⁴ Steffen Ganghof, Philipp Genschel: *Taxation and Democracy in the EU*, Max Planck Institute for the Study of Societies Cologne, Working Paper 07/02, 2007; p.11

⁷⁵ Stephen Bond, Lucy Chennells, Michael P. Devereux: *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000; p.33-4

Alte diferențe însemnate între țările membre UE țin de gradul de conformare a contribuabililor și eficiența administrațiilor fiscale. Acolo unde acestea sunt ridicate, țările în cauză își pot “permite” să aplice rate de impunere mai mici. A le obliga, în aceste condiții, să își ridice nivelul impozitării până la cel necesar în cazul țărilor care cunosc mari probleme de conformare a contribuabililor și nu au administrații fiscale eficiente poate fi considerată drept o discriminare,⁷⁶ care generează situații de “selecție adversă”.

O altă problemă care complică armonizarea ratelor de impunere în cadrul unei grupări care conține atât țări mici cât și țări mari ține de efectele asimetrice pe care le au modificările de rate de impunere asupra celor două categorii de țări. Pentru țările mici, riscul ieșirilor de capital ca reacție la majorarea impozitelor este mai mare decât pentru țările mari. În schimb, reduceri ale ratelor de impunere tind să genereze intrări mai mari de capital (în termeni relativi) decât în țările mari, consecință a faptului că elasticitatea bazelor de impunere ale primelor este mai mare. În plus, armonizarea ratelor în asemenea grupări nu este foarte presantă din punctul de vedere al nevoii de contracarare a efectelor concurenței fiscale, deoarece reducerile de impozite operate de țările mici tind să aibă efecte limitate asupra țărilor mari, făcând puțin necesară și probabilă o reducere a ratelor în cele din urmă pentru a “ține pasul” cu relaxarea fiscală din țările mici.⁷⁷

Pe de altă parte, există limite în ceea ce privește reducerea ratelor de impunere de către noile țări membre ale UE. În măsura în care aceasta ar începe să antreneze reduceri de încasări bugetare, făcând necesară ajustarea corespunzătoare a cheltuielilor publice, capacitatea acestor țări de a furniza bunurile publice necesare investitorilor (în primul rând, elementele de infrastructură) ar avea de suferit, iar regimul fiscal favorabil ar putea să nu suplinească absența altor avantaje locaționale.

Un rezultat analog unificării ratelor de impunere s-ar putea obține trecându-se la impozitarea pe principiul reședinței, cu condiția existenței unui schimb fiabil de informații între autoritățile fiscale. Acest schimb de informații este însă afectat de dificultăți de ordin administrativ, juridic și chiar politic, inclusiv de tradiția secretului bancar în multe țări. În al doilea rând, investiția unei corporații este supusă atât impozitului pe venitul corporațiilor, cât și celui pe venitul personal al acționarilor. Un sistem bazat într-adevăr pe principiul reședinței presupune ca investitorii să suporte aceeași povară fiscală totală, rezultată din impozitarea veniturilor corporațiilor și a veniturilor personale, indiferent dacă investesc în propria țară sau în alt Stat Membru. Satisfacerea acestei exigențe se poate lovi însă de obstacole de ordin practic greu surmontabile, după cum o ilustrează un ipotetic exemplu al unui investitor privat care deține acțiuni într-o companie locală care, la rândul său, deține acțiuni într-o companie străină. În fine, introducerea multilaterală a acestui principiu în cadrul Uniunii Europene este politic nefezabilă în absența unui mecanism de compensare. Aceasta întrucât aplicarea unui sistem integral (“pur”) de impozitare pe principiul reședinței presupune ca autoritățile fiscale dintr-o țară să acorde credite fiscale aferente impozitelor plătite în altă

⁷⁶ James Barr, Mathew Elliott: *Moving on Up - EU tax harmonisation plans*, The European Foundation, October 1998; p.6

⁷⁷ Margit Schratzenschaller: *Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), May 2005; p.7

țară. În consecință, țările exportatoare nete de capital ar avea un sold net negativ de credit fiscal.⁷⁸

VI.3. Cu privire la baza de impunere

Deși armonizarea bazelor de impunere în absența unor măsuri corespunzătoare aplicate ratelor are aceleași consecințe nedorite ca și combinația inversă de măsuri, Comisia Europeană consideră prioritare și promițătoare măsurile legate de baza de impunere. Avantajele preconizate ale măsurilor referitoare la acest parametru au în vedere:

- reducerea costurilor de conformare cu reguli fiscale naționale diferite;
- posibilitatea compensării transfrontieră a profiturilor și pierderilor din operațiunile desfășurate de un grup de firme la scara UE;
- evitarea celor mai multe situații posibile de dublă impozitare;
- eliminarea costurilor fiscale ale operațiunilor de restructurare corporativă (fuziuni și achiziții) intra-UE;
- eliminarea problemelor generate de măsurile de combatere a “prețurilor de transfer”.

Prețurile de transfer urmăresc stabilirea bazei de impunere în țările cu cele mai mici rate, recurgând la tranzacții lipsite de raționalitate economică. Autoritățile fiscale au latitudinea de a invalida implicațiile fiscale ale acestor tranzacții, “reconstituind” baza de impunere, prin decizii care nu sunt însă scutite de excese. Măsurile de armonizare a bazelor de impunere ar face imposibilă “optimizarea fiscală” prin prețurile de tranfer și, deci, inutilă “reconstituirea” bazelor de impunere prin decizii arbitrare.

Un alt avantaj al măsurilor privind baza de impunere este acela că se lasă fiecărui Stat Membru libertatea de a-și stabili rata de impunere dorită, păstrându-și astfel o marjă de discreție în problemele fiscale.

O Comunicare a Comisiei din octombrie 2001 explora patru opțiuni posibile.⁷⁹

A. Recunoașterea reciprocă a regulilor de impozitare din țara-gazdă (“Home State Taxation” - HST): baza de impunere ar fi determinată potrivit regulilor din jurisdicția fiscală unde se află sediul social principal. Nu are loc o consolidare pan-UE a bazei de impunere, deci rămân baze de impunere separate în fiecare Stat Membru în care se desfășoară activități impozabile, dar toate sunt determinate potrivit aceluiași reguli. Profiturile determinate în acest fel urmează să fie atribuite între Statele Membre pe teritoriul cărora funcționează companiile grupului respectiv potrivit unei “formule simple”, rămânând ca fiecare stat să aplice bazei de impunere care îi revine rata de impozitare aplicabilă la nivel național.

Această soluție reprezintă o aplicare în domeniul fiscal a principiului recunoașterii reciproce. Ea are efecte favorabile mai ales prin minimizarea costurilor de conformare simultană a unui contribuabil la mai multe seturi diferite de reguli. În cazul particular al

⁷⁸ Dirk Gopffarth: *The Effect of Tax Harmonisation on Effective Tax Rates in the European Union*, June 2001; p.16

⁷⁹ European Commission: *Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead*, Communication to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23 May 2001

HST, există însă o anumită tensiune între costurile de conformare și cele de administrare fiscală. Dacă unui contribuabil acest sistem îi dă posibilitatea să opereze cu regulile unui singur sistem fiscal, autoritățile fiscale vor trebui să ia în considerare mai multe seturi de reguli de stabilire a bazei de impunere, putând teoretic coexista într-o singură țară 27 de baze diferite în funcție de care să fie impozitați contribuabilii corporativi. Deoarece presupune că fiecare jurisdicție fiscală va trebui să aplice anumitor contribuabili regulile altor țări, există opinii potrivit cărora metoda nu poate funcționa în practică decât dacă regulile și practicile fiscale din țările membre sunt suficient de apropiate (ceea ce este și mai puțin cazul în urma recente extinderi a UE).

Un alt potențial avantaj al HST ține și de descurajarea stimulentele fiscale incompatibile cu regulile privind ajutoarele de stat și/sau cu Codul de Conduită privind Impozitarea Afacerilor: acestea s-ar extinde automat asupra tuturor amplasamentelor în care operează o companie transnațională, care ar putea beneficia de ele fără să transfere nicio activitate pe teritoriul statului de origine.⁸⁰ HST este însă mai puțin eficientă în rezolvarea altor probleme, cum ar fi, în primul rând, compensarea trans-frontieră a profiturilor și pierderilor.

Din punctul de vedere al fezabilității, devreme ce nu reclamă ajungerea la o înțelegere cu privire la definirea bazei de impunere (aceasta fiind dată, de fiecare dată, de regulile naționale preexistente), metoda HST permite evitarea unor mari dificultăți (de care se lovește aplicarea opțiunii următoare).

Comisia considera că această variantă are cele mai bune perspective de a fi adoptată, dar că ea nu este adaptată necesităților corporațiilor transnaționale, ci celor ale IMM, care ar avea mult de câștigat de pe urma ei deoarece avantajul incontestabil al HST, reducerea la minimum a costurilor de conformare, este relativ mai important pentru întreprinderile mici și mijlocii. Într-adevăr, costurile de conformare sunt puternic degresive: față de un nivel mediu estimat la 2-4% din impozitele plătite, costurile de conformare ale IMM ajung la peste 30%.⁸¹ Pe de altă parte, doar circa 3% din IMM-urile europene sunt prezente, prin entități supuse impunerii, în mai mult de un singur Stat Membru, ceea ce sugerează un potențial foarte limitat de aplicare a metodei.

Nu mai puțin, aplicarea metodei HST la toate companiile riscă să creeze situații perverse. Ceea ce reprezintă marele avantaj al formulei din punctul de vedere al acceptabilității sale de către autorități, respectiv libertatea acestora de a continua să își stabilească propriile rate de impunere și propriile definiții ale bazei de impunere, se poate dovedi o slăbiciune, acest sistem “invitând” practic la o concurență fiscală și mai acerbă pentru atragerea sediilor sociale principale ale companiilor, și îndeosebi a celor de mari dimensiuni. În plus, concurența între companii multinaționale amplasate pe teritoriul unui Stat Membru poate fi distorsionată ca urmare a faptului că impozitarea lor se va face pe baze diferite, în funcție de regulile din țara de origine a fiecăreia.

⁸⁰ Dirk Gopffarth: *The Effect of Tax Harmonisation on Effective Tax Rates in the European Union*, June 2001; p.12

⁸¹ xxx: *Economic effects of tax cooperation in an enlarged European Union*, Copenhagen Economics, Contract no. TAXUD/2003/DE/307, October 2004; p.39

Declanșarea unei concurențe la nivelul bazelor de impunere poate pune mari presiuni pe încasările bugetare din impozitul pe profit, care s-au menținut relativ constante în ultimele două decenii, caracterizate prin reduceri semnificative ale ratelor de impunere, în mare măsură tocmai grație măsurilor luate pentru lărgirea bazelor de impunere.

Sistemul HST face posibil ca îngustarea bazei de impunere într-o țară să afecteze veniturile bugetare din alte țări, cărora li se atribuie părți din baza de impunere determinată potrivit regulilor din țara de origine a contribuabililor. Pierderea de suveranitate fiscală este susceptibilă a fi și mai mare pentru țările mici, care găzduiesc multe subsidiare ale unor companii transnaționale și care au puține companii încorporate pe propriul teritoriu care desfășoară activități externe: regulile naționale de determinare a bazei de impunere vor avea o aplicabilitate foarte limitată, iar o mare parte a încasărilor ce li se cuvin se vor determina potrivit bazelor de impunere reglementate de alte țări.

Toate aceste considerente explică de ce, în decembrie 2005, Comisia a făcut propunerea ca acest sistem să se aplice ca un proiect-pilot, temporar (vreme de 5 ani cu începere de la 1 ianuarie 2007) și pe o bază voluntară (doar în Statele Membre și de către micii contribuabili corporativi care sunt interesați). Formula propusă de alocare, între jurisdicțiile fiscale îndreptățite, a bazei de impunere este una simplă, constând din doi factori cu ponderi egale: fondul total de salarii (*total payroll*) și cifra de afaceri.

B. Bază consolidată comună de impozitare (“Common Consolidated tax Base” - CCBT): sistem nou, distinct, de determinare a bazei de impozitare pe baza căruia companiile și-ar determina în mod consolidat volumul veniturilor impozabile

Succinct prezentat, acest sistem comportă patru pași:

- i) fiecare membru al unui grup de companii înrudite își calculează profitul impozabil separat, dar potrivit aceluiași set de reguli contabile;
- ii) aceste baze individuale de impunere sunt agregate, formând o bază consolidată de impunere;
- iii) această bază consolidată de impunere este repartizată între Statele Membre potrivit unei formule predeterminate;
- iv) fiecare stat aplică părții din baza de impunere care îi revine propria rată de impunere.

Avantajele preconizate ale unei asemenea măsuri sunt numeroase:

- reducerea semnificativă a costurilor de conformare;
- dispariția problemei dublei impunerii în interiorul UE;
- eliminarea unui important obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor și a exercitării nestânjenite a dreptului de stabilire, grație compensării trans-frontieră (dar numai în interiorul UE) a pierderilor fiscale prin reducerea profitului impozabil al societăților-mamă;

- dispariția practicilor de evitare fiscală prin recurgerea la “prețuri de transfer”, deoarece prețurile tranzacțiilor intra-firmă nu mai pot afecta repartiția pe jurisdicții fiscale a profitului impozabil;
- simplificarea multor operații de restructurare corporativă care au dimensiuni trans-frontieră;
- comparabilitatea poverilor fiscale efective din fiecare jurisdicție (în condițiile unei baze unice, ratele nominale devin perfect comparabile), cu consecința ameliorării calității deciziilor investiționale și, deci, a alocării resurselor la scara întregii Uniuni.

Consolidarea bazelor determinate potrivit aceluiași reguli este necesară pentru a valorifica toate aceste avantaje, deoarece unele din ele nu s-a putea manifesta dacă armonizarea s-ar rezuma la definirea comună a bazei de impozitare: compensarea trans-frontieră a pierderilor, dificultățile generate de recurgerea la “prețuri de transfer” și obstacolele în calea restructurărilor corporative trans-frontieră.

Există însă și implicații cu valențe ambigue ale uniformizării bazei de impunere, din cauza consecințelor pe care le are asupra concurenței fiscale. În primul rând, uniformizarea bazei de impunere lasă ratele ca unic parametru al stimulentei fiscale pe care un stat poate să le acorde în vederea atragerii de investiții, ceea ce ridică spectrul unei intensificări a concurenței pe acest palier și, deci, al unei reduceri și mai pronunțate a ratelor de impunere. În al doilea rând, în funcție de elementele care vor fi utilizate pentru alocarea între jurisdicții a bazei de impunere consolidate, concurența dintre Statele Membre s-ar putea muta și pe acest teren. Cu cât factorii utilizați în formula de alocare sunt mai mobili, cu atât mai mare va fi posibilitatea concurenței fiscale între Statele Membre. Ambele efecte de mai sus au o probabilitate mare de manifestare, deoarece contribuabilii corporativi vor continua să aibă o mare marjă de manevră în ceea ce privește arbitrajul între diferite jurisdicții fiscale. În al treilea rând, deoarece baza consolidată de impunere pentru activitățile din interiorul UE va coexista, la numeroase corporații transnaționale, cu baze de impunere separate, amplasate în afara Uniunii, această dualitate va da posibilitatea manifestării în continuare de importante posibilități de arbitraj fiscal.

Aplicarea CCCTB este susceptibilă să influențeze deciziile de restructurare corporativă, fiind de natură să stimuleze fuziuni ale firmelor aflate în jurisdicții fiscale caracterizate prin impozite mari cu firme din jurisdicții cu impozite mici deoarece, în acest caz, fuziunea va reduce rata medie de impozitare a profitului entității rezultate

De asemenea, adoptarea CCCTB comportă dificultăți practice greu de neglijat: “construirea” unei noi baze de impunere este un exercițiu laborios și consumator de timp; administrațiile fiscale din Statele Membre vor fi puse în situația de a administra două sisteme fiscale simultan; probleme de ordin tehnic (aplicabilitatea tratatelor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Statele Membre cu țări terțe, determinarea jurisdicției competente în caz de dispute între autoritățile fiscale etc). Există și riscul, deloc neglijabil, ca acordul tuturor Statelor Membre pentru această soluție să necesite acordarea unui număr mare de excepții și posibilități de opțiune între mai multe variante

date autorităților fiscale naționale, de natură să mențină costurile de conformare la un nivel ridicat.⁸²

Cu ocazia Consiliului ECOFIN din septembrie 2004, o largă majoritate de State Membre au acceptat utilitatea unor progrese pe calea construirii unei baze comune de impozitare și au decis constituirea unui Grup de Lucru constituit din experți reprezentând Statele membre și prezidat de Comisie, care să examineze în detaliu soluțiile posibile. Se așteaptă ca activitatea acestuia să dea naștere într-o propunere legislativă la finele anului 2008. Este remarcabil faptul că, în ciuda existenței cunoscute a reticențelor mai multor State Membre față de ideea unei baze comune consolidate de impunere, niciunul nu a refuzat să fie reprezentat la lucrările acestui grup.

Inițial, Comisia a mizat pe susținerea acestui proiect de către circa 20 de State Membre, dar cele mai multe au rămas deocamdată în expectativă. S-au pronunțat net în favoarea proiectului doar Austria, Belgia, Franța, Germania, Italia, Luxemburg și Ungaria, în vreme ce o opoziție explicită au exprimat Marea Britanie, Irlanda, Slovacia, Slovenia și țările baltice.⁸³

Deoarece soluțiile concrete la cele mai multe probleme tehnice se află încă în dezbateră, ar fi utilă prezentarea variantelor în discuție, a avantajelor și dezavantajelor lor, precum și – acolo unde există indicii – a celor mai probabile opțiuni finale.

Cu privire la **subiecții reglementării**, Comisia a privilegiat varianta în care acest sistem s-ar aplica numai societăților constituite ca “companii europene” (Societas Europaea SA), dar există opinii larg răspândite potrivit cărora nu ar trebui limitată posibilitatea altor contribuabililor corporativi europeni de a opta pentru această modalitate.

La ora actuală, este încă în discuție și modul în care ar urma să se aplice acest sistem, respectiv pe o bază obligatorie sau doar voluntară. Preferința Comisiei Europene și a Parlamentului European este pentru un sistem opțional deoarece scopul CCCTB este să amelioreze funcționarea pieței interne unice, nu situații din diferite țări membre. Or, devreme ce nu toate companiile acționează în mai mult de un Stat Membru, ar fi excesiv să li se ceară acestora să își modifice baza de impunere. Un alt considerent avut în vedere de Comisie este acela că opționalitatea mecanismului îl va face mai ușor acceptabil Statelor membre. În acest caz, pentru a minimiza comportamentele de optimizare și arbitraj fiscal, ar trebui ca, odată aleasă de către un contribuabil varianta CCCTB, aceasta să se aplice obligatoriu pentru o perioadă minimă de timp, iar consolidarea să se facă, după un model practicat deja în SUA, în mod obligatoriu pentru veniturile și cheltuielile *tuturor* membrilor unui grup de companii.⁸⁴

Trebuie însă menționată existența unor serioase argumente împotriva opționalității. În primul rând, ea este susceptibilă să intensifice concurența fiscală, mai ales dacă nu se introduc clauze privind perioade minime în care companiile care au făcut o opțiune trebuie să și-o mențină. Apoi, în principiu, lăsați să aleagă, contribuabilii corporativi vor

⁸² xxx: *Harmonisation of the Corporate Tax Base in the European Union*, Lithuanian Free Market Institute, 30.03.2006; p.11

⁸³ Nico Groenendijk: *Enhanced Cooperation in Corporate Taxation: Possibilities and Possible Effects*, EUSA Economics Interest Section Research Seminar, Waterloo, Ontario, April 2006; p.5

⁸⁴ Jack M Mintz: *Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at Stake*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/14, May 2007; p.5

opta pentru varianta care semnifică o povară fiscală mai mică, ceea ce înseamnă că – dacă își anticipează corect obligațiile fiscale – veniturile bugetare ar trebui să scadă. De altfel, un foarte recent studiu estima că introducerea CCCTB ar urma să ducă la o creștere cu 2% a veniturii din impozitul pe venitul corporațiilor în cazul aplicării sale obligatorii, dar la o scădere cu 2,5% dacă aplicarea CCCTB va fi voluntară.⁸⁵ În fine, administrațiile fiscale naționale ar urma să opereze simultan cu două seturi de reguli de impunere, ceea ce creează evidente dificultăți.

Un alt aspect important referitor la entitățile care vor adopta sistemul CCCTB ține de determinarea componentei grupului căruia i se aplică baza consolidată de impunere. La ora actuală, toate Statele Membre care au regimuri de impozitare a grupurilor de firme cer ca membrii grupurilor respective să fie înrudiți prin relații de proprietate. În această privință există două modalități de abordare:⁸⁶

- modalitatea “legală”, în virtutea căreia ar fi incluse toate entitățile legate prin dețineri de acțiuni care depășesc un anumit prag (în UE, nu există nicio jurisdicție care să recunoască existența unui grup dacă pragul de deținere este mai mic de 50%);
- modalitatea “unitară”, potrivit căreia ar fi incluse doar acele entități care sunt integrate economic între ele.

Prima modalitate are marele avantaj al simplității și ușurinței de aplicare, dar a doua poate preveni încercările de arbitraj fiscal, prin care anumite investiții s-ar face doar în scopul “cumpărării” de factori de alocare în jurisdicții cu impozitare redusă, pentru a fi ușurată povera fiscală a întregului grup.⁸⁷

Cât privește întinderea geografică a aplicării CCCTB, în mod evident, sistemul nu se poate aplica decât companiilor încorporate în UE. Existența de complexe relații de proprietate cu firme din afara Comunității reclamă însă clarificarea statutului acelor companii implicate în ele. Există câteva combinații mai sensibile, al căror tratament trebuie diferențiat:

- mai multe companii comunitare controlate de o entitate extra-comunitară: ar fi de dorit ca sistemul să li se aplice deoarece, altminteri, aplicarea CCCTB ar putea fi evitată de firmele din UE prin simpla mutare a entității care le controlează în afara Comunității;
- o societate-mamă comunitară având o subsidiară într-o țară terță, care controlează, la rândul ei, o firmă comunitară: entitățile comunitare ar trebui supuse CCCTB dacă pragurile de deținere sunt suficient de mari pentru a putea fi definite ca proprietate legală, dar consolidarea bazei de impunere cu excluderea entității intermediare riscă să creeze dificultăți de ordin tehnic.

⁸⁵ Michael Devereux, Simon Loretz: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, Oxford University Business Centre, WP 07/06, October 2007; p.2

⁸⁶ Joann Martens Weiner: *Formula apportionment in the EU: a Dream Come True or the EU's Worst Nightmare?*, CESifo Working Paper 667, February 2002

⁸⁷ Christoph Spengel, Carsten Wendt: *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: Some Issues and Options*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/17, 2007; p.21

Definirea unei baze comune de impunere ridică unele probleme extrem de complicate. Pe de-o parte, este vorba de faptul că, în absența unei reduceri simultane a dispersiei ratelor de impunere, unificarea bazei de impunere prin procedeele armonizării (care presupune lărgirea ei în unele țări și îngustarea în altele) determină o majorare a diferențelor între ratele efective de impunere, stimulând astfel concurența fiscală și distorsionând alocarea resurselor din cauza influenței sporite a considerațiilor fiscale asupra deciziilor investiționale. Acest efect este consecința faptului că, în UE, țările care au cele mai largi baze de impunere tind să fie cele cu rate relativ scăzute și vice versa.

La ora actuală există diferențe pronunțate între reglementările din Statele Membre privitoare la definirea bazei de impunere din puncte de vedere foarte importante: deductibilitatea fiscală a dobânzilor, regimul amortizării fiscale, posibilitățile de reportare a pierderilor, tipurile de stimulente fiscale admisibile etc.

De multe ori, aceste diferențe acționează ca obstacole în calea eforturilor unor grupuri transnaționale de a își organiza activitatea în forma pe care o consideră cea mai avantajoasă. În alte cazuri, însă, discrepanțele dintre regulile naționale pot fi exploatate în favoarea contribuabililor. Astfel, existența unor abordări diferite privind alocarea proprietății activelor între țări poate permite unei companii multinaționale să obțină recunoașterea fiscală a amortizării în două jurisdicții diferite pentru același activ (fenomen cunoscut sub numele de *double-dipping*).

Un alt aspect, de natură tehnică, dar extrem de important, care trebuie rezolvat pentru a aplica metode de armonizare bazate pe consolidarea bazei de impunere ține de *consolidarea bazelor de impunere ale grupurilor de companii*. Regulile contabile de consolidare existente la ora actuală nu sunt adaptate corespunzător necesităților fiscale în cadrul UE:

- ele includ și bilanțurile entităților extra-comunitare care sunt membre ale grupului;
- reevaluările periodice ale activelor, cu scopul de a reflecta “valoarea corectă”, induc o volatilitate ciclică și, deci, instabilitatea veniturilor bugetare care s-ar colecta pe această bază;
- sunt evidențiate și profiturile neconcretizate efectiv, ceea ce ar duce la impozitarea unor sume virtuale.

Pentru definirea unei baze comune de impozitare ar putea fi utilizate Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Acestea au avantajul, pe lângă larga lor recunoaștere pe plan internațional, a ușurinței adaptării contribuabililor, deoarece – cu începere de la 1 ianuarie 2005 – la scară comunitară se aplică un Regulament care cere companiilor listate pe piața reglementată de capital să își întocmească bilanțurile consolidate potrivit cerințelor IFRS. Există, de asemenea, un studiu detaliat al CEPS care conchide că, în ciuda anumitor probleme, IFRS sunt în mare măsură compatibile cu principiile contabilității fiscale.⁸⁸ Potrivit unui alt studiu recent, există mai multe aspecte cu privire la care IFRS pot oferi soluții care să fie preluate în regulile de întocmire a bazei

⁸⁸ Malcolm Gammie, Silvia Giannini ș.a.: *Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU*, CEPS Task Force Report no.58, December 2005

consolidate: amortizare, provizioane, determinarea costurilor.⁸⁹ Un alt studiu conchidea, plecând de la analiza situației în doar 12 State Membre, că adoptarea IFRS ca bază a raportărilor fiscale ale corporațiilor ar duce la creșterea bazelor de impunere în toate țările analizate cu excepția Irlandei. De aici, concluzia că adoptarea CCCTB în această formă ar putea fi însoțită de o anumită reducere a ratelor de impunere, ceea ce ar spori atractivitatea ca amplasament pentru investiții a întregii Uniuni Europene.⁹⁰

Comisia Europeană este însă mai rezervată cu privire la posibilitatea adaptării IFRS pentru scopul de a defini baza comună de impunere, în principal pentru că definirea grupului consolidat și metoda de consolidare sunt diferite de practicile actuale ale Statelor Membre și puțin compatibile cu necesitățile impozitării. De aceea, din punctul său de vedere, IFRS sunt un punct de plecare util și neutru pentru definirea bazei comune, care să orienteze discuțiile și definițiile de termeni, dar care nu trebuie să primească un rol mai mare. Preferabilă este convenirea unei baze de impunere *ex novo*, bazată de la început pe principii de contabilitate fiscală, care să minimizeze costurile de conformare și să sporească gradul de transparență.

Măsura în care IFRS va fi acceptat drept bază de pornire pentru determinarea bazei comune va depinde, neîndoielnic, și de preferința Statelor Membre. Rezultatele unei dezbateri organizate de Federația Experților Contabili Europeni oferă indicii interesante din acest punct de vedere. Încercând să se determine gradul de dependență a regulilor fiscale de regulile contabile, s-a ajuns la concluzia că în Austria, Finlanda, Germania, Grecia și Italia ele sunt “strâns legate”, în vreme ce în Danemarca, Irlanda, Olanda și Marea Britanie se identifica o “anumită legătură”.⁹¹

Cea mai importantă miză a CCCTB este, însă **formula de alocare, între Statele Membre îndreptățite, a venitului consolidat determinat prin baza de impunere decisă**. Ideal, regulile de împărțire a bazei de impunere ar trebui să satisfacă următoarele cerințe:

- să fie transparente și cât mai ușor de pus în aplicare;
- să nu comporte costuri de conformare și de administrare excesive, ceea ce presupune utilizarea de factori macroeconomici sau de variabile microeconomice care sunt deja utilizate în raportările companiilor;
- să fie cât mai neutre din punctul de vedere al deciziilor investiționale, în condițiile în care formula de alocare are tendința de a transforma impozitul pe venitul corporațiilor într-un impozit asupra factorilor utilizați în formulă, dar și din punctul de vedere al intensității relative a factorilor de producție și al formelor de finanțare corporativă (spre exemplu, să nu favorizeze finanțarea prin creditare față de cea prin emiteri de acțiuni);

⁸⁹ Andreas Oestreicher, Christoph Spengel: *Tax Harmonisation in Europe. The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, ZEW Discussion Paper No.07-035, June 2007; p.34

⁹⁰ Otto Jacobs, Christoph Spengel, Thorsten Stetter, Carsten Wendt: *EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base*, ZEW Discussion Paper No.05-37, 2007; 21

⁹¹ Antonio Russo: *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal*, INTERTAX, 33:1, 2005; p.12

- să confere certitudine legală, în sensul că trebuie ca regulile să fie suficient de precis definite și neinterpretabile încât contribuabilul să fie conștient de obligațiile fiscale care îi incumbă în orice circumstanță;
- să reducă posibilitățile de „arbitraj fiscal” ale contribuabililor, ceea ce presupune ca factorii de alocare să fie relativ dificil de deplasat dintr-un amplasament într-altul, și să fie cât mai ușor de măsurat;
- să fie echitabile.

Acest ultim considerent este cel mai complex și multiform. Din această perspectivă, s-ar putea afirma că o porțiune mai mare din baza de impunere ar trebui să revină jurisdicțiilor în care activitatea contribuabilului este mai profitabilă (sau în care afacerea are mai mulți factori generatori de venit) sau că trebuie să existe o „răsplată” pentru statele de ale căror servicii publice beneficiază companiile și a căror contribuție poate fi aproximată prin factori precum capitalul fizic sau numărul de angajați (care, de exemplu, folosesc transportul public, beneficiază de asigurări sociale etc).⁹²

Considerațiile de echitate pot fi duse și mai departe, dar în aceste cazuri apar riscurile unei complexități excesive. De pildă, ar trebui făcută distincția între venitul “activ”, care trebuie împărțit între amplasamentele unde a fost obținut și venitul “pasiv”, care trebuie doar alocat unui anumit amplasament (e.g, venitul din drepturi de proprietate intelectuală poate fi atribuit sediului social principal al companiei deținătoare a patentului etc). În aceeași logică se înscrie și aplicarea principiului conexiunii substanțiale (“*economic nexus*”): “Nu există nici o justificare de a împărți între statele A și B venitul obținut de o corporație dintr-o activitate punctuală desfășurată în statul A doar pentru că acea corporație desfășoară și o altă activitate, nelegată de prima, în statul B.”⁹³

Nici un factor posibil de alocare nu poate satisface simultan toate cerințele de mai sus, între care există adesea compromisuri (*trade-offs*) evidente. De pildă, cu cât se încearcă o mai mare satisfacere a principiului echității, cu atât mai mult este neglijat cel al eficienței. Această divergență inevitabilă este însă doar un motiv pentru care convenirea unor reguli de alocare va fi extrem de dificilă. Un motiv cel puțin la fel de important ține de faptul că, în această privință, Statele Membre nu se pot găsi decât într-un joc cu sumă nulă: orice venit suplimentar care revine unora este în detrimentul celorlalte.

Deocamdată, Comisia Europeană nu și-a făcut publice preferințele pentru configurația sistemului de distribuire a bazei consolidate de impunere, limitându-se la mențiuni generice: “formula se va baza pe factori economici a căror alegere și ponderare fac în prezent obiectul cercetărilor Comisiei”.⁹⁴

⁹² Ana Agundez-Garcia: *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options*, DG TAXUD, Taxation Papers, Working Paper no.9, October 2006; p.37

⁹³ Walter Hellerstein, Charles E. McLure: *The European Commission’s Report on Company Income Taxation: What the EU Can Learn from the Experience of the US States*, European Conference on Company Taxation, Rome, 6 December 2003; p.3

⁹⁴ *An Internal Market without company tax obstacles; achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*, Communication from the Commission, Brussels, 24 November 2003; p.21

Există două abordări posibile ale regulilor de distribuire a bazei de impunere. Este vorba, întâi, de **abordarea microeconomică**, bazată pe factori specifici contribuabililor individuali, cum ar fi:

- proprietate (capital), fie în expresie de stoc (valoare neamortizată), fie în expresie de flux (amortizări plus dobânda la credit pentru acoperirea valorii de înlocuire); acest element este considerat adecvat mai ales pentru că profitul, adică variabila supusă impunerii, este un randament al capitalului;
- angajați (*payroll*) sau vânzări (cifră de afaceri); ambele au avantajul facilității administrative (fiind ușor de măsurat și aplicat), dar și dezavantajul irelevanței pentru substanța operațiunii.

În principiu, aceste criterii sunt indicatori prezumtivi ai activității economice desfășurate în fiecare jurisdicție fiscală, jucând astfel rolul de *proxy* pentru avantajele care decurg din fiecare amplasament. Generic vorbind, indicatorii microeconomici au avantajul că permit o bună corelare între activitatea economică reală desfășurată într-un anumit State Membru și porțiunea din baza de impunere alocată acelei țări. Față de situația actuală, în care statele au acces la baze de impunere mai mult în funcție de forma legală a contribuabililor decât de substanța lor economică, acesta este un progres incontestabil.

Recurgerea la criterii microeconomice are însă și o serie de neajunsuri generice. Efortul de colectare și prelucrare a datelor este mult mai mare decât în cazul abordării macroeconomice. În plus, orice cheie de alocare aleasă nu poate să nu afecteze într-un anumit fel stimulentele percepute de contribuabil și din această cauză există riscul de manipulare din partea autorităților. Concret, acestea pot reduce impozite nearmonizate pentru a maximiza nivelul indicatorului respectiv în propria jurisdicție: de pildă, dacă numărul de angajați este utilizat drept criteriu, prin reducerea contribuțiilor sociale se poate stimula ocuparea forței de muncă. Această situație nu doar că perpetuează concurența fiscală, ci o poate chiar îndrepta către rezultate vădit reducătoare de bunăstare. De exemplu, atâta vreme cât activitatea unui grup este profitabilă în ansamblu, statele pot încerca să atragă activități – chiar neprofitabile pe propriul teritoriu – doar pentru a-și spori cota-parte din baza de impunere consolidată.⁹⁵ Concurența fiscală este intensificată și de faptul că, după cum s-a demonstrat în literatura de specialitate, în condițiile unei baze consolidate de impunere, prin atragerea de investiții în jurisdicția fiscală a unei țări se obține acces la taxarea profitului mediu al investitorului respectiv, în vreme ce în condiții de contabilitate separată se obține acces la profitul marginal al investitorului (cel aferent investiției respective).⁹⁶

Acestor neajunsuri li se adaugă probleme specifice alegerii fiecărui factor individual.

a) Capitalul. Este un factor a cărui includere are o justificare foarte serioasă, deoarece profiturile obținute reprezintă, în ultimă instanță, randamentul capitalului investit. Măsurarea acestui indicator poate suscita însă dificultăți. În primul rând, există probleme de evaluare, mai ales în cazul activelor intangibile (cum sunt drepturile de proprietate

⁹⁵ Gaëtan Nicodème: *corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Commission DG ECFIN, Economic Paper 250, June 2006; p.29

⁹⁶ Ana Agundez-Garcia: *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options*, DG TAXUD, Taxation Papers, Working Paper no.9, October 2006; p.62

intelectuală), pentru care nu există prețuri de piață relevante. Probleme de evaluare la prețul pieței sunt însă prezente în toate cazurile, dar s-ar putea recurge la valoarea contabilă, ca un factor normalizator și ușor de determinat, în ciuda inferiorității sale conceptuale. În al doilea rând, se pune problema dacă măsurarea trebuie să se facă asupra mărimilor de stoc (ca în Statele Unite, bunăoară) sau asupra celor de flux. Mărimile de flux (investiții noi și amortizarea capitalului existent) ar alocă o bază mai mare de impunere juridicțiilor în care există capital amortizabil. Mărimile de stoc (la valoarea neamortizată) sunt de aceea îndeobște considerate ca fiind o alegere mai bună.

O altă problemă ține de mobilitatea foarte mare a acestui factor și de faptul că există un control deplin al companiilor asupra amplasării sale, ceea ce face posibilă cu ușurință deplasarea către jurisdicții cu rate mai mici de impozitare și, în același timp, mărește tentația unor state de a atrage o porțiune mai largă din baza consolidată în propria jurisdicție prin impozite scăzute. Această problemă este amplificată în cazul activelor închiriate intra-grup, unde este posibil accesul la un tratament fiscal mai bun fără a afecta localizarea optimă, înregistrându-le în jurisdicții cu rate mici de impunere și închiriindu-le către membri ai grupului din alte jurisdicții.

Din motivele expuse mai sus, este posibil să fie luată în considerare o definiție limitativă a factorului capital, prin excluderea activelor intangibile (greu de evaluat), a stocurilor (excesiv de mobile) și a activelor închiriate.

b) Forța de muncă. Acest factor poate fi luat în considerare în două modalități: ca număr de angajați și, respectiv, ca fond de salarii. Implicațiile alegerii fiecăruia sunt extrem de diferite.

Numărul de angajați poate să aibă o relevanță scăzută, deoarece nu există o corelație sistematică între el și valoarea adăugată. De asemenea, măsurarea poate pune probleme în cazul angajaților temporari și a activităților desfășurate de contractanți independenți, dar pe termen nedeterminat. Pe de altă parte, însă, această versiune a indicatorului considerat evită distorsiunile induse de diferențele dintre nivelurile salariilor din diferite State Membre, care nu sunt determinate exclusiv de diferențele de productivitate.

Fondul de salarii este, *a priori*, mai bine corelat cu valoarea adăugată din fiecare amplasament, dar exhibă și ea probleme de măsurare determinate de existența modalităților diferite de remunerare a angajaților în diferitele State Membre (de exemplu, în cazul participării la beneficii, al opțiunilor pentru achiziționarea de acțiuni sau a contribuțiilor angajatorilor la diferite scheme de compensare a angajaților). Din punct de vedere conceptual, problema principală a acestui indicator decurge din redistribuirea implicită pe care o operează dinspre țările cu niveluri mici ale salariilor către cele cu niveluri mari, mai ales în condițiile sporirii decalajelor de salarizare în UE ca urmare a recentelor extinderi. În condițiile în care diferențele nu reflectă doar decalajul de productivitate, o asemenea redistribuire poate fi considerată inechitabilă și ar putea necesita corectarea prin ajustări ale nivelului salariilor în scopul cuprinderii în formulă. Este adevărat că precedentele existente (SUA și Canada) nu sugerează o asemenea soluție, dar decalajele salariale sunt mai mici în cadrul acestor federații decât în cel al UE-27.

Un avantaj important al alegerii forței de muncă drept indicator este însă faptul că relativa sa imobilitate îngreunează foarte mult arbitrajul fiscal al companiilor supuse impozitării prin CCCTB.

c) Cifra de afaceri. Ca și în cazul celorlalți factori menționați, și aici putem distinge între probleme de măsurare și probleme conceptuale. Din acest ultim punct de vedere, se poate pune întrebarea dacă cererea (pe care o aproximează acest indicator) poate fi considerată un factor generator de venit. În al doilea rând, trebuie clarificată opțiunea între utilizarea vânzărilor la locul de destinație și, respectiv, la locul de origine. Devreme ce influența locului de origine este luată în considerare de ceilalți indicatori microeconomici, a doua variantă ar putea fi mai mult avută în vedere, cu precizare, însă, că în acest fel, sunt stimulate consumul și importurile și sunt descurajate exporturile. Alegerea vânzărilor la locul de origine ar amplifica însă și mai mult stimulentele pentru localizarea investițiilor în jurisdicțiile cu cele mai mici rate de impunere. Din punct de vedere al fezabilității politice, soluția pare a sta în alegerea vânzărilor la destinație, care ar echilibra împărțirea veniturilor fiscale între țările net producătoare și cele net consumatoare. În plus, vânzările la destinație sunt mai puțin mobile și controlabile de către contribuabili.

Este, de asemenea, recomandabil, să fie excluse din indicator vânzările intra-grup, din cauza enormului potențial de recurgere la “prețuri de transfer” pe care îl are.

Sub aspectul posibilităților de măsurare fiabilă a indicatorului, trebuie menționate problemele pe care le pune identificarea exactă a locului de vânzare în cazul anumitor servicii, a proprietății intangibile și a comerțului electronic, ca și modul de luare în considerare a vânzării unui produs intermediar: trebuie ales locul vânzării sale efective sau locul vânzării produsului finit în care a fost încorporat?

Alegerea concretă între acești factori microeconomici este susceptibilă să genereze divergențe importante între Statele Membre deoarece recurgerea la factori bazați pe origine (muncă și capital) va furniza venituri bugetare mai mari statelor cu excedent de producție față de consum, pe când alegerea vânzărilor (măsurate la locul de destinație) favorizează statele cu mari piețe de consum. În principiu, din punctul de vedere al considerentelor de echitate, trebuie privilegiați factorii bazați pe origine, deoarece potrivit principiului originii de impozitare internațională (aplicat de majoritatea Statelor Membre), sursa de venit este considerată a fi locul unde operează factorii de producție care generează veniturile companiei.⁹⁷ În plus, devreme ce baza de impunere atribuită unei jurisdicții fiscale este impozitată la rata din acea jurisdicție, CCCTB este deja aliniată conceptual la principiul sursei de venit.

Într-o foarte recentă luare de poziție, Eurochambres s-a pronunțat ferm în favoarea alocării exclusiv pe baza unor indicatori microeconomici.⁹⁸ Această poziție este foarte grăitoare, deoarece distribuția veniturilor bugetare în funcție de formula aleasă privește în primul rând statele în cauză. Preferința netă a Eurochambres trebuie deci atribuită faptului că oportunitățile de arbitraj fiscale prezente (în grade diferite, în funcție de

⁹⁷ Christoph Spengel, Carsten Wendt: *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: Some Issues and Options*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/17, 2007; p.12

⁹⁸ xxx: *Company Taxation – complement the freedoms of the Single Market to foster the growth of European businesses*, Eurochambres, Position Paper 207, October 2007; p.4

factorii aleși) în abordarea microeconomică, și care pot genera comportamente concurențiale ale Statelor Membre, cu perspectiva reducerii și mai mult a poverii fiscale asupra venitului corporațiilor, dispar cu desăvârșire în cazul abordării macroeconomice.

Alternativa o constituie **abordarea macroeconomică**, bazată pe indicatori macroeconomici determinați la nivelul Statelor Membre (e.g., PIB). Comisia Europeană pare a-și fi manifestat preferința pentru această abordare, iar criteriul de alocare cel mai probabil a fi utilizat în acest caz este volumul încasărilor din TVA.

Un avantaj al acestei abordări este că ea elimină complet stimulentele existente pentru companii de a-și reamplasa activitățile de asemenea manieră încât să minimizeze impozitul plătit, deci o sursă importantă de distorsionare a deciziilor investiționale. De asemenea, supravegherea fiscală de către autorități este mult mai ușoară, fiind exercitată pe baza unor date statistice disponibile public, iar costurile de conformare pentru contribuabili sunt nule.

Marea problemă a acestei abordări este că legătura dintre activitatea economică desfășurată de un contribuabil într-o anumită jurisdicție fiscală și suma din impozitul plătit de contribuabil care ajunge în respectiva jurisdicție fiscală este foarte slabă, dacă nu chiar inexistentă, ceea ce face soluția foarte puțin practicabilă din punct de vedere al considerentelor de echitate și, în ultimă instanță, politic. În al doilea rând, această abordare nu numai că elimină concurența fiscală, dar poate ajunge să încurajeze majorări ale ratelor de impunere, pentru că ele nu mai pot influența negativ activitatea economică din jurisdicția fiscală care recurge la această măsură (chiar dacă o afectează pe cea de la nivelul întregii grupări). În fine, utilizarea acestor factori ar ridica exigențe greu de satisfăcut în legătură cu acuratețea statisticilor utilizate.

Trebuie, de asemenea, decis dacă alocarea în funcție de factori macroeconomici se va face către toate Statele Membre sau doar către acelea unde grupul supus impozitării consolidate desfășoară activități economice. În primul caz ar însemna ca toate grupurile de companii cărora li se aplică CCCTB să fie supuse aceleiași rate medii de impunere indiferent unde operează, ceea ce este echivalent cu o armonizare completă a sistemelor de impozitare, chiar dacă *sui generis*.⁹⁹ În al doilea caz ar apărea însă probleme complexe de determinare a ce anume este suficient pentru ca o companie să fie considerată a “opera” într-o anumită jurisdicție fiscală și, în plus, cresc exponențial posibilitățile de arbitraj fiscal din partea firmelor.¹⁰⁰

Alegerea TVA factor de alocare este un caz particular al abordării macroeconomice. În favoarea ei pledează avantajul unei administrări foarte ușoare, pentru că cea mai mare parte a informațiilor necesare există deja: regulile bugetare ale UE cer ca o parte din încasările din TVA să fie vărsate bugetului comun, astfel încât există raportări comparabile ale acestui indicator în toată Uniunea. De asemenea, ea nu necesită adoptarea unor formule specifice de alocare în funcție de sectorul de activitate, pentru că

⁹⁹ Ana Agundez-Garcia: *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of Issues and Options*, DG TAXUD, Taxation Papers, Working Paper no.9, October 2006; p.40

¹⁰⁰ Ana Agundez-Garcia: *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options*, DG TAXUD, Taxation Papers, Working Paper no.9, October 2006; p.42

se aplică la fel în toate sectoarele. Dacă, însă, pentru facilitate, se va alege regimul legal existent acum al TVA, pot apărea probleme în legătură cu modul de tratare a sectoarelor care sunt scutite de TVA sau cărora nu li se aplică această taxă (cel mai important caz fiind cel al serviciilor financiare). Alegerea VAT ca factor de alocare elimină și stimulentele în direcția minimizării poverii fiscale prin modificarea modului de finanțare a subsidiarelor (dinspre creditare către finanțarea prin capital). În fine, deoarece valoarea adăugată este produsul acțiunii capitalului și muncii, TVA are marele avantaj de a combina într-un singur indicator pe cei doi factori microeconomici esențiali pentru desfășurarea activității economice, ponderați implicit, prin greutatea specifică pe care o are fiecare în crearea de valoare nouă (munca – două treimi și capitalul – o treime).

Sisteme de distribuire a bazelor de impunere există și funcționează de aproape un secol în SUA (între state), Canada (între provincii) și Elveția (între cantoane), dar acest precedent nu este integral de bun augur pentru introducerea lor în UE: sistemele existente tind să aibă un grad relativ înalt de aproximare (bazându-se adesea pe estimări destul de grosiere). De aici decurge o anumită inechitate, considerată însă acceptabilă pentru că ratele de impunere din fiecare stat al SUA (respectiv, provincie canadiană sau canton elvețian) sunt relativ reduse; variația ratelor de impunere de la un stat la altul este limitată; există un buget federal, mai important decât bugelele locale, prin care se pot opera redistribuiri însemnate de venituri în interiorul federațiilor respective. Nici una din aceste condiții nu se regăsește în cazul UE, ceea ce face ca miza regulilor de distribuire alese să fie mult mai mare, iar disponibilitatea Statelor Membre de a le accepta – mai mică.

Precedentele existente în țările extra-comunitare sunt însă, neîndoielnic, o sursă de inspirație pentru formula aleasă și de evaluare a argumentelor pro și contra includerii diferiților factori în cadrul ei.

Cheia de alocare utilizată în Statele Unite conține trei factori cu ponderi egale (după așa-numita “formulă Massachusets”): vânzări, fond de salarii și capital. Statele membre ale Uniunii au însă posibilitatea de a modifica ponderile acestor factori (făcând-o, de regulă, în sensul sporirii ponderii vânzărilor)¹⁰¹ și chiar și definiția bazelor de impunere. În anumite sectoare de activitate (transport, televiziune și radio, servicii financiare, sport profesionist și altele) se utilizează formule diferite.

În Canada, există o formulă generală aplicat în mod uniform de toate provinciile în care sunt incluse, cu ponderi egale, fondul de salarii și vânzările (la locul de destinație). Formule distincte se aplică în domeniul serviciilor financiare și al serviciilor de transport, cu variații în funcție de tipurile fiecăroră. Și în Elveția, formulele de alocare diferă de la un sector la altul. În sectorul prelucrător se utilizează ca factori valoarea proprietății și fondul de salarii.

Aplicarea unor formule distincte în cazul anumitor sectoare este de așteptat și în UE, dar deocamdată singurul sector indicat în mod expres de grupul de lucru drept necesitând o formulă particulară este cel al serviciilor financiare.¹⁰² Elaborarea unor formule distincte

¹⁰¹ Antonio Russo: *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal*, INTERTAX, 33:1, 2005; p.3

¹⁰² Jack M Mintz: *Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at Stake*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/14, May 2007; p.6

pentru anumite sectoare poate fi justificată pentru a evita distorsiuni majore în cazul în care factorii existenți sunt irelevanți pentru ramura respectivă. Pe de altă parte, aplicarea de formule speciale sporește complexitatea exercițiului, putând reclama o separare a unei baze de impunere deja consolidate, de data asta în funcție de tipul de activități desfășurate, nu de personalitatea juridică a membrilor grupului.

În lumina acestor experiențe, pare inevitabil ca formula aleasă să conțină mai mulți factori (nefiind exclusă nici o combinație de indicatori micro- și macroeconomici) și să aibă versiuni diferite pentru anumite sectoare de activitate. O cuprindere mai largă de factori în formulă are avantajul de a lua în considerare interesele mai multor țări și de a putea satisface, chiar dacă de o manieră parțială, mai multe dintre cerințele enumerate mai sus.

Acestea fiind spuse, orice formulă de alocare are un neajuns intrinsec, în sensul că poate face ca și o investiție neprofitabilă să fie avantajoasă pentru o companie, dacă această îi oferă posibilitatea ca o parte din baza sa de impunere să fie impozitată într-un stat cu rate scăzute. Este adevărat, însă, că aceste pierderi de eficiență economică sunt generate de acei factori de alocare care satisfac mai bine considerațiile de echitate, astfel încât un compromis între cele două poate fi considerat acceptabil.

O altă problemă care trebuie reglementată ține de **modul în care sunt reflectate în baza consolidată de impunere activitățile extracomunitare ale contribuabililor**. În această privință, experiențele altor țări nu sunt relevante, deoarece atât SUA, cât și Canada reglementează problemele fiscale internaționale prin tratate încheiate la nivel federal și aplicabile tuturor membrilor federației. În UE, însă, punctul de plecare este diferit, deoarece fiecare Stat Membru își are propriile tratate bilaterale referitoare la problemele de impozitare, iar modul de impunere a veniturilor obținute de proprii resortisanți în alte jurisdicții și de străini pe propriul teritoriu de jurisdicție diferă și el de la un Stat Membru la altul. Soluția optimă, în aceste condiții, ar fi cedarea la nivel comunitar a prerogativelor de a încheia tratate internaționale pe probleme de impozitare, dar aceasta pare a fi o ipoteză prea ambițioasă. Soluții alternative pot fi, desigur, imaginate, dar ele nu pot fi decât suboptimale. Este, astfel, posibil să se aplice baza comună de impozitare doar veniturilor obținute în UE, dar în acest caz trebuie făcută o alocare clară a veniturilor și cheltuielilor între activitățile de pe teritoriul comunitar și, respectiv, extracomunitar, iar dreptul de a impozita venitul obținut din exterior să fie lăsat la dispoziția Statului Membru unde este înregistrat membrul grupului care primește acest venit. Orice soluție alternativă la multilateralizarea tratatelor internaționale rămâne însă foarte vulnerabilă față de practicile de evitare fiscală ale contribuabililor. Aceștia și-ar putea reorganiza afacerile pe teritoriul comunitar de o manieră care să facă veniturile din investiții extracomunitare impozabile în Statul Membru cu cele mai avantajoase reguli.

- C. **Impozit european asupra veniturilor corporațiilor (“European Corporate Income Tax” - EUCIT)**: teoretic, există mai multe modalități în care ar putea ajunge să funcționeze un asemenea impozit: ca înlocuitor al impozitelor asupra veniturilor corporațiilor percepute în fiecare Stat Membru; ca un impozit aplicat doar veniturilor corporațiilor care operează în mai mult de un Stat Membru; sau ca un impozit

suplimentar celor percepute de Statele Membre asupra profiturilor companiilor din propriile jurisdicții.

Fiecare din aceste variante are propriile implicații specifice.

- un impozit european care să se substituie celor naționale ar elimina, evident, orice fel de concurență fiscală între Statele Membre, limitând mult, totodată, posibilitățile de „evitare fiscală” prin manipularea de către corporațiile transnaționale a bazelor de impunere aflate în diferite țări. Cât privește destinația produsului acestui impozit, există varianta ca el să fie vărsat la bugetul comunitar sau împărțit între Statele Membre. Din punct de vedere politic, prima opțiune pare complet nefezabilă, deoarece ar implica acceptarea unui adevărat salt înainte pe calea federalismului, pe care puține State Membre sunt pregătite să îl ia în considerare. Cealaltă posibilitate reclamă stabilirea unui mod de împărțire între Statele Membre a veniturilor obținute, ceea ce este un proces de mare complexitate.

- perceperea „impozitului european” doar asupra veniturilor multinaționalelor ar putea determina anumite reduceri ale costurilor de conformare, dar ar induce complicații foarte serioase legate de stabilirea concretă a contribuabililor vizați. Pe de altă parte, a lăsa la latitudinea contribuabililor opțiunea de a alege între cele două tipuri de impozite este susceptibilă să genereze comportamente concurențiale din partea Statelor Membre, care ar putea fi tentate să își ajusteze regimul impozitării directe a corporațiilor în așa fel încât să îl facă mai atractiv decât EUCIT.

- aplicarea suplimentară a unui impozit european trebuie să se facă asupra unor baze de impunere cât mai apropiate de cele ale fiecărui Stat Membru în care corporația respectivă e plătitoare de impozit pe venit. În sine, aceasta nu poate fi - pentru problemele generate de existența unui mare număr de sisteme fiscale naționale diferite (costuri mari de conformare, concurență fiscală, posibilități mari de evaziune/evitare fiscală) - decât o soluție parțială și doar în anumite condiții: de exemplu, dacă cea mai mare parte a impozitului pe venitul corporațiilor s-ar preleva la acest nivel, iar ratele naționale de impunere nu ar avea o dispersie prea mare. Rezultă, deci, că această variantă are mai degrabă semnificații bugetare, în sensul că ar putea permite o sporire importantă a resurselor bugetului comunitar, susceptibilă să susțină politici comune mai multe și mai elaborate.

În Comunicarea din 2001, era luată în considerare prima variantă, optându-se totodată pentru vărsarea la bugetul UE a impozitului respectiv.

Pe de altă parte, ar fi necesară crearea unui nivel nou, pan-european, de administrație fiscală, suprapus celor naționale, iar toate acordurile cu aspecte fiscale încheiate de Statele Membre cu țări terțe ar trebui renegociate de către Uniune în ansamblul său. Alternativa însărcinării administrațiilor fiscale naționale cu colectarea acestui impozit are și ea neajunsuri, deoarece stimulentele percepute de acestea pentru o colectare eficientă ar fi foarte reduse. Efectele absenței stimulentele sunt bine documentate în cazul Germaniei, bunăoară, unde *land*-urile administrează impozite destinate în mare parte alimentării bugetului federal ceea ce, potrivit unor studii, duce la o pierdere de încasări de circa 15%.¹⁰³

¹⁰³ Clemens Fuest: *Corporate Tax Coordination in the European Internal Market and the Problem of “Harmful Tax Competition”*, University of Cologne, December 2002; p.11

Dintre toate opțiunile explorate de Comisie, EUCIT avea, în mod evident, cele mai mici șanse de adoptare, fiind menționată mai mult din dorința de exhaustivitate, în cadrul unui exercițiu teoretic. Recent, însă, Comisia a relansat dezbaterile legate de un „impozit european”, de data aceasta în cadrul unui exercițiu dedicat restructurării bugetului comunitar, din perspectiva surselor de venit, exercițiu cerut de Acordul Interinstituțional care a consacrat adoptarea perspectivelor financiare multianuale pentru perioada 2007-2013. Reflecția în curs are, de data aceasta, ca obiect varianta coexistenței unui impozit european cu cele naționale.

D. **“Abordarea tradițională”**¹⁰⁴: armonizarea regulilor de impozitare prin stabilirea unui singur sistem de determinare a bazei de impozitare, aplicabil în mod obligatoriu în toate jurisdicțiile fiscale și înlocuind sistemele naționale.

Față de varianta B. are avantajul că nu este vulnerabil la manevrele de “evitare fiscală” ale contribuabililor. Caracterul obligatoriu îl face însă mai puțin susceptibil de a întruni acceptul Statelor Membre.

Evoluțiile din domeniul legislației privind societățile comerciale (*company law*) legate de introducerea obligativității întocmirii bilanșurilor anuale ale companiilor listate la bursă potrivit standardelor internaționale de contabilitate (*ex-IAS*, actualmente *IFRS – International Financing Reporting Standards*) reprezintă un factor care facilitează aplicarea măsurilor preconizate de armonizare a bazei de impunere pentru corporații.

Implicațiile diferitelor metode de armonizare a bazei de impunere examinate de Comisia Europeană pot fi explorate pornind de la gradul în care satisfac un număr de criterii importante, respectiv:

- *neutralitatea*, care are în vedere nedistorsionarea alocării internaționale a resurselor de către sistemul fiscal aplicat;
- *existența externalităților*, cea avută în vedere ținând de împiedicarea concurenței fiscale (și, în consecință, slăbirea stimulentei pentru reducerea ratelor de impunere);
- *simplitatea*, respectiv minimizarea formalităților administrative și a costurilor de conformare;
- *diversitatea*, care ar trebui să ducă la aplicarea acelor sisteme fiscale care corespund preferințelor cetățenilor din fiecare jurisdicție.

Un sinoptic al modului în care opțiunile explorate de Comisia Europeană corespund criteriilor susmenționate este prezentat în tabelul de mai jos.

Criteria ⇒	<i>Neutralitate</i>	<i>Externalități</i>	<i>Simplitate</i>	<i>Diversitate</i>
------------	---------------------	----------------------	-------------------	--------------------

¹⁰⁴ Prin analogie cu metodele utilizate pentru eliminarea barierelor în calea liberei circulații a bunurilor care decurg din standardele și normele tehnice.

Propuneri ↓				
Recunoaștere reciprocă	+	+	+/-*	0
Bază comună	+	+	+/-*	-
Impozit European	+	+	+	-
Armonizarea completă a bazei de impunere	+	+	0	-

* Reducerea variabilității regulilor de impozitare este un plus, dar aplicarea sistemelor de distribuire a bazei de impunere creează dificultăți.

Opțiunile A și B sunt considerate cele mai fezabile pentru că nu înlocuiesc sistemele naționale (care de multe ori au fost configurate astfel încât să sprijine anumite interese particulare), ci operează în paralel cu acestea. Chiar și față de primele două opțiuni, însă, Statele Membre și-au manifestat scepticismul, dacă nu chiar reticența. Printre argumentele folosite de Comisie pentru a depăși aceste rezerve este acela că măsurile de armonizare ar reduce riscul ca diferite reguli fiscale ale Statelor Membre să fie declarate restricții incompatibile cu Tratatul de către CEJ.

VI.4. Măsuri punctuale referitoare la baza de impunere, menite să corecteze unele dintre cele mai evidente neajunsuri.

Doar puține Directive destinate acestui scop au putut să fie adoptate, la intervale mari de timp, după ce au fost blocate vreme îndelungată (e.g., directivele adoptate în 1990 fuseseră înaintate de Comisie cu circa 20 de ani înainte), iar multe alte propuneri au trebuit să fie retrase.

A. Directiva 69/335 (“*Capital Duty Directive*”), care prevede abolirea oricăror taxe aplicate operațiunilor de fuziune sau de transfer al afacerilor.

B. Directiva 90/434 (“*Mergers Directive*”) urmărește facilitarea fuziunilor și altor forme de reorganizare (divizări, schimburi de acțiuni, transferuri de active¹⁰⁵), permițând amânarea plății impozitelor până la apariția ulterioară a unui eveniment impozabil. Astfel, câștigul de capital din cesiunea unui activ nu este impozitat în momentul transferului său în cadrul operației de restructurare corporativă, ci doar atunci când este vândut ulterior. Directiva urmărește să evite apariția de obligații fiscale exclusiv de pe urma unor restructurări corporative trans-frontieră. O altă prevedere a Directivei urmărește să asigure că avantajele fiscale ale unei fuziuni, sub aspectul posibilității compensării pierderilor și reducerii corespunzătoare a bazei de impunere a entității rezultate, nu vor fi frustrate de măsuri discriminatorii ale autorităților fiscale naționale.

Deși este incontestabil utilă, această Directivă are totuși limite serioase. Ea nu acoperă toate tipurile de companii, nu sunt vizate toate tipurile de taxe (de pildă, taxe de transfer, care sunt aplicate în unele State Membre) și nici toate tipurile de restructurări posibile: de exemplu, divizarea parțială (în care unele activități sunt desprinse și reorganizate independent, dar compania inițială continuă să existe) nu este menționată, iar

¹⁰⁵ Operațiuni la care se recurge atunci când nu este posibilă efectuarea unei fuziuni trans-frontieră.

transformarea sucursalelor în filiale poate pune în pericol compensarea pierderilor acumulate anterior conversiei. De asemenea, nu se pot prevala de prevederile directivei acele companii care nu sunt spuse impozitului pe veniturile corporațiilor.

Importante divergențe s-au înregistrat și între modalitățile de transpunere a Directivei în legislațiile naționale. Unele State Membre au introdus condiții suplimentare pentru a acorda beneficiul aplicării prevederilor directivei, cum ar fi obligativitatea deținerii acțiunilor achiziționate sau schimbate timp de mai mulți ani și, mai grav încă, au restricționat puternic posibilitatea transferării pierderilor unei entități achiziționate către entitatea achizitoare.

În februarie 2005 ECOFIN a adoptat un amendament care rezolvă o parte din aceste probleme extinzând gama companiilor care pot beneficia de prevederile sale și reducând la 10% (față de 25% anterior) pragul deținerii de acțiuni care permite accesul la prevederile directivei.

C. Directiva 90/435 (“Parent-Subsidiary Directive”) are mai multe obiective:

- nediscriminarea din punct de vedere fiscal a tranzacțiilor dintre companii încorporate în State Membre în raport cu tranzacțiile intervenite între resortisanți corporativi ai aceluiași stat;
- evitarea dublei impuneri a dividendelor distribuite între societățile-mamă și filialele/sucursalele lor din alte State Membre;
- simplificarea regulilor și a formalităților administrative și, în consecință, ușurarea problemelor de flux de lichiditate care decurg de aici pentru companii.

Directiva abolește taxarea la sursă a dividendelor distribuite de filiale și sucursale firmelor-mamă încorporate în alte State Membre, iar statul de reședință al companiei-mamă trebuie să opteze explicit pentru unul din cele două sisteme de impozitare a veniturilor, respectiv cel *teritorial*, bazat pe exceptarea de la impunere a veniturilor realizate în străinătate (deci, a profiturilor realizate de sucursalele/filialele lor aflate pe teritoriul altor State Membre și supuse impozitării în țara-gazdă) sau cel *global*, bazat pe credite fiscale pentru impozitele plătite în străinătate de filialele sau sucursalele respective.

Și această Directivă are limite care o fac să nu poată rezolva în mod optim problemele pentru care a fost adoptată:

- nu se aplică decât corporațiilor organizate în anumite forme, menționate explicit în textul Directivei;
- compania care distribuie dividendele și cea beneficiară a dividendelor trebuie să își aibă reședința fiscală în țări membre UE diferite;
- nu sunt acoperite decât deținerile directe de acțiuni, ceea ce reduce atractivitatea creditelor fiscale față de exceptare, deoarece nu se pot obține credite fiscale pentru impozitul plătit de “compania-fică” din străinătate aferent dividendelor primite de ea de la propriile companii subsidiare;

- nu se aplica decât pentru participații individuale de peste 25% din capitalul social al entității care distribuie dividendele; mai multe State Membre au decis unilateral să reducă acest prag, care a fost până la urmă stabilit, în urma amendării textului inițial al directivei, la 15% în 2007, scăzând la 10% în 2009;
- unele State Membre au cerut și obținut perioade de tranziție până la aplicarea integrală a prevederilor sale; inițial a fost cazul Spaniei și Portugaliei, pentru ca ulterior 5 dintre Noile State Membre care au aderat în 2004 să primească aceeași facultate, ceea ce a necesitat o amendare formală a textului Directivei.

D. Directiva 2003/49 (“Interest-Royalty Directive”), intrată în vigoare mai recent (1 ianuarie 2004) elimină impozitarea la sursă a dobânzilor și redevențelor plătite între companii asociate aflate în state membre ale UE diferite. În acest fel sunt depășite mai multe neajunsuri posibile: riscul dublei impozitări a dobânzilor și redevențelor; formalitățile administrative, consumatoare de timp și resurse, care sunt necesare pentru a evita dubla impunere; problemele de flux de numerar cauzate de timpul scurs între plata impozitului și regularizarea sa pentru evitarea dublei impunerii.

Directiva conține și prevederi menite să împiedice utilizarea sa abuzivă, cu scopul de a eluda obligații fiscale:

- compania plătitoare de dobânzi și redevențe trebuie să aibă o “legătură continuă și efectivă” cu economia țării în care își are sediul;
- compania plătitoare de dobânzi și redevențe trebuie să fie plătitoare de impozit pe venitul corporațiilor la o rată care să nu fie mai mică decât rata normal aplicabilă (deci, să nu beneficieze de un regim fiscal privilegiat);
- suma plătită cu titlu de dobândă sau redevență nu trebuie să depășească un nivel rezonabil, comparabil cu cel care s-ar plăti într-o tranzacție dintre entități neînrudite.

E. Compensarea trans-frontieră a pierderilor

Un important obstacol în calea liberei circulații în cadrul pieței interne decurge din faptul că cele mai multe State Membre, deși acceptă reducerea profitului impozabil al unei societăți-mamă cu pierderile fiscale ale filialelor/subsidiarelor sale rezidente în același stat, nu acordă aceeași posibilitate în cazul în care aceste filiale/subsidiare rezidă pe teritoriul altor State Membre. La ora actuală, există însă și numeroase State Membre care nu oferă nicio posibilitate de compensare fiscală între membrii aceluiași grup, indiferent de jurisdicțiile fiscale în care se află aceștia: Belgia, Cehia, Estonia, Grecia, Letonia, Slovacia și Ungaria. Alte țări oferă această posibilitate, prin modalități diferite, în proporții diferite (cu procente variind între 50-100%), iar unele nu acordă această facultate și pentru pierderile înregistrate în alte jurisdicții, ceea ce reprezintă o evidentă stânjenire a exercitării dreptului de stabilire. În plus, după cum s-a arătat în literatura de

specialitate, posibilitatea compensării trans-frontieră a pierderilor este de natură să slăbească concurența fiscală între jurisdicții.¹⁰⁶

Nu s-a reușit încă adoptarea unei Directive menite să permită *compensarea transfrontieră a pierderilor și profiturilor* înregistrate de companiile membre ale aceluiași grup. Comisia a identificat de mai multă vreme această problemă și a elaborat în anul 1991 o directivă menită să o corecteze dar, confruntată cu reticența Consiliului, s-a văzut nevoită să o retragă în 2001. La ora actuală, regulile fiscale naționale limitează posibilitatea acestei compensări. În cel mai bun caz, ea este aplicabilă:

- a) pierderilor subsidiarelor fără personalitate juridică (sucursale, reprezentanțe) din străinătate, care pot diminua venitul impozabil din țara de origine a companiei-mamă;
- b) pierderilor filialelor încorporate în străinătate, dar numai acelor pierderi determinate de activitatea sucursalelor acestor filiale care se află pe teritoriul țării de origine a companiei-mamă.

Diferă, de asemenea, pragurile minime de dețineri de acțiuni care permit compensarea: 51% în Germania, 75% în Austria, Irlanda și Marea Britanie, 90% în Suedia, Finlanda, Portugalia și Spania, 95% în Franța, 99% în Luxemburg și Olanda, 100% în Danemarca.

Problema a revenit însă recent în actualitate, ca urmare a unei decizii a CEJ (Cazul Marks & Spencer, decembrie 2005) care declara incompatibilă cu Tratatul interdicția făcută companiei britanice de a efectua compensarea pierderilor înregistrate de membre ale grupului din alte țări comunitare (Belgia, Franța și Germania) prin diminuarea profitului înregistrat în Marea Britanie, *în condițiile în care subsidiarele respective epuizaseră toate posibilitățile accesibile în jurisdicțiile în care operau pentru deducerea sau reportarea pierderilor respective.*

În anul 2006, Comisia a emis o Comunicare în care sunt prezentate diferite opțiuni pentru introducerea unui mecanism de compensare trans-frontieră a pierderilor fiscale. Eurochambres, într-un foarte recent document de poziție, și-a exprimat preferința pentru schema de “transfer temporar al pierderii”, potrivit căreia o pierdere înregistrată de o subsidiară aflată în alt Stat Membru, care a fost dedusă din rezultatul financiar al companiei-mamă, poate fi recuperată fiscal atunci când subsidiara respectivă revine la o stare de profitabilitate.¹⁰⁷

VI.5. Măsurile menite să contracareze, la origine, concurența fiscală dăunătoare

Distincția între două tipuri de concurență fiscală, una acceptabilă, iar alta care trebuie combătută, poate părea specioasă, dar există pentru ea justificări care nu pot fi ignorate.

¹⁰⁶ Gaëtan Nicodème: *corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Commission DG ECFIN, Economic Paper 250, June 2006; p.24

¹⁰⁷ xxx: *Company Taxation – complement the freedoms of the Single Market to foster the growth of European businesses*, Eurochambres, Position Paper 207, October 2007; p.6

O primă categorie se bazează pe existența externalităților negative. Cetățenii unor societăți democratice trebuie să aibă dreptul să își aleagă singuri dimensiunea sectorului public pe care o doresc (deci, suma din PIB recirculată prin bugetul public), “dar aceasta nu înseamnă că țările au dreptul să ofere avantaje investitorilor străini în detrimentul capacității altor țări de a oferi acele servicii publice pe care le doresc cetățenii lor”.¹⁰⁸ Un și mai convingător caz de externalitate negativă este cel al evaziunii fiscale pe care o facilitează unele instrumente de exercitare a concurenței fiscale dăunătoare, precum paradisurile fiscale *offshore*, “dotate” cu puternice garanții de păstrare a secretului financiar.

Altă categorie de justificări este legată de considerații de echitate națională. Investitorii privilegiați tind să aibă reședința în țări care oferă un nivel ridicat al serviciilor publice, dar refuză să contribuie în mod echitabil la finanțarea prin impozite a acestora. “Carența” acestora poate ajunge să fie suplinită prin majorarea impozitelor percepute asupra contribuabililor mai puțin mobili, ceea ce conduce la o situație profund inechitabilă.

În fine, trebuie menționate justificările bazate pe considerații de echitate internațională. Din această perspectivă, concurența fiscală poate fi asimilată unui soi de “braconaj”, atunci când o țară, recurgând la anumite tipuri de stimulente fiscale, determină transferul unor baze de impunere din străinătate sub propria jurisdicție.

Există, pe de altă parte, o serie de obiecții de principiu față de combaterea oricărei forme de concurență fiscală, care nu trebuie trecute sub tăcere. Este vorba de:

- respectarea suveranității naționale: o țară trebuie să aibă dreptul să își configureze sistemul fiscal după cum o dorește;
- restricționarea concurenței fiscale nu ar duce decât la alte forme de concurență pentru atragerea investițiilor, potențial mai dăunătoare (pot fi menționate, în acest sens, controversele legate de practicile zise de “dumping social” sau “dumping ecologic”, reproșate unor țări bănuite că atrag investiții externe grație absenței unor norme decente de protecție socială și/sau de protejare a mediului înconjurător);
- oferirea de regimuri fiscale atractive poate fi singura modalitate de a contracara dezavantaje exogene, precum plasarea unei țări la “periferie”, în accepțiunea dată acestui termen de teoria “noii geografii economice”.

Nu există un consens științific asupra definiției teoretice a concurenței fiscale dăunătoare, iar linia de demarcație între cele două categorii este trasată diferit în funcție de înclinațiile economiștilor și politologilor. Adepții teoriei opțiunii publice (*public choice*) sunt foarte puțin dispuși să recunoască existența unor cazuri de concurență fiscală dăunătoare.

Definițiile posibile acoperă o paletă largă de situații:

- concurența fiscală devine dăunătoare dacă subminează capacitatea unui stat de a își finanța serviciile publice esențiale;
- concurența dăunătoare este considerată a exista între două țări atunci când un agent economic, distribuindu-și bazele impozabile între cele două țări, își poate reduce

¹⁰⁸ Reuven S.Avi-Yonah: Globalization and tax competition: implications for developing countries, CEPAL Review 74, August 2001; p.65

obligățiile fiscale totale la un nivel mai scăzut decât cel pe care l-ar plăti dacă toate bazele sale impozabile s-ar afla sub aceeași jurisdicție fiscală,¹⁰⁹

- concurența fiscală este dăunătoare dacă statul care se angajează în asemenea măsuri “își deposedează țările concurente de baze de impunere fără a face un sacrificiu echivalent”¹¹⁰ (în termeni de reducere a încasărilor bugetare).

Problema concurenței fiscale dăunătoare a intrat ferm pe agenda comunitară în a doua jumătate a anilor '90, în principal ca o reflectare a “spiritului timpului”. Pe de-o parte, liberalizarea circulației internaționale a capitalurilor și “explozia” investițiilor externe directe efectuate de companii multinaționale tot mai apte să arbitreze între amplasamente alternative au generat tentative larg răspândite și imaginative din partea statelor de atragere a investitorilor, inclusiv prin stimulente fiscale. Pe de altă parte, componenta morală pe care o implică termenul “dăunător” a atras atenția societății civile, generând activismul mai multor ONG-uri (e.g., Tax Justice Network) preocupate de probleme precum “paradisurile fiscale” sau “responsabilitatea socială a corporațiilor”, ceea ce a contribuit mult la sensibilizarea importantă a opiniei publice. În plus, există opinia, esențialmente bazată pe teza conform căreia Comisia Europeană urmează constant o agendă de extindere a prerogativelor Comunității, că vizibilitatea sporită a problematicei i-a oferit acesteia motivul pentru lansarea de noi inițiative de armonizare care, prin recurgerea la tactica grupării în “pachete legislative”, au putut merge dincolo de măsurile strict legate de combaterea concurenței fiscale “dăunătoare”.

În literatura de specialitate au fost conturate o serie de criterii de distingere a concurenței fiscale dăunătoare de alte forme de concurență fiscală. Ele sunt subsumate ideii că o concurență dăunătoare apare atunci când se exercită un efect semnificativ asupra localizării unei activități de afaceri printr-un nivel de impozitare semnificativ diferit de cel general aplicabil într-o țară.

Criteriile concrete, preluate în *acquis*-ul comunitar (în sens larg), sunt::

- i) acordarea unui tratament fiscal favorabil doar nerezidenților sau în legătură cu tranzacții desfășurate de nerezidenți și/sau “izolarea” avantajelor fiscale de piața internă națională, astfel încât să nu fie afectată baza de impunere proprie (practică cunoscută sub numele de *ring-fencing*).

În termeni mai puțin riguroși, se poate vorbi de o economie națională “împrejmuțată”, pentru a nu scăpa vreo bază de impunere, în condițiile recurgerii simultane la un soi de “dumping fiscal” pentru a atrage alte baze de impunere.

- ii) acordarea de concesiuni fiscale și în absența unei activități economice reale și a unei prezențe economice substanțiale pe teritoriul statului care le acordă;
- iii) existența unor practici care încurajează nerespectarea legislației fiscale a altor țări, cum ar fi:

¹⁰⁹ Bernard Grand: *L'evolution des systemes de taxation dans l'Union Europeenne*, Revue Francaise de Finances Publiques, no.68, decembre 1999; p.12

¹¹⁰ Wolfgang Schon: *idem*, p.96

- reguli de determinare a profitului impozabil pentru grupurile multinaționale neconforme principiilor general acceptate (în sensul lipsei de exigență);
 - absența unui schimb efectiv de informații cu autoritățile fiscale din țara de origine a investitorului și/sau acordarea de condiții speciale de confidențialitate investitorului.
- iv) concesiile fiscale acordate în mod discreționar, cum ar fi decizii fiscale administrative favorabile fără suport legal¹¹¹ sau rate/baze de impunere determinate prin negociere cu investitorul.

Mobilul acestor măsuri nu este identic, ceea ce constituie un element de dificultate în alegerea modalității de a le evalua și, eventual, contracara. Dacă unele asemenea măsuri au menirea de a atrage investiții externe directe, deci de a favoriza ocuparea și efectele de antrenare pe teritoriul statului-gazdă, altele sunt îndreptate doar către atragerea unor activități financiare, exclusiv în scopul de a obține încasări bugetare (chiar reduse, ele reprezintă un plus, deoarece nu ar fi fost posibile în absența stimulentei), iar altele pot să nu aibă alt mobil decât pe acela de a reduce elementele de dublă impunere care ar apărea altminteri de pe urma interacțiunii dintre sistemele fiscale naționale.¹¹²

Legislația primară a UE nu oferă o bază solidă pentru incriminarea concurenței fiscale dăunătoare. Pe de-o parte, așa cum s-a arătat și la începutul lucrării, CEJ a refuzat constant să admită că pierderea de încasări bugetare poate justifica excepții de la reguli, iar pe de altă parte, regula tratamentului național nu este încălcată dacă resortisanții străini sunt tratați *mai favorabil* (nu mai puțin favorabil) decât indigenii.

Au fost formulate opinii potrivit cărora Articolul 96 al Tratatului CE ar putea oferi acoperirea legală pentru combaterea concurenței fiscale dăunătoare: “În cazul în care Comisia constată că o disparitate existentă între dispozițiile legislative, regulamentare sau administrative ale Statelor membre deformează condițiile de concurență pe piața comună și provoacă, prin aceasta, o distorsiune care trebuie să fie eliminată... Consiliul adoptă, pe baza propunerii Comisiei, directivele necesare în acest scop, statuând cu majoritate calificată”. Până în prezent, această cale nu a fost explorată în practică.

În fine, unele din măsurile fiscale generatoare de concurență fiscală dăunătoare sunt, în mod cert, incompatibile cu regulile în materie de ajutoare de stat (Articolul 87). Posibilitatea investigării lor din această perspectivă este probabil principalul motiv pentru care Statele Membre au acceptat în cele din urmă să introducă, chiar și într-o formă neconvențională și diluată, o anumită disciplină în acest domeniu.

În aceste condiții, s-a recurs la un document politic adoptat de Consiliu și reprezentanții Statelor Membre la 1 decembrie 1997: “Codul de conduită privind impozitarea afacerilor”. Acesta consacră mai multe angajamente ale semnatarilor:

- *"standstill"* (neintroducerea de noi măsuri dăunătoare);

¹¹¹ Practica “deciziilor private informale”, utilizate tradițional în Belgia și Olanda pentru a face “mai flexibilă” aplicarea reglementărilor interne referitoare la prețurile de transfer.

¹¹² Stephen Bond, Lucy Chennells, Michael P. Devereux: *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000; p.38

- "rollback": eliminarea măsurilor dăunătoare sau adaptarea lor astfel încât elementele dăunătoare să fie înlăturate;
- informare reciprocă permanentă asupra măsurilor adoptate sau care se intenționează a fi adoptate;
- constituirea unui grup de lucru care să evalueze, din punctul de vedere al impactului lor, măsurile fiscale utilizate în Statele Membre cu privire la veniturile corporațiilor.

Codul este un exemplu de instrument de *soft law*, care are particularități importante față de o reglementare comunitară tipică. Prevederile sale nu pot fi puse în aplicare, în caz de neconformare a unui Stat Membru, prin recurgerea la CEJ, putând fi considerat, de aceea, ca având un caracter voluntar. Angajamentul politic explicit al părților compensează doar parțial absența unei obligativități legale. În al doilea rând, Codul nu este un instrument comunitar în sens strict. Negocierea prevederilor sale s-a făcut în cadru interguvernamental, iar activitatea Grupului de Lucru constituit, deși a implicat și Comisia Europeană, a avut esențialmente același caracter. În același sens indică și modalitatea de luare a deciziilor în cadrul grupului de lucru: prin consens.¹¹³

În martie 1998 a fost înființat susamintitul grup de lucru pentru punerea în aplicare a Codului. Constituit din reprezentanți la nivel superior al Statelor Membre (secretar de stat sau funcționarul public cel mai înalt în grad din ministerul de finanțe), acesta a ajuns să fie cunoscut ca "Grupul Primarolo", după numele reprezentantei britanice care l-a prezidat. Grupul a supus dezbaterii un număr de 271 de măsuri fiscale, ajungând la un acord pentru desemnarea drept dăunătoare a 66 dintre ele. Peste o treime dintre ele (26) se refereau la aspecte ale sistemelor de impozitare din teritoriile dependente sau asociate Marii Britanii și Olandei. Restul de 40 de măsuri, cele cu adevărat relevante pentru postura Statelor Membre în domeniul concurenței fiscale dăunătoare, sunt foarte inegal distribuite pe țări. Majoritatea se regăsesc în doar patru State Membre (Olanda, Belgia, Luxemburg și Irlanda), în vreme ce Statele Membre mari nu aplicau, cumulat, decât 6 asemenea măsuri. O posibilă explicație a acestei stări de lucru este aceea că statele mai mici ar avea mai multe motive pentru a acorda stimulente fiscale selective, dar ea nu este validată de constatarea că în toate țările nordice (Danemarca, Finlanda și Suedia) la un loc nu a fost recenzată decât o singură măsură, fapt care a permis formularea ipotezei că statele mari au „exercitat o influență disproporționată în întocmirea listei”.¹¹⁴

În ceea ce privește natura măsurilor incriminate, cele mai multe (46) au fost identificate pe baza criteriilor ii) și iii) menționate mai sus și se refereau la servicii financiare, companii *offshore* și servicii intra-grup. Este deci vorba de măsuri tipice pentru intenția de a atrage baze de impunere mai degrabă decât activități economice reale, cu efecte de antrenare în țara-gazdă. Această situație este compatibilă cu intenția de a folosi Codul ca pe o modalitate de prevenire a erodării veniturilor bugetare ale unor țări din cauza

¹¹³ Philippe Cattoir: *A history of the "Tax Package". The Principles and Issues Underlying the Community Approach*, Taxation Papers, DG TAXUD, Working Paper no.10, December 2006; p.4

¹¹⁴ Henk Vording, Koen Caminada: *Tax co-ordination: crossing the Rubicon?*, Kluwer, Deventer, 2001; p.5

măsurilor adoptate de alte țări mai mult decât ca pe un instrument de evitare a distorsionării deciziilor investiționale.¹¹⁵

Grupul și-a prezentat raportul cu constatări în noiembrie 1999, împreună cu nu mai puțin de 54 de opinii divergente emise de diferite state membre față de lista măsurilor considerate dăunătoare. Din acest motiv, ea nu a fost niciodată adoptată în mod formal. Totuși, Consiliul ECOFIN din 27 noiembrie 2000 a convenit ca toate măsurile identificate ca dăunătoare să fie eliminate sau ajustate până la 31 decembrie 2002, cu o perioadă de grație pentru concesiile aflate în vigoare, acordate anumitor întreprinderi, până la 31 decembrie 2005.¹¹⁶

Printre cele mai vizibile progrese generate de Cod pot fi menționate:

- renunțarea de către Irlanda la sistemul dual constând dintr-o rată specială de impozit pe profit de 10% aplicabilă în industria prelucrătoare și serviciile financiare și o rată generică de 32%; sistemul a fost înlocuit cu o rată unică de 12,5%, general aplicabilă;
- Belgia și-a amendat regimul fiscal pentru “centrele de coordonare”, care prevedea scutiri de anumite taxe și un mod mai avantajos de determinare a bazei de impunere pentru entități create de mari corporații transnaționale; între 1992-96, fuseseră create 379 de asemenea centre, din care 288 mai erau active în 2002;
- Olanda și-a revizuit sistemul, în vigoare de peste 50 de ani, de decizii private referitoare la alocarea profiturilor impozabile în Olanda;
- Danemarca a restrâns exceptările acordate de la regimul impozitării la sursă pentru dividende plătite nerezidenților.

Nu este deloc evident că rezultatele obținute sunt compatibile cu motivația avută inițial vedere. Îndeosebi, în condițiile în care țările membre sunt obligate să aplice aceeași rată de impunere atât activităților foarte mobile internațional, cât și celor mai puțin mobile, concurența pentru atragerea bazelor mobile de impunere le poate determina să reducă nivelul general de impozitare a afacerilor, așa cum s-a și întâmplat de altfel în cazul, descris mai sus, al Irlandei. Or, dacă o reducere a ratei de impunere asupra activităților mobile poate antrena o creștere de venit fiscal grație lărgirii bazei, aplicarea aceleiași soluții în cazul bazelor mai puțin mobile are, cel mai probabil, drept consecință pierderea de venituri fiscale. În concluzie, se pot pune întrebări cu privire la raționalitatea economică a principiului nediferențierii ratelor de impunere în funcție de tipurile de activități, deoarece o aliniere la nivelurile (mari) anterior aplicabile bazelor puțin imobile poate duce la migrarea activităților respective (eventual, chiar în afara UE), pe când o aliniere la nivelurile (mici) aplicabile anterior bazelor mobile determină o pierdere de venituri fiscale.¹¹⁷

¹¹⁵ William Bratton, Joseph McCahery: *Tax coordination and tax competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, Common Market Law Review 38:2001; p.686

¹¹⁶ Consiliul ECOFIN din 19 martie 2003 a convenit extinderea unora din privilegiile existente și după finele anului 2005.

¹¹⁷ Stephen Bond, Lucy Chennells, Michael P. Devereux: *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000; p.27

VI.6. Măsuri legate de aplicarea de instrumente “anti-abuz” în Statele Membre

Din motive care vor face obiectul expunerii în continuare, un contribuabil corporativ cu activități transnaționale poate fi supus unei mari varietăți de măsuri cu caracter fiscal care îi sporesc costurile, echivalând astfel cu o rată efectivă de impunere mult mai mare decât cea nominală. Pe lângă faptul că acest efect ajunge să fie resimțit de un contribuabil deja supus unor costuri de tranzacție mari, din cauza faptului că trebuie să se confrunte cu mai multe seturi diferite de reguli și de administrații fiscale, potențialul mare existent de măsuri vexatorii generează incertitudine. În aceste condiții, unii potențiali investitori pot renunța să mai acționeze în afara frontierelor naționale sau pot fi tentați să facă investiții neproductive în consultanță fiscală și activități *offshore*, până la nivelul la care costul marginal al acestor activități de „planificare fiscală” egalează beneficiul marginal al economiilor de impozite astfel obținute.

Dubla impunere. Sistemele fiscale au fost proiectate și s-au dezvoltat în economii (relativ) închise. De aceea, este posibil ca una și aceeași activitate economică transfrontieră să ajungă să fie impozitată de două ori, de către state diferite.

Există două ipostaze ale dublei impunerii a veniturilor corporațiilor. În primul rând, profiturile unei companii pot ajunge să fie taxate de două ori: o dată prin impozitul pe profit (pe venitul corporativ) și a doua oară prin impozitarea veniturilor personale ale acționarilor, din care fac parte și dividendele distribuite lor. În UE-15, cu excepția Irlandei, unde acest tip de dublă impunere este norma (ca și în România, singura din acest punct de vedere dintre Noile State Membre), toate țările dispun de un mecanism de atenuare a acestei probleme, care în mod tipic ia una din următoarele forme:¹¹⁸

- sisteme de imputare sau de credit fiscal: ceea ce a fost plătit cu titlu de impozit pe profitul companiei este explicit avut în vedere atunci când se determină impozitul pe venitul personal și se deduce din acesta; era abordarea predominantă în Franța, Italia, Marea Britanie, Portugalia și Spania, dar există diferențe importante de la țară la țară cu privire la mărimea procentuală a creditului fiscal acordat. Între Noile State Membre, doar Malta practică un sistem de imputare.
- scheme de “ușurare” (*relief*) a acționarilor: reducerea (sau chiar scutirea) de impozit pe venitul personal aferent dividendelor, fără însă a o lega explicit de ce s-a plătit ca impozit pe profit - e.g., rată mai mică de impunere (chiar nulă – în Grecia și Olanda, iar între Noile State Membre, în Letonia și Slovacia) pentru venitul din dividende; exceptarea de la impozitare a unei părți din dividende etc; în afară de țările menționate mai sus, asemenea scheme sunt folosite în Austria, Belgia, Danemarca, Germania și Luxemburg, precum și în majoritatea Noilor State Membre: Cipru, Cehia, Lituania, Polonia, Slovenia și Ungaria.
- impozitarea duală: toate veniturile din capital, indiferent de sursă și beneficiar, sunt impozitate, o dată și definitiv, cu o rată relativ redusă (pe când veniturile din muncă continuă să fie supuse unei rate progresive de impunere); acest sistem este aplicat în Finlanda și Suedia.

¹¹⁸ Sijbren Cnossen: *Tax policy in the European Union. A review of issues and options*, 2002; p.50-52

Problema acestor mecanisme este că beneficiul lor nu poate fi garantat decât propriilor rezidenți fiscali, ceea ce – în anumite condiții – poate să discrimineze împotriva acționarilor nerezidenți, cu consecința afectării liberei circulații. Una din primele inițiative de armonizare a impozitelor directe în UE, propusă de Comisie în 1975, viza tocmai acest aspect, dar a trebuit retrasă în 1990 din cauza lipsei de sprijin din partea Statelor Membre. Pe de altă parte, stringența acestei probleme este în scădere în condițiile în care mai multe State Membre (Germania, Marea Britanie, Irlanda) au renunțat la sistemul creditului fiscal.¹¹⁹ Potrivit unor opinii, abandonarea treptată a sistemului imputării este și rezultatul deciziilor CEJ care au sancționat tratamentul discriminatoriu al acționarilor nerezidenți, în condițiile în care asigurarea egalității de tratament (cu menținerea sistemelor de imputare) este excesiv de complicată, presupunând plata transfrontieră de credite fiscale și acordarea de excepții pentru dividendele primite din străinătate.¹²⁰

În al doilea rând, profiturile distribuite acționarilor străini (persoane fizice sau corporații) pot ajunge să fie impozitate atât în țara unde ele au fost generate, cât și în țara în care acționarul rezidă.

Eliminarea dublei impuneri în interiorul CE este un obiectiv explicit înscris în textul Tratatului (Art.293). Acest obiectiv nu poate fi îndeplinit integral decât în condițiile în care toate Statele Membre ar adera la un singur principiu de impozitare. În practica fiscală internațională, există două asemenea principii: cel al reședinței și, respectiv, cel al sursei de venit. Conform principiului reședinței (“sistemul global”) sunt supuse impozitării toate veniturile obținute de rezidenți, indiferent de locul generării lor. Acest sistem asigură egalitatea de tratament fiscal a rezidenților, indiferent de locul unde investesc, ceea ce conferă mai multă echitate sistemelor fiscale respective, în sensul că există o mai bună posibilitate de impozita în funcție de capacitatea de plată a contribuabililor. Conform principiului sursei de venit (“sistemul teritorial”), impozitele sunt aplicate în locul unde sunt obținute veniturile. Sistemul teritorial este reputat superior sistemului global din punctul de vedere al ușurinței cu care poate fi administrat. De asemenea, el asigură nediscriminarea între rezidenți și nerezidenți, care sunt supuși aceleiași poveri fiscale pentru investițiile efectuate într-o anumită jurisdicție fiscală.

Cele două principii diferă din punctul de vedere al implicațiilor lor pentru neutralitatea fiscală. Principiul sursei de venit asigură neutralitatea importului de capital, pe când cel al reședinței – pe cea a exportului de capital. În consecință, fiecare din acest sistem generează un anumit tip de distorsiune. În literatura de specialitate, se apreciază că distorsiunile principiului reședinței sunt mai puțin importante, deoarece sensibilitatea la stimulentele fiscale este mai mare în cazul utilizatorilor de capital (corporațiile) decât în cel al furnizorilor de capital (acționarii).¹²¹

Trebuie menționat că aplicarea ambelor sisteme de impozitare se confruntă cu dificultăți de ordin practic. Principiul sursei de venit reclamă separarea pe țări-gazdă a bazelor de impunere din cadrul unui grup de firme, ideal în funcție de principii riguroase, care să

¹¹⁹ Stephen Bond, Lucy Chennells, Michael P. Devereux: *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000; p.13

¹²⁰ Rachel Griffith, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004; p.24

¹²¹ Sijbren Cnossen: *Tax policy in the European Union. A review of issues and options*, 2002; p.15-16

evite manipulări interesate din partea corporațiilor. De aici decurg adesea divergențe între autoritățile fiscale și contribuabili, ca urmare a ajustărilor de baze de impunere pe care le operează primele. Principiul reședinței, pentru a fi aplicat în formă pură, necesită acordarea de credite fiscale integrale pentru impozitele plătite la sursă, în alte jurisdicții. De aici decurge o dificultate politică de prim ordin: faptul că statul de reședință este condiționat, în aplicarea propriei politici fiscale, de nivelul impozitelor din statul-gază. În practică, statele de reședință refuză să acorde credite fiscale și pentru partea din impozitul plătit la sursă care depășește rata de impunere aplicabilă pe plan local.

Ambele sisteme sunt practicate de statele membre ale UE, dar cu cuprinderi diferite din punctul de vedere al tipurilor de impozite la care sunt utilizate. Veniturile corporațiilor sunt mai frecvent impozitate potrivit principiului sursei de venit, pe când veniturile personale (inclusiv cele provenite din dividende, dobânzi și redevențe) tind să fie impozitate pe principiul reședinței.

Adoptarea unui singur principiu de impozitare pentru venitul corporațiilor în cadrul UE nu s-a putut produce din cauza intereselor diferite: țările exportatoare de capital sunt avantajate de principiul reședinței, pe când cele importatoare – de principiul sursei de venit.

În aceste condiții, nu poate exista decât o soluție de *second best*, constând în încheierea de *tratate pentru evitarea dublei impuneri*. Prin aceste tratate, semnatarii își împart drepturile de impozitare, fie acordând excepții fiscale în una din țări, fie acordând credite fiscale într-o țară corespunzător impozitelor plătite în cealaltă (sau combinații ale metodelor de mai sus). În acest fel se asigură și că decizia privind localizarea investițiilor va fi cât mai neutră din punct de vedere fiscal.

Tratatele pentru evitarea dublei impuneri operează cu una dintre următoarele două reguli importante:

◆ *Regula creditului fiscal* (corespunzând sistemului global), care presupune acordarea de către autoritățile fiscale din țara de reședință de credite fiscale corespunzătoare impozitelor plătite în altă jurisdicție. În general, țările care aplică această regulă acordă și posibilitatea amânării plății impozitului aferent profiturilor obținute în străinătate (dacă sunt reinvestite pe loc) până la momentul repatrierii lor ca dividende. Aplicarea ei corectă în practică este însă dependentă de disponibilitatea statelor-sursă a veniturilor de a coopera cu autoritățile din țara de reședință a investitorului. În plus, dacă plățile cu titlu de impozit efectuate în altă jurisdicție depășesc nivelul care ar fi fost datorat dacă impozitul s-ar fi plătit în țara de reședință, creditul fiscal acordat se limitează la această din urmă sumă (mai mică). Între țările UE, această regulă este aplicată de Marea Britanie, Irlanda, Grecia și Spania.

◆ *Regula excepției* (corespunzând sistemului teritorial), potrivit căreia venitul din surse externe care a fost deja impozitat nu mai intră în baza de impunere în țara de reședință. Și aplicarea acestei reguli cunoaște anumite limitări: de exemplu, pentru a fi eligibilă pentru exceptare, firma respectivă trebuie să controleze o parte substanțială din compania al cărei venit este impozitat la sursă și/sau impozitul plătit la sursă să depășească o anumită limită minimă. Aproximativ jumătate din țările membre OCDE aderă la această regulă, inclusiv majoritatea țărilor membre ale UE.

Pe plan mondial, numărul tratatelor pentru evitarea dublei impunerii a cunoscut o creștere spectaculoasă, atingând 2118 în 2000, față de 1150 în 1990 și 700 în 1980. Majoritatea tratatelor încheiate pe plan mondial (inclusiv cele dintre statele membre ale UE) sunt bazate pe o “convenție-model” elaborată de OCDE.

Articolul 293 obligă Statele Membre să încheie între ele tratate pentru evitarea dublei impunerii “în măsura în care este necesar”. Îndeplinirea practică a acestei obligații are însă unele slăbiciuni. Tratatul respectiv sunt instrumente inter-guvernamentale, situate deci în afara jurisdicției CEJ. Apoi, nu există încă tratate bilaterale între toți membrii UE, iar tratatele existente diferă, uneori considerabil, între ele.

Au fost exprimate și opinii potrivit cărora acestor tratate ar trebui să li se aplice clauza națiunii celei mai favorizate¹²², pentru că resortisanții unui stat A semnatar al unui tratat ar trebui să fie tratați de statul B co-semnatar mai puțin favorabil decât resortisanții statului C, care beneficiază de un tratat bilateral între B și C mai avantajos. Obiecția principală față de aplicarea acestei reguli ține de faptul că prevederile acestor tratate sunt rezultatul unor compromisuri complexe. Sugestia aplicării regimului națiunii celei mai favorizate este în bună măsură reflectarea frustrării resimțite de unii europeni ca urmare a faptului că tratatele de evitare a dublei impunerii încheiate de anumite State Membre cu SUA sunt mai favorabile decât cele încheiate între unele State Membre, fapt calificat drept “un adevărat scandal” de fostul președinte al Comitetului pentru Afaceri Economice și Monetare al Parlamentului European, Christa Randzio-Plath.¹²³ Aplicabilitatea acestei reguli face obiectul unui caz aflat pe rolul CEJ: un contribuabil german rezident în Olanda care cere să beneficieze de prevederile tratatului pentru evitarea dublei impunerii dintre Olanda și Belgia, mai favorabil lui decât tratatul dintre Olanda și Germania.¹²⁴

Pentru corectarea acestor probleme, sunt avute în vedere două opțiuni: realizarea unei versiuni “comunitare” a convenției-model pentru evitarea dublei impunerii, a cărei utilizare să fie obligatorie pentru tratatele bilaterale încheiate între Statele Membre; și, respectiv, încheierea unui tratat multilateral pentru evitarea dublei impunerii. Niciuna din aceste soluții nu au însă perspective apropiate de a se materializa, din cauza reticenței Statelor Membre.

Una din cele mai delicate probleme de dublă impunere, pe care tratatele bilaterale nu o pot rezolva în mod corespunzător, ține de dreptul autorităților fiscale de a opera ajustări cu privire la nivelul profitului impozabil în scopul combaterii practicii “prețurilor de transfer”. Or, asemenea ajustări operate “în sus” de către o autoritate fiscală trebuie să fie recunoscute și compensate (printr-o ajustare corespunzătoare “în jos”) de către cealaltă autoritate fiscală, în caz contrar apărând o situație de dublă impunere.

« Planificarea », « evitarea » și « evaziunea » fiscală

Diferențele dintre regimurile naționale de impozitare fac posibile sau facilitează practici prin care contribuabilii își pot diminua impozitele plătite. Acest tip de răspuns al

¹²² Pasquale Pistone: *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002-3

¹²³ Christa Randzio-Plath: *Company Taxation in an Enlarged Union. Challenges and Options*, European Conference on Company Taxation, Rome, 6 December 2003

¹²⁴ Albert J. Radler: *Recent Trends in European and International Taxation*, Intertax, Vol.32, No.8/9, 2004

contribuabililor la un mediu fiscal perceput ca prea împovăraător poate avea efecte considerabile asupra încasărilor bugetare. Potrivit unui studiu bazat de date colectate la nivelul OCDE, peste 65% din venitul suplimentar scontat de pe urma unei sporiri unilaterale a impozitelor este susceptibil a fi pierdut din cauza practicilor de transferare artificială și declarare a profiturilor în alte jurisdicții fiscale.¹²⁵

În acest fel, companiile transnaționale pot folosi bunuri publice furnizate în anumite țări, derobându-se însă de obligația de a plăti pentru ele prin îndeplinirea integrală a obligațiilor fiscale. Acest efect neambiguu negativ al practicilor de asemenea natură este însă compensat întrucâtva de rolul de “supapă” pe care ele îl joacă prin “dez-intensificarea” concurenței fiscale: recurgerea la astfel de practici poate reduce nevoia de a efectua investiții în jurisdicțiile cu rate scăzute de impunere.

♦ *Prețurile de transfer* (denumite și « de cesiune internă ») sunt prețuri artificiale pentru tranzacții intra-firmă, cu scopul de a minimiza obligațiile fiscale la scară globală. Prin manipularea prețurilor, se realizează un transfer al profiturilor din jurisdicții fiscale cu impozite înalte în jurisdicții fiscale cu impozite reduse. Astfel de practici au loc când:

- o firmă dintr-o jurisdicție fiscală cu impozite înalte achiziționează de la o firmă înrudită input-uri la prețuri foarte ridicate pentru a își diminua profitul supus impozitării;
- filiale situate în jurisdicții fiscale cu impozite înalte facturează bunuri pentru membrii din străinătate ai grupului la prețuri subevaluate;
- tranzacții între filiale membre ale aceleiași grup create artificial, exclusiv în scopuri fiscale.

Metoda consacrată de contracarare a acestei practici se bazează pe dreptul autorităților fiscale de a revizui rezultatele financiare declarate de contribuabili corporativi aflați sub controlul altor firme sau care controlează alte firme, aplicând așa-numitul *arm's length pricing* (ALP), adică prețuri comparabile sau estimate pentru tranzacții similare între societăți independente una de alta.

Pe plan internațional, OCDE a dezvoltat un set de principii recunoscute, care desemnează ALP drept “standardul internațional pe care țările membre OCDE au convenit să îl utilizeze pentru a determina existența prețurilor de transfer din considerente fiscale”. Neaderarea de către țările membre UE la acest standard (în sensul neaplicării sale sau a aplicării de o manieră mai puțin exigentă) reprezintă, potrivit Codului de Conduită privind Impozitarea Afacerilor, o caracteristică a concurenței fiscale dăunătoare.

Liniile directoare OCDE (1995) stabilesc metodele de determinare a ALP, precum și ordinea de precădere în care acestea trebuie utilizate:

- a) compararea tranzacției dintre societăți înrudite cu tranzacții similare dintre companii independente;
- b) metoda “cost plus”;
- c) “preț de revânzare minus marjă” ;

¹²⁵ Michael P. Devereux: *Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/03, January 2006; p.6

- d) “metode tranzacționale”, pentru realocarea profiturilor între membrii grupului în funcție de diferite chei de repartizare.

Sistemul ALP nu poate funcționa satisfăcător nici dacă toate datele factuale ar fi cunoscute autorităților, ceea ce este o ipoteză extrem de ambițioasă. Aceasta din cauza unor probleme conceptuale de nerezolvat: “Nu există, în teorie, niciun răspuns la întrebarea unde își au originea profiturile unei companii farmaceutice dacă un medicament este inventat în Franța, produs în Italia și consumat în Spania”.¹²⁶ Prețurile “corecte” stabilite de autorități sunt, în cele din urmă, la fel de artificiale ca și cele intra-firmă pe care le înlocuiesc. Multe dintre tranzacțiile intra-companii transnaționale sunt atât de specializate încât nu pot avea niciun comparator pe piață. În plus, rațiunea constituirii unui grup de companii nu poate fi alta decât obținerea unor câștiguri din integrare, deci grupul va genera un profit agregat mai mare decât suma profiturilor entităților componente dacă ar opera independent. Devreme ce aceste profituri suplimentare există grație existenței grupului, deci doar la nivelul său, sursele lor nu pot fi atribuite unor anumite tranzacții.¹²⁷

Apoi, în cel mai bun caz, prin ALP se poate rezolva doar o parte a problemei, adică manipularea prețurilor din cadrul tranzacțiilor curente intra-grup, fără a se putea însă împiedica reducerea obligațiilor de plată prin crearea de tranzacții intra-firmă adiționale. În fine, aplicarea ALP devine tot mai complicată, odată cu extinderea tranzacțiilor implicând elemente intangibile (proprietate intelectuală, *brand-uri* etc).

În aceste condiții, determinarea ALP nu se poate fi decât discreționară, ceea ce l-a făcut un instrument utilizat de autoritățile fiscale pentru a își asigura încasarea unui minimum de venituri bugetare. Astfel, în Franța, Articolul 57 al Codului General al Impozitelor (care permite efectuarea acestor ajustări) a ajuns să reprezintă prevederea cea mai “productivă” din punct de vedere fiscal. Dintre țările membre ale UE(-15), Spania recurge cel mai parcimonios la acest sistem.

Problemele conceptuale sunt amplificate de dificultăți practic insurmontabile de punere în aplicare, deoarece ar trebui ca fiecare tranzacție intra-firmă să fie evaluată de contribuabili și controlată de autorități, ceea ce generează costuri substanțiale atât pentru contribuabilul care trebuie să se conformeze unor cerințe de documentare exigente, cât și pentru administrațiile fiscale care trebuie să examineze cazurile. Din acest motiv există o mare insatisfacție la nivelul companiilor europene, pusă în evidență de faptul că, potrivit unui sondaj, 20% dintre ele consideră problematica prețurilor de transfer drept principalul obstacol de ordin fiscal cu care se confruntă.¹²⁸

Un studiu realizat de Ernst & Young asupra tratamentului fiscal aplicat unui număr de 638 de corporații transnaționale în 22 de țări europene releva că, în anul 2001,

¹²⁶ Sijbren Cnossen: *Tax policy in the European Union. A review of issues and options*, 2002; p.77

¹²⁷ Christoph Spengel, Carsten Wendt: *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: Some Issues and Options*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/17, 2007; p.15

¹²⁸ Antonio Russo: *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal*, INTERTAX, 33:1, 2005; p.2

aproximativ 47% din ajustările efectuate pentru contracararea prețurilor de transfer au rezultat în situații de dublă impunere!¹²⁹

În afara riscului important de dublă impunere, determinarea “prețului corect” de către autoritățile fiscale are și alte efecte negative asupra contribuabililor vizați: costul important de conformare rezultat din documentația adeseori excesivă pe care trebuie să o furnizeze contribuabilii (estimat de Comisia Europeană la 4-5,5 milioane euro pe an pentru marile corporații transnaționale)¹³⁰ și incertitudinea cu privire la decizia finală a autorităților fiscale. Caracterul capricios și imprevizibil al deciziilor acestora determină tot mai multe firme să încheie așa-numite “acorduri anticipate de preț” cu autoritățile fiscale, în care se convine asupra metodologiei de determinare a ALP. Practica acestor acorduri s-a extins în UE în ultimii ani, când a fost adoptată de Franța și Marea Britanie (1999), Germania (2000), Olanda (2001) și Belgia (2002). Există însă o tensiune între intenția anumitor autorități fiscale de a facilita aplicarea regulilor de determinare a ALP, prin recurgerea la “decizii private informale” mai flexibile decât regulile statuate de Liniile Directoare ale OCDE, și prevederile Codului de Conduită privind impozitarea afacerilor care consideră că asemenea practici pot constitui instrumente de concurență fiscală dăunătoare. Din acest motiv, țări precum Olanda și Belgia au fost nevoite să introducă reguli mai constrângătoare pentru contribuabili.¹³¹

Chiar și în condițiile existenței unor linii directoare agreeate la nivelul OCDE, regulile concrete aplicate de diferitele țări diferă destul de mult, ceea ce generează fie riscul de dublă impunere, fie pe cel de sub-impozitare. Pentru preîntâmpinarea dublei impunerii, există la nivelul UE *Convenția de Arbitraj 90/346/CEE*. La origine, acest instrument trebuia să aibă forma unei Directive, dar Statele Membre s-au opus, din motive legate de evitarea cenzurii Comisiei și CEJ. Convenția prevede că sunt supuse obligatoriu arbitrajului diferențele de interpretare care apar între autoritățile fiscale din țările membre dacă nu reușesc să se pună de acord într-un termen de doi ani de la data când cazul le-a fost supus de către contribuabilul interesat, iar recomandarea comisiei arbitrale devine obligatorie doar dacă autoritățile continuă să fie incapabile să se înțeleagă timp de încă 6 luni de la emiterea recomandării.

Statutul Convenției a cunoscut fluctuații: îndeplinirea cerințelor de ratificare a făcut ca ea să intre în vigoare abia în 1995, pentru o perioadă de 5 ani. Reînnoirea sa, în 2000, nefiind automată, în ciuda semnării în mai 1999 a unui Protocol de prelungire cu încă 5 ani, a trebuit să se recurgă din nou la ratificarea de către statele membre. Aceasta a întârziat repunerea în vigoare a convenției până la 1 noiembrie 2004, când a fost pusă în aplicare cu efect retroactiv și cu prevederi permițând reînnoirea automată la intervale de 5 ani. Utilitatea acestui instrument este însă discutabilă, deoarece în primii 10 ani de funcționare nu a produs decât o singură decizie.

Deosebit de aceste probleme de ratificare, Comisia Europeană a identificat mai multe insuficiențe ale Convenției, susceptibile să îi reducă eficacitatea: absența regulilor privind

¹²⁹ Jose M. Calderon: *European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law*, Intertax, 33:3, 2005; p.107

¹³⁰ Gaëtan Nicodème: *corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Commission DG ECFIN, Economic Paper 250, June 2006; p.24

¹³¹ Jose M. Calderon: *European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law*, Intertax, 33:3, p.106

suspendarea colectării impozitului în caz de divergență între autorităților fiscale, existența de sancțiuni excesive aplicate contribuabililor în unele țări membre, prevederi ambigue privind data de la care curge intervalul de 2 ani în care trebuie căutată o soluție amiabilă, precum și numeroase alte probleme de interpretare.¹³²

Un alt mijloc de atenuare a dificultăților generate de aplicarea ALP a fost acela de a crea Forumul European Mixt pentru Prețurile de Transfer (EJTPF). Aceasta este o inițiativă din octombrie 2001 a Comisiei Europene, care s-a materializat în iulie 2002. Forumul este constituit din câte un reprezentat al administrațiilor fiscale din statele membre și 10 experți desemnați de comunitatea de afaceri. El are rolul de a studia și dezbate problematica prețurilor de transfer și de a elabora, pe bază de consens, soluții pragmatice, “nelegislative” de reducere a problemele care decurg din aplicarea de legislații și metode administrative diferite la nivelul țărilor UE.

Primul rezultat tangibil al activității EJTPF îl constituie un *Cod de Conduită pentru aplicarea Convenției de Arbitraj*, adoptat de Consiliul ECOFIN în decembrie 2004.

Mai important este însă *Codul de Conduită privind Prețurile de Transfer*, adoptat de Consiliu și de Statele Membre în iunie 2006. El este aplicabil nu doar tranzacțiilor intra-comunitare, ci și celor desfășurate între o companie rezidentă în UE și o companie înrudită încorporată în spațiul extra-comunitar. Codul standardizează documentația care trebuie furnizată de contribuabili pentru a justifica prețurile intra-grup practicate.. Autoritățile fiscale păstrează dreptul de a solicita documentație suplimentară, dar numai cu privire la aspecte punctuale concrete sau în cadrul controalelor fiscale. Nu s-a reușit introducerea în Cod a cerinței ca autoritățile fiscale să accepte, atunci când acestea există, rezultatele studiilor de comparabilitate a prețurilor din alte țări comunitare. Se cere, totuși, autorităților fiscale să nu respingă automat relevanța acestor rezultate doar pe considerentul că se referă la situația de pe piețele altor țări. Începutul aplicării Codului de Conduită a adus însă și surprize neplăcute, în sensul că State Membre care nu aveau sau aveau puține cerințe de documentare a realității prețurilor intra-grup declarate, precum Spania sau Italia, au folosit ocazia pentru a își mări solicitările de documentație, chiar dacă în limitele stabilite de Cod.¹³³

Până în prezent, rezultatele activității Forumului se văd mai degrabă în privința « obstacolelor conexe » generate de exigențele autorităților fiscale naționale, respectiv în atenuarea costurilor de conformare cu cerințele de documentare a realității tranzacțiilor și a sancționării excesive în cazul unei lipse involuntare de cooperare din partea contribuabililor. Probleme de substanță, precum clarificări privind metodele utilizate pentru determinarea “valorii normale” sau utilizarea acordurilor de “stabilire anticipată a prețurilor” rămân, deocamdată cel puțin, nesoluționate.¹³⁴

Alte practici de “evitare fiscală” și metode de contracarare a lor.

◆ Companiile își pot modifica proporția finanțării prin împrumut și, respectiv, acțiuni. Prin maximizarea împrumuturilor în țările cu rate înalte de impunere se pot maximiza

¹³² Michel Aujean: *The EU Company Tax Initiatives – where we are?*, Dublin, March 2005; p.8

¹³³ Stephan Schnorberger et al: *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules*, INTERTAX, 34:10, 2006; p.519

¹³⁴ Jose M. Calderon: *European Transfer Pricing Trends at the Cross Roads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law*, INTERTAX, 33:3, 2005; p.105

beneficiile deducerilor pentru cheltuielile cu dobânda (procedeu cunoscut sub numele de “capitalizare subțire” – *thin capitalization*). Schema constă în crearea, într-o țară cu o impozitare ridicată, a unei filiale cu un capital social mult inferior nevoilor curente de finanțare. Capitalul de lucru este apoi asigurat de societatea-mamă prin acordarea de credite generatoare de dobânzi, care diminuează profitul filialei, mărindu-l pe cel al societății-mamă care este supusă, în propria jurisdicție fiscală, unui impozit mai redus.

Mai multe țări UE au stabilit reguli cu scopul de a evita ieșirea din țară de potențiale încasări bugetare sub forma unor plăți excesive cu dobânzile: limitarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu dobânzile care depășesc un anumit nivel în raport cu capitalul social; și/sau aplicarea principiului ALP pentru a determina un nivel rezonabil al ratelor de dobândă

Existența acestor reguli este permisă de legislația UE, dar aplicarea lor nu trebuie să fie făcută de o manieră discriminatorie. Un caz ilustrativ în această privință este cazul « Lankhorst-Hohorst » ajuns în fața CEJ: un împrumut de la o companie-mamă olandeză către o firmă subsidiară din Germania a fost supus ALP, pe când o operație similară desfășurată între două entități germane nu era supusă aceluiași tratament. După sentința Curții, Germania a generalizat aplicarea regulilor anti-«capitalizare subțire».

.. Firmele pot utiliza diferite structuri pentru a opera în străinătate: reprezentanțe, sucursale, filiale etc. În țările cu impozite reduse, activitatea este desfășurată, tipic, prin societăți cu personalitate juridică proprie, la nivelul cărora sunt maximizate profiturile, care aparțin de fapt societăților-mamă. În măsura în care aceste entități din străinătate sunt considerate simple vehicule ale societăților-mamă (*CFCs – Controlled Foreign Corporations*), fiind lipsite de vreo activitate economică semnificativă pe teritoriul țării-gazdă și fiind controlate exclusiv de societățile-mamă, unele autorități fiscale nu recunosc implicații fiscale statutului lor juridic distinct și impozitează societățile-mamă ca și cum profiturile înregistrate de CFC reprezintă venituri ale societăților-mamă. Există două abordări ale problematicii CFCs: abordarea tranzacțională, potrivit căreia veniturile CFC sunt atribuite automat societății-mamă, și abordarea jurisdicțională, în cadrul căreia personalitatea juridică distinctă a entităților înființate în anumite jurisdicții (de regulă, “paradisuri fiscale”) nu este luată în considerare. După cum s-a arătat în literatura de specialitate, a doua abordare, în măsura în care privește companii încorporate în Statele Membre, poate contraveni prevederilor Directivei PSD (*Parent-Subsidiary*).¹³⁵

Regimul fiscal special aplicat CFC poate constitui și o încălcare a dreptului de stabilire, în măsura în care un rezident este stânjenit în decizia sa de a înființa o subsidiară într-un alt Stat Membru prin faptul că profiturile acesteia vor fi impozitate ca și cum i-ar aparține lui.

Dacă practica CFC este comună mai ales paradisurilor fiscale, există și în cadrul UE țări care încurajează prin facilități fiscale amplasarea pe propriul teritoriu a companiilor de tip holding sau a companiilor care exercită funcții manageriale pentru corporații transnaționale. Începutul a fost făcut de Olanda (ceea ce i-a atras denumirea de “Delaware al Europei”), dar țări ca Belgia, Danemarca și Spania au recurs și ele la măsuri stimulative similare. Avantajele alegerii acestor localizări față de paradisurile fiscale clasice sunt multiple: sunt mai accesibile, veniturile sunt mai protejate grație tratatelor

¹³⁵ Marjaana Helminen: *is There a Future for CFC-regimes in the EU?*, INTERTAX, 33:3, 2005; p.117

pentru evitarea dublei impuneri pe care le au aceste țări și, mai ales, atrag mai puțin atenția autorităților fiscale.¹³⁶

În interiorul UE, problemele legate de această modalitate de contracarare a “evitării fiscale” apar atunci când reglementările naționale referitoare la CFCs nu exclud țările-gazdă membre UE, iar autoritățile fiscale din țara de origine și, respectiv, țara-gazdă, au opinii diferite asupra substanței activității economice desfășurate de CFC, ceea ce conduce automat la situații de dublă impunere. Practica recentă a CEJ (cazul Cadbury Schweppes, septembrie 2006) este de a nu permite desconsiderarea personalității juridice a companiilor de tip CFC cu scopul de a mări impozitarea veniturile societăților-mamă. Este suficient ca stabilimentul înființat din considerente fiscale nu fie o simplă “cutie de scrisori” (adică să aibă un anumit personal și dotări proprii).¹³⁷

VII. Măsurile de armonizare a impozitelor indirecte în UE

VII.1 Rațiunea de existență a cadrului normativ comunitar în materie de impozite indirecte

Țările UE recurg în mai mare măsură decât alte țări dezvoltate la aceste impozite indirecte: taxele pe consum reprezintă peste 30% din veniturile bugetare în UE, față de mai puțin de 20% în SUA și Japonia. Această situație de ansamblu coexistă cu diferențe importante între Statele Membre: în 2003, Cipru își asigură din impozite indirecte 49,4% din încasările bugetare, față de doar 28,8% în cazul Belgiei. Cea mai mare parte a veniturilor din impozite indirecte (peste 60%) se colectează pe seama TVA.

Un indicator care oferă o imagine de ansamblu a poverii fiscale efective la nivelul impozitelor indirecte în UE este rata implicită de impozitare a consumului. În general, rata implicită de impozitare măsoară povara fiscală reală în cazul diferitelor tipuri de venituri sau activități economice. Aceasta se calculează ca raport între venitul fiscal provenit din impozitul respectiv și baza fiscală corespunzătoare. Principalele componente ale ratei implicite de impozitare a consumului (ITRC) sunt: TVA, accizele pe tutun și alcool, accizele pe carburanți și energie precum și o cotă reziduală calculată pe baza impozitelor și taxelor pe consum specifice anumitor state. Cu o medie a ITRC de 19,6%, România se remarcă printr-un nivel destul de redus al poverii fiscale pentru perioada 1995-2005, față de o medie aritmetică la nivel de EU-27 de 21,3% pentru aceeași perioadă.

Ponderea mare a impozitelor indirecte se explică și prin avantajele pe care le prezintă față de alte surse de colectare a veniturilor bugetare:

- sunt relativ neutre din punctul de vedere al impactului asupra deciziilor de economisire/ investire;
- sunt mult mai puțin vulnerabile la efectele concurenței fiscale;

¹³⁶ Richard Teather: *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, London, 2005; p.76-77

¹³⁷ Thomas Rixen, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007; p.11

- oferă un tratament simetric factorilor de producție (munca și capitalul);
- sunt mai ușor de administrat, cheltuielile administrative și de conformare fiind substanțial mai mici pe unitate de venit colectat decât în cazul impozitelor directe;
- fraudă fiscală este mai dificilă.¹³⁸

Pe de altă parte, însă, impozitele indirecte au un caracter regresiv, ceea ce le aduce în conflict cu considerațiile de echitate fiscală și socială, și au un cert impact inflaționist.

Rata implicită de impozitare pe consum în UE (%)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Poziția în EU-27	Media 1995-2005	Diferența 1995 față de 2005
BE	21.8	21.0	21.3	21.3	22.0	22.2	11	21.6	1.6
BG	19.7	18.9	19.1	21.1	23.7	24.6	7	21.2	-
CZ	19.4	18.9	19.3	19.6	22.0	22.1	12	20.2	0.1
DK	33.4	33.5	33.7	33.3	33.3	33.7	1	32.9	3.2
DE	18.9	18.5	18.5	18.7	18.2	18.1	22	18.5	-0.7
EE	19.7	19.4	20.0	20.4	20.5	23.8	10	20.1	3.2
IE	26.4	24.5	25.5	25.3	26.5	27.2	4	25.6	2.3
EL	19.0	19.5	18.8	17.9	17.6	17.0	23	18.1	-0.5
ES	15.7	15.3	15.5	16.0	16.1	16.3	26	15.5	1.8
FR	20.9	20.3	20.3	20.0	20.2	20.2	16	21.1	-1.3
IT	17.9	17.3	17.1	16.6	16.9	16.9	24	17.3	-0.5
CY	12.2	13.7	14.8	18.3	19.4	19.3	18	14.0	7.2
LV	18.7	17.5	17.4	18.6	18.5	20.4	15	18.9	1.1
LT	17.8	17.4	17.8	17.0	16.0	16.5	25	17.9	-1.1
LU	23.1	22.7	23.0	23.4	24.7	24.3	9	22.6	3.3
HU	27.5	25.7	25.4	26.0	27.7	26.5	5	27.5	-4.4
MT	15.7	16.4	18.1	16.6	17.4	19.2	19	16.0	3.8
NL	23.7	24.4	23.8	24.2	24.9	25.4	6	24.0	2.2
AT	21.3	21.4	21.9	21.5	21.5	21.3	14	21.4	1.0
PL	18.0	17.4	18.0	18.5	18.7	19.8	17	19.3	-1.6
PT	19.2	19.3	19.9	19.8	20.0	-	?	19.6	-
RO	-	14.4	16.4	18.3	16.8	18.5	21	16.9	-

¹³⁸ Jörn Quitzau: *Competing government funding systems*, Deutsche bank Research, EU Monitor 30, January 2006; p.3

SI	24.1	23.7	24.9	24.9	24.8	24.5	8	24.6	-0.6
SK	21.8	18.8	19.9	19.4	21.5	21.9	13	22.5	-5.2
FI	28.6	27.6	27.7	28.1	27.7	27.6	3	28.2	0.0
SE	26.5	26.9	27.4	27.5	27.6	28.1	2	27.3	0.2
UK	19.4	19.0	18.9	19.2	19.1	18.7	20	19.4	-1.5
EU-27									
Media ponderată	20.0	19.6	19.7	19.7	19.8	19.8		19.9	-0.3
Media aritmetică	21.2	20.5	20.9	21.2	21.6	22.1		21.3	0.6

Sursa: *Taxation Trends in the EU, 2007 - EUROSTAT*

Întrucât impozitele indirecte sunt încorporate nemijlocit în prețul final al produselor (bunuri și servicii), riscul de distorsionare a tranzacțiilor intra-comunitare este mai mare, ceea ce explică existența în TCE a unor prevederi mai ferme și mai concrete privind armonizarea politicii fiscale în acest domeniu.

Distorsiunile care pot fi generate de impozitele indirecte provin în principal din:

- diferențele între tipurile de impozite (astfel, înainte de 1967, țările membre CE aplicau mai multe tipuri de impozite indirecte);
- diferențele între ratele aplicabile;
- diferențele dintre bazele de impunere (inclusiv în ceea ce privește extensiunea excepțiilor și regimurilor privilegiate);
- formalitățile administrative care trebuie îndeplinite potrivit cerințelor fiecărei jurisdicții fiscale.

Nivelul de armonizare fiscală poate fi privit, dincolo de dimensiunea legislativă, și în termeni de raportare operațională efectivă a contribuabilului la sistemul de impozite și taxe. Literatura de specialitate a selectat recent anumiți indicatori care oferă o imagine sugestivă asupra diferențelor dintre sisteme fiscale naționale atunci când vine vorba de efortul depus de contribuabil pentru conformarea cu cerințele legislației și administrației fiscale.

Un asemenea indicator este numărul de ore petrecut anual de contribuabil pentru achitarea obligațiilor fiscale. Timpul dedicat de către o firmă pentru respectarea formalităților ce derivă din relația cu administrația fiscală depinde de numeroși factori: complexitatea sistemului fiscal și a birocrăției aferente, transparența instituțională și claritatea normelor și procedurilor, gradul de informatizare a procedurilor fiscale etc. Indicatorul, calculat într-un studiu recent¹³⁹, variază de la niveluri foarte reduse în state precum Irlanda (76 ore/an), până la niveluri surprinzător de ridicate pentru state cum ar fi Republica Cehă (930 ore/an) sau Ucraina (2600 ore/an). Este interesant de observat proporția impozitelor indirecte la nivelul numărului total de ore. În unele state, procentul timpului petrecut pentru achitarea obligațiilor aferente impozitelor indirecte (în special, TVA) depășește cuantumul acestor impozite în totalul obligațiilor fiscale totale, de

¹³⁹ *Paying Taxes 2008. The Global Picture - PriceWaterhouseCoopers - The World Bank, 2007*

exemplu în Bulgaria sau Republica Cehă. În Bulgaria impozitele indirecte ocupă aproape jumătate din timpul total dedicat conformării cu sistemul fiscal. Studiul identifică și principalele activități consumatoare de timp în aceste cazuri: coroborarea datelor din documentele contabile și calcularea efectivă a contribuției fiscale prin introducerea informațiilor contabile în programe informatice.

Un alt indicator relevant pentru complexitatea sistemelor fiscale și efortul depus de contribuabili pentru conformarea cu acestea este dat de numărul de contribuții fiscale ce revin contribuabilului mediu. România ocupă din păcate unul din ultimele locuri într-un clasament mondial, persoanele impozabile române fiind ținute să achite nu mai puțin de 96 de contribuții fiscale anual. Cu toate acestea este de remarcat faptul că obligațiile aferente impozitelor legate de forța de muncă însumează majoritatea plăților – 60, dar nu consumă decât 110 ore pe an din totalul timpului dedicat conformării fiscale.

VII.2. Taxa pe valoarea adăugată (TVA)

Înainte de 1967, țările membre CE aplicau sisteme diferite de impozite indirecte. Doar Franța aplica TVA, în vreme ce restul membrilor aplicau diferite forme de impozite în cascadă. Unul din marile neajunsuri ale acestor impozite din perspectiva necesității liberalizării comerțului între țările membre era acela că *era imposibil să se determine corectitudinea ajustărilor fiscale la frontieră (restituirea impozitului indirect încorporat în produsul exportat și aplicarea impozitului indirect din țara de destinație produsului importat)*: deoarece povara fiscală a unei taxe în cascadă nu poate fi cunoscută cu precizie (ea depinzând de numărul de verigi de intermediere), nici suma care trebuie restituită la export nu este certă. Această incertitudine oferea largi posibilități de manipulare în acop protecționist a ajustărilor fiscale la frontieră.

În afară de faptul că TVA, fiind neutru din punctul de vedere al gradului de integrare verticală a producătorilor, permite rezolvarea acestei probleme, acest tip de impozit indirect mai prezintă și alte importante avantaje:

- este un impozit care stimulează conformarea: deoarece dreptul de deducere trebuie justificat, fiecare firmă are interesul să obțină de la furnizori facturi certificând plata TVA până la stadiul respectiv;
- este o sursă de venit foarte robustă și stabilă, ceea ce explică și utilizarea TVA drept una din sursele de finanțare a bugetului comunitar;
- TVA este cea mai “eficientă” taxă din punctul de vedere al raportului dintre colectare și cheltuielile de administrare. Fiecare punct procentual de majorare a TVA generează venituri suplimentare echivalente cu 0,4% din PIB.¹⁴⁰

Propunerea trecerii tuturor țărilor membre CEE la TVA a fost formulată în raportul Neumark (1963). Pe această bază, Comisia a întocmit două proiecte de Directive ("prima" și "a doua" Directivă TVA). Acestea au fost aprobate de Consiliul în 1967 și au

¹⁴⁰ Genser CESifo jan02, EU Tax II, p.2

intrat în vigoare din 1970. Coordonatele principale ale regimului TVA, stabilite de aceste Directive, pot fi rezumate astfel:

- aplicarea separat pe fiecare stadiu de comercializare, evitându-se efectul în “cascadă” (adică dubla/tripla/etc impozitare);
- restituirea (regularizarea) TVA plătit în stadiile anterioare, care permite consumului final să suporte povara dorită de TVA, indiferent de taxele plătite în stadiile intermediare;
- aplicarea "ratei zero" (scutire cu drept de deducere) în cazul exporturilor, pentru a nu le eroda competitivitatea de preț pe piața internațională.

Eforturile de **armonizare a regimului TVA** au vizat două aspecte principale:

• uniformizarea bazei de impunere (categorii de bunuri și servicii supuse impunerii), care a fost încheiată în linii mari odată cu adoptarea celei de-a 6-a Directive TVA (nr.77/388/CEE).

· armonizarea ratelor de impunere a fost considerată necesară pentru a contracara distorsiunile pe care diferențe mari de rate le pot induce în structura comerțului intra-comunitar. Acestea pot distorsiona comerțul intra-comunitar și, în același timp, pot nduce distorsiuni chiar și în funcționarea altor politici comune ale UE: de pildă, în agricultură, diferențele mari ale ratelor TVA făceau ca fermierii din Marea Britanie și Danemarca, spre deosebire de cei din alte State Membre, să nu poată să recupereze o parte din taxa pe valoarea adăugată încorporată în prețul inputurilor achiziționate.¹⁴¹

În 1987, o analiză a Comisiei Europene asupra ratelor de TVA practicate în Statele membre releva existența unor discrepanțe frapante:

- între numărul de rate distincte aflate în vigoare (de la doar 2 în Germania, la nu mai puțin de 6 în Franța);
- în ceea ce privește dispersia între rata cea mai mare și cea minimă aplicată într-un State Membru (raportul mergând de la 2:1 în Germania, la 6:1 în Franța);
- cu privire la numărul regimurilor speciale, prevăzând exonerări de taxe sau mecanisme speciale de deducere sau restituire a TVA plătite);
- în ceea ce privește includerea, de către diferite State Membre, a acelorași bunuri în diferite categorii de impozitare.

Urmând sugestiile făcute în Cartea Albă a Lordului Cockfield (1985), Comisia a propus un sistem bazat pe două rate de impunere, ale căror niveluri să fie stabilite în interiorul câte unei "benzi": “taxa redusă” de 4-9%, respectiv “taxa standard” de 16-20%. În cele din urmă, Consiliul nu a fost de acord decât cu adoptarea unor niveluri minime de impozitare prin TVA, soluție adoptată prin *Directiva 92/77/EEC*. Potrivit prevederilor acesteia, Statele Membre urmau să aplice o cotă standard de minimum 15%, având opțiunea de a aplica una sau două cote reduse, dar nu mai mici de 5%, pentru anumite produse și servicii de interes cultural și social (o listă de 17 bunuri și servicii de primă

¹⁴¹ Jeffrey Harrop: *The Political economy of Integration in the EU*, Edward Elgar, 2000; p.235

necesitate, precum alimente, medicamente, cărți, ziare și reviste, furnizarea apei potabile, transporturile de călători). A fost autorizată menținerea temporară, de către anumite țări, a cotei zero pentru anumite produse, dar au fost eliminate cotele superioare cotei standard (anterior, cele mai multe State Membre aplicau rate de TVA mai înalte la un grup restrâns de produse considerate de lux, în special autovehicule). *Directiva Consiliului 2004/15/EC*, intrată în vigoare în februarie 2004 a adus un amendament, în sensul că a extins facilitatea acordată statelor membre de a aplica cota redusă de TVA și la anumite servicii bazate pe folosirea intensivă a forței de muncă (domeniul hotelier, anumite tipuri de restaurante etc.).

Așa după cum s-a arătat mai sus, posibilitatea aplicării de rate reduse a fost limitată la o listă relativ restrânsă de bunuri și servicii, dar – chiar și în condițiile acestei armonizări – extensiunea pe care o cunoaște acoperirea lor vădește diferențe enorme de la un Stat Membru la altul: de la doar 20% din cheltuielile totale de consum în Germania, la 40% în Marea Britanie!¹⁴² Considerațiile esențialmente sociale care au pledat pentru acceptarea unor tratamente speciale nu par să fie confirmate de studiile empirice întreprinse: potrivit OCDE, în 1998 nu distribuția poverii fiscale era practic aceeași, indiferent dacă se aplica un sistem de cotă zeo (ca în Marea Britanie), de rată redusă (Olanda) sau de rată standard unică (Danemarca).¹⁴³ În schimb, existența ratelor reduse interferează grav cu considerațiile de eficiență fiscală. Pe lângă pierderile de venituri bugetare, ele determină sporirea complexității sistemului, ceea ce complică evaluarea gradului de conformare fiscală de către autorități, pe de-o parte, ca și sarcina contribuabilor, pe de altă parte: un studiu efectuat în marea britanie releva că firmele care realizează bunuri supuse unor rate diferite de TVA înregistrează costuri de conformare duble în raport cu firmele ale căror produse sunt supuse aceleiași rate.¹⁴⁴ Există, de asemenea, riscul inducerii de distorsiuni în structura producției și consumului (e.g., existența unei rate reduse pentru serviciile de catering, dar nu și pentru restaurante). În fine, diferențele dintre Statele Membre în ceea ce privește ratelor reduse sunt extrem de importante:

Este interesant de remarcat că măsurile de armonizare a ratelor TVA nu a avut un efect important de reducere a disparității între Statele Membre. Diferența între nivelurile extreme ale ratelor standard din UE s-a micșorat cu doar un punct procentual între 1985-2000 (de la 11 p.p., la 10 p.p.).

Evoluția ratelor standard de TVA în UE (%)

	<i>1980</i>	<i>1990</i>	<i>2000</i>	<u>2003</u>	<i>Rata efectivă</i> (în % din rata standard)	Pragul de exceptare a plătitorului de TVA (EUR)
AUT	18	20	20	20	61.2	21802
BEL	16	19	21	21	49.0	5578
DEN	22	22	25	25	58.3	2681

¹⁴² Cnossen 2002, p.19

¹⁴³ Cnossen 2002, p.25

¹⁴⁴ Cnossen 2002, p.27

FIN	22	22	58.5	8409
FRA	17	18.6	19.6	19.6	53.0	76225/26679
GER	13	14	16	16	59.0	16617
GRE	...	18	18	18	53.0	7337
IRL	25	21	21	21	58.2	50790/25395
ITA	14	19	20	20	42.7	2582
LUX	10	12	15	15	59.2	9916
HOL	18	18.5	17.5	19	60.1	1883
POR	...	17	17	17	61.5	14964
ESP	...	12	16	16	49.7	...
SWE	23.5	25	25	25	40.1	...
UK	15	17.5	17.5	17.5	50.1	82426

Surse: - Panos Kanavos: *Tax Harmonization: The Single Market Challenge*, Dartmouth Publishing, 1997

- Isabelle Joumar: *Tax systems in European Union countries*, OECD, Economics Department Working Paper no.301, 29 June 2001

- Bernd Genser: *Coordinating VATs between EU Member States*, CESifo Working Paper 648, January 2002

- Miroslav N.Jovanovic: *The Economics of European Integration. Limits and Prospects*, Edward Elgar, 2005

Cotele TVA în statele membre

	Standard	Redusă	“Supra redusă”	TVA Parcare
BE	21	6	-	12
BG	20	7	-	-
CZ	19	5	-	-
DK	25	-	-	-
DE	16	7	-	-
EE	18	5	-	-
IE	21	13,5	4,4	13,5
EL	19	9	4,5	-
ES	16	7	4	-
FR	19,6	5,5	2,1	-
IT	20	10	4	-
CY	15	5	-	-
LV	18	5	-	-
LT	18	5/9	-	-
LU	15	6	3	12

HU	25	5/15	-	-
MT	18	5	-	-
NL	19	6	-	-
AT	20	10	-	12
PL	22	7	3	-
PT	21	5/12	-	-
RO	19	9	-	-
SI	20	8,5	-	-
SK	19	-	-	-
FI	22	17	-	-
SE	25	12	-	-
UK	17,5	5	-	-

Scopul unui sistem TVA pe cât posibil integrat la nivel comunitar este acela de a oferi agenților economici un sistem de impozitare indirectă care să implice bariere cât mai reduse la nivelul schimburilor între statele membre. În afara câtorva excepții, mediul de afaceri consideră ca nu ar exista dezavantaje importante de pe urma existenței unui sistem TVA pe baze comune la nivelul UE¹⁴⁵. Cu toate acestea există anumite aspecte care sunt susceptibile de a fi reformate în vederea creșterii gradului de armonizare. Unul dintre aceste elemente este legat de prevederile privind cumularea TVA. Cu toate că în anumite state membre este permis entităților cu legături organizaționale, financiare sau economice să opereze tranzacții interne fără plata TVA, în celelalte state nu există norme care să permită cumularea TVA pentru cazurile menționate și cu atât mai puțin în situația tranzacțiilor transfrontaliere. În aceste condiții este evidentă necesitatea modernizării cadrului legislativ european în materie de TVA, pentru a putea fi adaptat caracterului internațional al unei proporții din ce în ce mai semnificative a schimburilor în cadrul UE. Această rămânere în urmă a cadrului legislativ față de realitățile economice comunitare a dat naștere unor incertitudini și implicit unei întregi cauzistici în domeniul TVA care a devenit obiect de dispută în cadrul curților de arbitraj¹⁴⁶ și la nivelul Curții Europene de Justiție.¹⁴⁷

Multe dintre aceste dispute au apărut ca urmare a unor tensiuni existente între nevoia de eliminare a fraudelor și eludării fiscale pe de o parte, și nevoia de a asigura o povară fiscală lipsită de inadvertențe economice pe de altă parte. De exemplu, una dintre fraudele cele mai răspândite la nivel comunitar este așa numita fraudă de tip carusel, ce creează îngrijorare crescândă și a generat numeroase dezbateri privind căile de evitare a acesteia. Una dintre soluțiile posibile care au fost luate în discuție este aplicarea mecanismului de taxare inversă, în așa fel încât responsabilitatea colectării să revină contribuabilului. Există însă aici, în mod evident, riscul de a plasa un efort nejustificat de

¹⁴⁵ *Shifting the balance - the evolution of indirect taxes* - PriceWaterhouseCoopers, 2007

¹⁴⁶ Autoritățile fiscale din majoritatea statelor member sunt în general critice față de adoptarea acestei soluții

¹⁴⁷ Vezi situația spețelor în materie de TVA supuse CEJ

administrare fiscală pe umerii agenților economici, care deja sunt suficient de împovărați de numeroase îndatoriri legate de procesul de colectare și vărsare a TVA.

Dezbaterile la nivel comunitar poartă și asupra nevoii introducerii pe scară largă a unei cote reduse a TVA. În iulie 2003 Comisia a propus raționalizarea și simplificarea cotelor reduse, prin revizuirea derogărilor și asigurării aplicării lor în mod uniform în toate statele membre. Obiectivul urmărit era evitarea distorsiunilor rezultate din aplicarea inegală a cotelor reduse de TVA în unele state membre, obiectiv ce se reduce practic la urmărirea unui anumit grad de armonizare fiscală în sensul menționat în Articolul 93 TCE. Cota maximă de 25% creează în prezent motivații puternice de fraudare și eludare fiscală, situație ce ar putea fi în mod clar ameliorată prin introducerea unei cote modice de 8-12%. Experiența unor țări precum Singapore, Noua Zeelandă sau chiar țări europene precum Slovacia sau Polonia arată că o cotă redusă poate fi atât în avantajul autorităților fiscale, cât în cel al agenților economici.

În condițiile multiplelor derogări acordate anumitor țări membre în privința cotelor de TVA reduse, Consiliul a solicitat în februarie 2006 Comisiei să prezinte un raport general de evaluare a impactului cotelor reduse asupra creării de noi locuri de muncă, creșterii economice și funcționării corespunzătoare a pieței interne. Comisia a încredințat realizarea acestui studiu unui institut independent¹⁴⁸, care a prezentat un raport final însoțit de către Comisie prin comunicarea din 5 iulie 2007. În baza acestui studiu, Comisia consideră că există o nevoie reală de simplificare și raționalizare a structurii cotelor TVA, în principal în ceea ce privește cotele reduse.

Un parametru foarte important, prin implicațiile sale, a regimului TVA se referă la **locul impozitării**.

Inițial, în condițiile existenței controalelor la frontierele intra-comunitare, în Comunitatea Europeană TVA se aplica potrivit **principiului destinației**, care presupune prelevarea taxei în stadiul consumului. În acest fel, venitul revine statului în care produsul este consumat, iar competitivitatea de preț a produsului exportat nu este afectată. Toate aceste caracteristici răspundeau exigențelor nedistorsionării comerțului intracomunitar. Evoluțiile petrecut în timp au ajuns însă să pună serios la îndoială oportunitatea aplicării acestui principiu. Este vorba, în primul rând, de eliminarea controalelor la frontierele intra-comunitare, care au jucat un rol important în administrarea TVA la nivelul UE, deoarece ofereau proba deplasării trans-frontieră a produsului supus impozitării și, implicit, permiteau verificarea lesnicioasă a îndreptățirii la restituirea TVA aferent stadiilor anterioare. În al doilea rând, pe măsura internaționalizării producției, principiul destinației a ajuns să acționeze ca un factor stânjenitor, deoarece multe companii care desfășoară activități economice trans-frontoeră în interiorul UE) trebuie să plătescă TVA în țări unde nu au reședință permanentă, ceea ce este dificil și costisitor, mai ales pentru întreprinderile mici și mijlocii. În fine, mobilitatea crescută a bunurilor și serviciilor introduce tot mai multe desincronizări între locul achiziției și locul consumului efectiv.

¹⁴⁸ Copenhagen Economics

Aceste neajunsuri ar putea fi înlăturate prin trecerea la **principiul originii**, care a fost propus în repetate rânduri de Comisia Europeană (1987, 1989, 1996), în diferite forme, dar a fost respins de fiecare dată de Statele Membre. Acest principiu presupune tratarea tranzacțiilor intracomunitare trans-frontieră de o manieră identică cu cea pentru tranzacțiile desfășurate în interiorul fiecărei jurisdicții fiscale naționale. Definiția propriu-zisă a originii este în curs de modificare. Inițial, ea se referea la locul vânzării. Modificările în desfășurarea afacerilor au determinat Comisia Europeană să propună o nouă definiție: locul de reședință a agentului economic care efectuează vânzarea. Avantajele aplicării acestui principiu sunt multiple:

- poate fi aplicat în absența unui sistem de control la frontieră;
- este mai puțin vulnerabil la tentativele de fraudă, oferind o mai mare certitudine cu privire la colectarea veniturilor;
- tranzacțiile trans-frontieră ar urma să fie supuse TVA după un sistem de facturare și deducere identic cu cele aplicate la nivel național;
- agenții economici nu ar mai trebui să se înregistreze decât într-un singur loc ca plătitori de TVA.

Aplicarea acestui sistem necesită însă soluționarea prealabilă a unor probleme sensibile, ceea ce explică, de altfel, reticența de până acum a Statelor Membre:

- a) o mai mare armonizare a ratelor și bazelor de impunere decât este cazul în prezent (din cauza potențialului mai mare de distorsionare a structurii schimburilor intracomunitare);
- b) regulile naționale de administrare (colectare și control) a TVA ar trebui unificate sau, cel puțin, supuse unui proces profund de convergență;
- c) instituirea unui sistem de redistribuire la nivel comunitar a încasărilor din TVA, deoarece țările exportatoare nete ar fi avantajate dacă veniturile ar fi lăsate la locul colectării, iar țările cu niveluri mai reduse ale TVA ar deriva de aici un avantaj competitiv. În plus, TVA este un impozit pe consum, deci produsul său ar trebui să revină, în mod normal, statului în care sunt consumate produsele supuse impozitării.

Sistemul de redistribuire poate consta fie dintr-o compensare "micro", bazată pe documentarea tranzacțiilor intra-comunitare, fie dintr-o compensare "macro", bazată pe date statistice privind consumul agregat și comerțul intracomunitar. Primul sistem este mai laborios și mai greu de administrat, dar cel de-al doilea riscă să "deresponsabilizeze" administrațiile fiscale naționale, deoarece nivelul veniturilor colectate nu mai depinde în aceeași măsură de efortul propriu.

La ora actuală, principiul originii nu se aplică decât cu privire la achizițiile transfrontieră efectuate de persoanele fizice (cu excepția autoturismelor noi)

Blocajul decizional care s-a manifestat de peste un deceniu în această privință a dus la permanentizarea *de facto* a unui **sistem tranzitoriu**, introdus prin Directiva

91/680/EEC. Este un sistem de compromis, suboptim, devenit însă inevitabil în urma abolirii controalelor la frontierele intracomunitare (1993). Sistemul tranzitoriu presupune prelevarea TVA în țara unde are loc consumul, la ratele aplicabile în această țară. În condițiile absenței controalelor la frontierele intracomunitare, funcționarea acestui sistem necesită o multitudine de reguli complicate pentru determinarea locului unde tranzacția este supusă impozitării. De aici decurg însă mari neajunsuri:

- Sistemul este excesiv de complicat, bazându-se pe verificarea documentelor: TVA aferentă produsului importat nu este prelevată explicit, în momentul importului, ci, implicit, în măsură în care firma plătitoare nu poate solicita deducerea TVA aferentă achiziției respective (*sistem denumit "al amânării plății"*).
- Vulnerabilitatea la fraudă este mai mare, deoarece trecerea de la prelevarea explicită la cea implicită are loc într-un punct extrem de sensibil, cel al transferului de la o jurisdicție fiscală la alta. Existența unui flux continuu și de mari dimensiuni de bunuri care circulă în interiorul UE fara TVA plătită mărește riscul de fraudă, ale cărei dimensiuni sunt estimate (conservator) la circa 8 mld EUR/an.¹⁴⁹ Problemele de colectare asociate acestui sistem pot explica de ce, în ultimii ani, încasările din TVA nu mai sporesc în ritmul anticipat de rata de creștere a economiei.
- Incertitudine pentru contribuabili (din cauza complexității regulilor) și costurile de conformare mult mai mari (estimate de o cercetare asupra unui eșantion de firme olandeze la echivalentul unei taxe la frontieră de 5%).¹⁵⁰
- În condițiile persistenței unor diferențe importante între ratele de impunere la nivel național, există stimulente pentru consumatori / utilizatori de a recurge la arbitraj de preț, ca și pentru autoritățile naționale de a se angaja într-o concurență strategică cu privire la ratele de TVA.
- Diferențele de tratament între tranzacțiile intra-naționale și cele trans-frontieră intracomunitare pe care le generează.

În absența unor progrese tangibile pe calea rezolvării cuprinzătoare a problemei locului de impozitare, Comisia a recurs (într-un demers similar cu cel întreprins în domeniul impozitării directe) la inițiative "punctuale", destinate corectării unor probleme specifice. Astfel, *Directiva Consiliului 2003/92/EC*¹⁵¹ adoptată în 7 octombrie 2003 a amendat *Directiva 77/388/EEC* la capitolul regulilor locului de origine a ofertei pentru gaz și electricitate. În consecință, această Directivă a facilitat funcționarea pieței unice și urmărirea atacarea problemelor dublei-impuneri, evaziunii fiscale și distorsiunilor induse de concurența fiscală, prin transferarea impunerii de la locul ofertei la cel al consumului. O și mai recentă inițiativă Comisiei propune modificarea regulilor privind locul prestării serviciilor. Recurgând la formule tactice deja testate în domeniul impozitelor directe, această propunere a fost inclusă într-un "Pachet TVA", împreună cu două măsuri de

¹⁴⁹ European Commission: *A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market*, Communication to the Council and European Parliament, 7 June 2000; p.5

¹⁵⁰ Isabelle Joumard: *Tax systems in European Union countries*, OECD, Economics Department Working Paper no.301, 29 June 2001

¹⁵¹ Directiva a intrat în vigoare din 1 ianuarie 2005.

simplificare a colectării TVA, în speță ghișeul unic și regulile simplificate de returnare a TVA către contribuabilii dintr-un alt stat membru.

Comisarul european pentru taxe și uniune vamală, Laszlo Kovacs, a prezentat într-o serie de discursuri la începutul anului 2007, prioritățile Comisiei și ale Președinției Consiliului privind această reformă a impozitării indirecte la nivel european pe parcursul acestui an. Comisarul european a rămas însă preocupat de poziția Germaniei care până de curând și-a condiționat acordul față de Pachetul TVA prin solicitarea includerii unui mecanism de taxare inversă – reverse charge mechanism¹⁵², pe o bază națională, în vederea combaterii fraudei fiscale. Mecanismul de taxare inversă se aplică în cazul vânzărilor către persoane juridice. Acesta permite furnizorului de bunuri sau servicii să nu încaseze TVA de la clientul său. Furnizorul nu este ținut deci să vireze TVA, această obligație revenindu-i cumpărătorului. La rândul său, acesta din urmă poate deduce valoarea TVA în momentul în care bunurile sau serviciile sunt consumate în scopuri productive.

Germania, care a deținut președinția UE până la 31 iulie 2007, și-a afirmat intenția de a promova armonizarea TVA la nivel comunitar, prin simplificarea și armonizarea aplicării Directivei TVA precum și prin întărirea cooperării pe această linie între statele membre. Pe de altă parte, președinția germană a confirmat preocupările comisarului Laszlo Kovacs în privința amânării luării unei decizii asupra Pachetului TVA, până se vor fi lămurit modalitățile prin care se va evita riscul pe care respectivele simplificări l-ar putea induce în domeniul fraudei fiscale.

Cu ocazia recentei reuniuni din 13 noiembrie 2007, în cadrul Consiliului (ECOFIN) au avut loc schimburi de păreri privind anumite chestiuni legate de Pachetul TVA, fiind exprimată intenția de a se ajunge la un compromis în privința adoptării întregului Pachet la proxima reuniune din 4 decembrie. Elementele constitutive ale Pachetului TVA ce urmează a fi adoptate pentru a intra în vigoare la 1 ianuarie 2010, sunt:

- i) proiectul unei directive privind stabilirea locului prestării serviciilor;
- ii) proiectul unei directive privind procedurile de rambursare aplicabile persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul statului membru de restituire, dar stabilite în alt stat membru;
- iii) proiectul unui regulament privind cooperarea administrativă și schimbul de informații între statele membre.

Propunerea referitoare la locul prestării serviciilor se referă la schimbarea locului efectuării operațiunilor impozabile din locul de origine al prestatorului în locul în care este stabilit clientul serviciilor. Asupra acestei propuneri a existat un acord de principiu exprimat de către statele membre încă Consiliul ECOFIN din iunie 2007. Au existat totuși anumite divergențe generate de poziția ministrului de finanțe al Luxemburgului, care s-a opus modificării prevederilor privind definiția locului impozitării, în speță în cazul serviciilor de telecomunicații, electronice și de difuzare radio și TV. În ceea ce

¹⁵² În 14 august 2007 Comisia Europeană a lansat o consultare publică asupra mecanismului de taxare inversă, cu obiectivul de a sonda opiniile mediului de afaceri cu privire la introducerea acestui mecanism. Rezultatele acestei consultări au fost publicate în cadrul studiului “*Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive*”, TAXUD/2007/DE/305.

privește aceste servicii, au fost propuse ECOFIN trei variante:

- a) menținerea regulii actuale (impozitarea la locul de origine), combinată cu implementarea unui mecanism de împărțire a veniturilor prin care statul membru de consum să primească o parte din veniturile colectate de statul membru de origine;
- b) aplicarea regulii noi (impozitarea la locul de consum);
- c) aplicarea regulii noi (impozitarea la locul de consum) de la data de 1 ianuarie 2010 – iar pentru recompensarea statului membru de origine pentru cheltuielile administrative presupuse de către controlul și colectarea TVA în cadrul ghișeului unic să se permită reținerea unei cote din veniturile colectate prin acest ghișeu.

Toate statele membre cu excepția Luxemburgului au optat pentru varianta (b), respectiv impozitarea la locul de consum. Luxemburgul a exprimat însă opțiunea fermă pentru menținerea regulii impozitării la locul de origine. Această poziție a fost justificată prin faptul că prin impozitarea la locul de consum bugetul ducatului ar suferi pierderi de venituri fiscale de până la 1% din PIB. Cu toate acestea, cu ocazia reuniunii Consiliului din 4 decembrie se așteaptă un compromis care să permită adoptarea întregului Pachet TVA, inclusiv directiva privind redefinirea locului operațiunilor impozabile.

În ceea ce privește al doilea proiect de directivă din cadrul Pachetului TVA, s-a stabilit că în vederea simplificării obligațiilor agenților economici ce își desfășoară activitatea într-un stat membru diferit de cel în care este stabilit sediul social, acestora le-ar putea fi oferită opțiunea de a utiliza un ghișeu unic, îndeplinind astfel în statul de origine un singur set de obligații privind înregistrările, declarațiile și plățile aferente TVA. Statului de origine îi va reveni responsabilitatea de a transmite informațiile precum și veniturile obținute din TVA, către statele membre interesate și ale căror reguli sunt aplicabile în cazul activităților desfășurate de societățile respective. Această responsabilitate este coroborată cu propunerile privind cooperarea administrativă în materie de TVA precum și cu regulile privind rambursările de TVA către persoanele impozabile nerezidente.

VII.3. Accizele

Accizele sunt taxe de consumație aplicate asupra unor produse a căror cerere este mai puțin elastică față de preț și care întrunesc cel puțin una din următoarele două caracteristici: reprezintă o pondere importantă în cererea solvabilă manifestată pe piață; și consumul lor generează și externalități negative (sănătate, mediu). Aceste trăsături fac posibilă aplicarea, fără inconveniente majore, de niveluri foarte ridicate de taxe. În consecință, accizele constituie elemente foarte flexibile ale unui sistem fiscal, care pot fi manevrate cu ușurință atunci când este nevoie de înasări bugetare suplimentare.

Necesitatea armonizării accizelor la nivel comunitar este chiar mai mare decât în cazul TVA:

- ele se aplică sistematic asupra combustibililor, a căror influență majoră în aproape toate costurile de producție este susceptibilă să inducă distorsiuni intracomunitare dacă suportă niveluri foarte diferite de accizare în diferitele State Membre;

- accizele au un mai mare potențial de concurență fiscală prin atragerea consumatorilor din alte State Membre cu ajutorul unor niveluri reduse de taxare

Cu toate acestea, primele măsuri de armonizare la nivel comunitar a sistemului accizelor s-au produs relativ târziu, adică de la 1 ianuarie 1993, odată cu "inaugurarea" Pieței Unice. Această întârziere pare să reflecte importanța lor relativ limitată ca sursă de venit bugetar (de circa două ori mai puțin "productive" decât TVA), cât și gama relativ limitată de produse la care se aplică, ceea ce semnifică un potențial redus de distorsionare a schimburilor intracomunitare. Pe de altă parte, episoadele de discriminare implicită a importurilor din alte State Membre sunt mai frecvente în acest domeniu, mai ales în cazul băuturilor alcoolice, unde adesea erau stabilite accize mai mici la băuturi tradiționale produse în țara respectivă care erau ușor substituibile în consum de către băuturi tipice provenite din import (e.g., în Franța – coniac vs. whisky, în Anglia – bere vs. vin etc).

Armonizarea sistemului de accize s-a produs pe trei paliere:

- a) *Structura*, cu scopul de a împiedica stabilirea obiectului impunerii de o manieră care să favorizeze producția națională în detrimentul importurilor. Sunt astfel reglementate:

- definiția produselor vizate: produse din tutun, băuturi alcoolice, uleiuri minerale și (din 2003 doar) produse energetice: cărbune, gaze naturale, electricitate

Statele Membre au dreptul de a aplica accize și altor produse, dar cu condiția ca această impozitare să nu implice formalități la frontieră; în acest fel, recurgerea la asemenea accize este mult descurajată, pentru că posibilitatea colectării în cazul produselor importate este redusă, ceea ce ar însemna că produsele autohtone ar fi supuse unei poveri *de facto* mai mari.

- definiția bazelor de impunere (e.g., MRSP - *maximum retail selling price* - la țigarete; grade Plato la bere; hectolitru de alcool pur la băuturile alcoolice (definiție care a făcut imposibilă discriminarea în favoarea produselor autohtone)

- exceptări (e.g., benzina de avion, produsele energetice utilizate ca materie primă)

- b) *Ratele de impunere*, cu scopul de a minimiza distorsiunile aduse comerțului intracomunitar (dacă diferențele între nivelurile accizelor depășesc costul realocării resurselor sau pe cel al transportului).¹⁵³

Deși au fost introduse rate minime comune în 1992, plaja de variație este încă foarte mare (e.g., la țigarete incidența accizelor diferă cu un factor de 4:1 între țara cu cea mai mare acciză și cea cu cea mai mică acciză), ceea ce reflectă și particularitățile culturale ale consumului acestor produse, mult mai accentuate decât în alte cazuri.

- c) *Aranjamente administrative*:

¹⁵³ Miroslav N. Jovanovic: *The Economics of European Integration. Limits and Prospects*, Edward Elgar, 2005; p.186

- evenimentul taxabil este, în principiu, producerea/ importul în UE al bunului supus accizării;
- prelevarea efectivă a taxei este însă suspendată până în momentul punerii efective în consum: în acest scop există antrepozite fiscale, gestionate de agenți autorizați de autoritățile fiscale naționale și care depun garanții

În acest fel se poate asigura că acciza este întodeauna plătită în (și către) statul unde bunurile sunt consumate.

VII.4. Măsurile de ameliorare a colectării impozitelor indirecte

În data de 31 mai 2006, Comisia Europeană a prezentat Comunicarea privind necesitatea dezvoltării unei strategii coordonate în vederea eficientizării luptei împotriva fraudei fiscale. Obiectivul preliminar era acela de a lansa o dezbatere în rândul entităților interesate - Consiliul, Parlamentul European și mediul de afaceri – pe seama diferitelor elemente care ar putea fi luate în considerare în cazul elaborării unei strategii anti-fraudă la nivel comunitar. Comunicarea a propus spre discutare o paletă largă de idei pragmatice care să contribuie la ameliorarea situației actuale în materie de TVA. De asemenea s-a ridicat problema necesității modificării cadrului legislativ în vederea stabilirii unui sistem eficient de combatere a fraudelor, fie prin generalizarea mecanismului de taxare inversă fie prin introducerea unui sistem de impozitare a tranzacțiilor intra-comunitare.

Consiliul ECOFIN din 7 iunie 2006 a răspuns pozitiv Comunicării CE și a exprimat disponibilitatea examinării tuturor opțiunilor propuse de către Comisie. Pe baza analizelor tehnice realizate în cadrul Consiliului precum și în urma eforturilor ulterioare ale Comisiei¹⁵⁴ și propunerilor venite din cadrul mediului de afaceri european, Consiliul a emis concluzii importante, cu ocazia reuniunii din 5 iunie 2007, atât în privința consolidării sistemului TVA existent, cât și a reformelor necesare în perioada următoare.

Necesitatea modernizării infrastructurii tehnice și formării unor specialiști capabili să utilizeze mijloace informatice avansate în activitatea de analiză și control a intervenit atât în procesul de coordonare operațională a sistemelor fiscale europene, cât și în procesul propriu-zis de armonizare fiscală. În 20 decembrie 2001, Consiliul a adoptat Directiva privind facturarea TVA. *Directiva Consiliului 2001/115/EC*¹⁵⁵ (în vigoare de la 1 ianuarie 2004) amendează Directiva TVA din 1977¹⁵⁶ și simplifică regulile de facturare pe întreg teritoriul UE, impunând printre altele recunoașterea de către statele membre a validității facturării electronice. Directiva menționată creează cadrul legislativ pentru transmiterea și stocarea electronică a facturilor, un proces cu avantaje semnificative în termeni de creștere a operativității și reducere a costurilor, mai ales în condițiile extinderii comerțului electronic. Implementarea tehnologiilor necesare facturării electronice oferă avantaje agenților economici dar și autorităților fiscale ce sunt astfel capabile să desfășoare în mod mai eficient activități de supraveghere și control.

¹⁵⁴ Organizarea conferinței “*VAT Fraud Conference*” în martie 2007, crearea grupului de experți “*Anti Tax Fraud Strategy (ATFS) expert group*” reunind experți din toate statele membre.

¹⁵⁵ Directiva a trebuit implementată în legislațiile naționale până la 1 ianuarie 2004.

¹⁵⁶ Directiva 77/388/EEC sau Directiva TVA lansa procesul de armonizare a bazei de calcul a TVA.

Faptul că impozitele indirecte reprezintă ponderea cea mai importantă în cadrul veniturilor bugetare și o pondere semnificativă din PIB, motivează autoritățile fiscale spre întărirea controlului asupra agenților economici în vederea asigurării unei cât mai eficiente colectări.

Printre țările care s-au remarcat prin măsuri sistematice de întărire a controlului, mai ales în domeniul TVA, se numără Polonia, Republica Cehă, Bulgaria, Ungaria și România. Aceste eforturi reflectă însă și faptul că cel mai mare risc de fraudă și eludare fiscală se întâlnește în domeniul impozitelor indirecte. În aceste condiții, autoritățile fiscale și-au intensificat eforturile în vederea implementării unor sisteme informatice din ce în ce mai performante în vederea urmăririi și controlării comportamentului fiscal al agenților economici.

De exemplu, în ianuarie 2006, Autoritatea Fiscală din Polonia a achiziționat 200 de licențe pentru un program informatic (ACL¹⁵⁷) destinat analizei rapide a unor mari cantități de date utilizate în procese de audit fiscal, analiză financiară și detectarea fraudelor. Comisia Europeană a recunoscut utilitatea acestui program și a pus bazele unui program de training avansat în domeniul auditului fiscal informatizat, bazat pe programul ACL. Peste 150 de auditori au fost instruiți în cadrul Ministerului de Finanțe în 2006, programul fiind continuat și în anul 2007 cu alți 200 de specialiști, finanțarea fiind acordată printr-un program de twinning finanțat de către Comisia Europeană.¹⁵⁸ În România eforturi similare au fost realizate cu finanțare și asistență tehnică europeană pentru implementarea sistemelor informatizate de monitorizare a încasărilor din TVA (VIES - VAT Information Exchange System) și accize (SEED - System of Exchange of Excise Data) puse în funcțiune începând cu 1 ianuarie 2007, dar a căror operaționalitate rămâne încă în stadiu incipient.

VII.5. Evoluții regionale în materie de TVA și accize

În ceea ce privește armonizarea impozitelor indirecte se poate constata o anumită tendință regională în Europa Centrală și de Est, unde autoritățile fiscale s-au angajat în procese ample de reformă, induse parțial de nevoia de convergență cu spațiul comunitar și pe de altă parte de evoluțiile sistemice din cadrul economiilor naționale. În acest sens, în toate țările centrale și est-europene care au aderat la UE, a fost reformată și/sau amendată legislația din domeniul TVA și al accizelor. În multe dintre aceste cazuri, presiunea în direcția reformelor a venit din mediul de afaceri, puternic interesat de simplificarea și modernizarea sistemelor de TVA și accize, în condițiile în care a existat o anumită rezistență la reformă din partea autorităților fiscale. Chiar în condițiile intensificării procesului de reformă legislativă și instituțională impusă de aderarea la UE, autoritățile fiscale prezintă o anumită inerție în lipsa de adaptare la spiritul legislativ comunitar, existând de exemplu un grad semnificativ de ignoranță cu privire la deciziile Curții Europene de Justiție¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Software produs de compania cu același nume din Canada (www.acl.com)

¹⁵⁸ Pentru o prezentare detaliată a programului vezi documentul "Advanced training for tax auditors in the field of computer audit", CRIS Number: 2006/018-180.01-03.

¹⁵⁹ *Shifting the balance - the evolution of indirect taxes* - PriceWaterhouseCoopers, 2007

Impozitele indirecte ca % din PIB

								Media	Diferența
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Poziția în EU-27	1995-2005	1995 față de 2005
BG	15.1	14.6	14.6	16.1	18.0	19.0	1	16.2	-
CZ	11.3	11.0	10.8	11.1	12.0	11.9	26	11.5	-0.3
EE	12.4	12.1	12.5	12.4	12.5	13.5	16	13.0	-0.4
LV	12.3	11.8	11.2	12.1	11.9	12.9	22	12.9	-1.2
LT	12.6	12.2	12.4	11.7	11.3	11.5	27	12.5	-0.9
HU	16.1	15.3	14.9	15.6	16.3	15.8	8	16.1	-2.0
PL	12.6	12.5	13.2	13.2	13.1	13.9	13	13.4	-0.3
RO	-	11.4	11.7	12.5	11.8	13.0	21	12.1	-
SI	16.3	16.1	16.4	16.6	16.4	16.4	5	16.3	0.5
SK	12.8	11.5	12.0	11.4	12.5	13.0	20	13.0	-2.1
EU-27									
Media ponderată	14.0	13.7	13.7	13.7	13.7	13.8		13.8	0.4
Media aritmetică	14.0	13.6	13.6	13.8	14.1	14.4		13.9	0.5

Sursa: *Taxation Trends in the EU, 2007 - EUROSTAT*

Impozitele indirecte ca % din Total impozite

								Media	Diferența
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Poziția în EU-27	1995-2005	1995 față de 2005
BG	45.4	45.6	46.9	47.7	51.0	52.8	1	48.2	-
CZ	33.5	32.3	31.1	31.0	32.5	32.9	24	32.9	-1.0
EE	39.6	40.2	40.3	39.4	39.8	43.7	8	39.2	7.1
LV	41.8	41.3	39.8	42.5	41.8	43.9	7	42.4	1.4
LT	41.8	42.6	43.8	41.7	39.8	40.0	13	42.4	-3.5
HU	41.8	39.5	38.8	40.6	42.1	41.0	10	41.0	-1.8
PL	37.1	37.2	38.5	39.4	40.1	40.6	11	38.5	2.4
RO	-	41.0	41.4	45.3	43.3	46.3	3	43.4	-
SI	42.2	41.4	41.8	41.9	41.4	40.5	12	41.5	1.1
SK	38.9	36.5	37.6	36.8	41.9	44.3	5	38.9	6.3
EU-27:									
- Media ponderată	34.4	34.3	34.8	34.8	35.0	35.0		34.4	1.2
- Media aritmetică	37.6	37.4	37.7	38.2	38.7	39.1		37.8	1.8

Sursa: *Taxation Trends in the EU, 2007 - EUROSTAT*

În ceea ce privește impozitarea indirectă în România, trebuie menționat că țara noastră se afla actualmente pe locul al treilea în UE, după Bulgaria și Cipru, din punctul de vedere al procentului impozitelor indirecte în totalul veniturilor fiscale. Impozitele indirecte asigură 46,3% din aceste venituri, în timp ce media la nivelul UE era de 39,1% în 2005. În concordanță cu acest nivel, procentul TVA în totalul veniturilor a fost al doilea la nivel european, respectiv 29%¹⁶⁰. De asemenea este de remarcat procentul ridicat pe care impozitele indirecte îl reprezintă raportat la produsul intern brut:

România - Structura veniturilor din impozite indirecte ca % din PIB

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Impozite indirecte	-	11,4	11,7	12,5	11,8	13,0
TVA	-	6,3	7,1	7,2	6,7	8,1
Accize și taxe pe consum	-	2,3	2,4	3,5	3,6	3,3
Alte taxe pe produs (inclusiv tarife vamale)	-	2,3	1,6	1,2	1,0	1,0
Alte taxe pe producție	-	0,5	0,7	0,6	0,5	0,5

Sursa: *Taxation Trends in the EU, 2007 - EUROSTAT*

Această situație nu este însă de natură să îngrijoreze, dat fiind faptul că la nivelul UE și cu precădere în rândul noilor state membre se constată o tendință pregnantă de balansare dinspre taxele directe către cele indirecte, cu efecte în sensul sporirii ponderii acestora în totalul veniturilor bugetare. Fenomenul nu este atât rezultatul direct al unor demersuri de politică fiscală cât efectul unor factori economici ce reflectă consolidarea unor mecanisme de piață precum și ratele superioare de creștere economică la nivel regional.

¹⁶⁰ *Taxation trends in the EU –European Commission, 2007*

VIII. Măsurile de armonizare a impozitelor directe asupra veniturilor persoanelor fizice în UE

Nu a existat până acum la nivelul CE/UE nicio încercare de armonizare a impozitelor pe veniturile personale. Aceasta reflectă sensibilitatea politică deosebită a problemei în mai mare măsură decât argumente teoretice convingătoare. Într-adevăr, impozitul pe venitul personal poate influența deciziile de economisire și investire la nivel internațional, circulația persoanelor și, indirect, alegerea amplasamentelor din care sunt conduse companiile. Chiar dacă, în timp, Comisia Europeană a relevat că o anumită coordonare în acest domeniu poate fi necesară pentru a preveni apariția unor bariere în calea liberei circulații (e.g., dubla impozitare a muncitorilor) sau pentru combaterea evaziunii/ evitării fiscale, Statele Membre nu s-au dovedit receptive, deocamdată, decât față de ultimul argument. De aceea, singura inițiativă de reglementare la scară comunitară înregistrată în acest domeniu se referă la impozitarea dobânzilor aferente depunerilor persoanelor fizice.

Lipsa relativă de preocupare față de armonizarea impozitelor pe venitul personal reflectă și faptul că mobilitatea persoanelor în spațiul Uniunii Europene este, totuși, limitată, bariere lingvistice și de ordin cultural contribuind la menținerea unei segmentări importante a piețelor naționale. Pe termen lung, însă, tendința este de creștere a acestei mobilități, ceea ce va necesita o mai mare atenție față de problemele fiscale asociate ei.

O mai bună coordonare între Statele Membre cu privire la impozitul pe venitul personal este foarte dezirabilă, din cel puțin două puncte de vedere. Pe de-o parte, ea nu erodează ci, dimpotrivă, întărește suveranitatea fiscală: o ameliorare substanțială a schimbului de informații între administrațiile fiscale naționale oferă statelor un mai bun control asupra surselor de venit ale contribuabililor individuali. Pe de altă parte, efectul favorabil al acestui control îmbunătățit asupra încasărilor bugetare din acest tip de impozit oferă statelor și o mai mare marjă de manevră în domeniul impozitului pe profit, facilitând aderarea lor la inițiative de armonizare în acest domeniu. Concret, dacă un stat consideră că armonizarea rezultă într-o impozitare insuficientă a veniturii corporațiilor, el va putea majora impozitul personal pe dividende și câștigurile de capital. Analog, dacă impozitarea veniturii corporațiilor este considerată prea împovărătoare de către anumite țări, ele pot oferi credite fiscale acționarilor.¹⁶¹

Tendința pe plan mondial este de renunțare la impozitarea dobânzilor și câștigurilor de capital cuvenite nerezidenților, în special după decizia luată în 1984 de SUA de a nu mai supune dobânzile cuvenite nerezidenților nici unei impuneri la sursă: un studiu la nivelul a 19 economii dezvoltate a relevat că rata impunerii la sursă a dobânzilor bancare s-a înjumătățit pe parcursul anilor '90.¹⁶² Tentative ale unor State Membre de a introduce asemenea impozite au eșuat în trecut. Astfel, în 1989, Germania a adoptat măsura de reținere la sursă de 10% asupra dobânzilor, considerată a fi determinat un "exod" al economiilor către Luxemburg în valoare de circa 20 miliarde de mărci germane, ceea ce a determinat abrogarea sa în aprilie 1989. Este adevărat însă că Germania avea să reintroducă măsura în 1992.

¹⁶¹ xxx: *Economic effects of tax cooperation in an enlarged European Union*, Copenhagen Economics, Contract no. TAXUD/2003/DE/307, October 2004; p.14

¹⁶² Chris Edwards, Veronique de Rugy: *International Tax Competition. A 21st-Century Restraint on Government*, Cato Institute Policy Analysis no.431, April 2002

Dezirabilitatea reglementării la nivel comunitar a acestui impozit a fost justificată prin:

- nevoia protejării bazelor de impunere ale unor statele membre împotriva “braconajului” exercitat de partenerii lor comunitari;
- existența de disparități mari la nivel comunitar atât cu privire la rata de impunere, cât și cu privire la utilizarea acestui instrument;
- riscul de dublă neimpozitare involuntară, deoarece în absența unei impuneri la sursă poate fi eludată și plata impozitului în țara de origine (lipsind informațiile necesare autorităților fiscale);
- faptul că impozitele la sursă au un efect neutru pentru investitorii care își declară corect ansamblul surselor de venit.

Inițiativele pentru reglementarea acestei probleme au variat în timp și au necesitat o perioadă foarte îndelungată pentru a se materializa. Ele reflectă exigența votului unanim în condițiile existenței unor interese divergente la nivelul UE. Pe de-o parte, Marea Britanie, Luxemburg și Austria s-au opus reglementării acestei probleme, dar din motive diferite (Marea Britanie fiind preocupată de suveranitatea fiscală, pe când Luxemburg și Austria de păstrarea regulilor interne privind secretul bancar). În vreme ce pozițiile Germaniei și Belgiei au fluctuat în timp, Franța, Italia și Spania s-au pronunțat constant în favoarea acestei inițiative.

Prima inițiativă a Comisiei datează din 1967 și avea în vedere armonizarea completă a impozitelor la sursă, cuplată cu deductibilitatea integrală a impozitului în țara de reședință a contribuabilului. Acordul nu a fost posibil din cauza divergențelor cu privire la nivelul impozitului: Franța, Belgia și Italia au propus un nivel de 10%, considerat prea mare de Olanda și Luxemburg.

Al doilea episod s-a petrecut pe fundalul adoptării Directivei pentru Liberalizarea Circulației Capitalurilor, care a sporit mobilitatea acestei baze de impunere. Comisia Europeană a întocmit în februarie 1989 un proiect de Directivă care prevedea stabilirea unui nivel minim al impozitului la sursă de 15%. Pentru o perioadă tranzitorie, acest sistem ar fi urmat să coexiste cu un mecanism de schimb obligatoriu de informații între autoritățile competente, care să dea posibilitatea impozitării tuturor veniturilor unui contribuabil. Statele membre urmau să opteze pentru una din cele două variante. Reacțiile membrilor CE au fost, din nou, divergente: Franța și Italia au cerut un nivel mai înalt de impunere și extinderea sistemului și asupra câștigurilor din dividende, Danemarca și Olanda și-au manifestat preferința pentru un sistem bazat pe schimbul de informații, în vreme ce Marea Britanie și Luxemburg, pe teritoriul cărora se află importante centre bancare internaționale, s-au opus categoric introducerii unui nivel minim de impozitare.

Inițiativa a fost resuscitată în contextul “pachetului” din decembrie 1997 pentru care s-a obținut acordul politic în Consiliul ECOFIN. Pe această bază, în mai 1998, Comisia Europeană a întocmit un nou proiect de Directivă. Spre deosebire de varianta din 1989, acest proiect avansa ideea coexistenței celor două sisteme, fără a mai privilegia pe vreunul din ele, cu precizarea că nivelul propus al impozitului la sursă era, de această

dată, de 20%. Unele dintre statele membre au achiesat la acest proiect doar cu condiția explicită ca reglementarea să se aplice și unor țări, potențial concurente în atragerea de depuneri, cu care Comisia Europeană trebuia să ajungă la înțelegeri în acest sens: Elveția, Monaco, Liechtenstein, San Marino, Andorra. În iunie 2000, Consiliul ECOFIN de la Feira a respins însă modelul coexistenței, optând pentru un singur sistem, cel al schimbului de informații. Țările interesate în mod deosebit de problema secretului bancar au aderat la acest acord politic doar în schimbul asigurării că vor beneficia de posibilitatea unor excepții. În noiembrie 2000, miniștrii finanțelor din ECOFIN s-au pus de acord și asupra ratelor de impunere care se vor aplica, tranzitoriu, de țările care nu vor trece imediat la sistemul schimbului obligatoriu de informații.

În urma acestor evoluții, Comisia și-a reconsiderat propunerea și a înaintat în 2001 un proiect revizuit de Directivă. Această statutează obligativitatea furnizării de informații autorităților fiscale din țara de reședință fiscală a deponentului, ca și posibilitatea dată anumitor țări să deroge temporar de la această obligație, cu condiția însă a aplicării unui sistem de reținere la sursă. Noul proiect a întrunit acordul politic al Consiliului ECOFIN în iunie 2003, iar Directiva a intrat în vigoare la 1 iulie 2005. Principalele prevederi sunt:

- sistem obligatoriu de informare reciprocă a autorităților fiscale ;
- posibilitatea de a deroga de la acest sistem pentru Austria, Belgia și Luxemburg, derogare aplicabilă cel puțin până în 2015, cu posibilitatea prelungirii ei dacă problema cooperării cu țări terțe concurente în atragerea depozitelor nu este soluționată; până la expirarea perioadei de tranziție, cele trei State Membre sunt însă ținute să aplice un sistem de impunere la sursă, cu rate progresive în timp: 15% până în iunie 2008, 20% până în iunie 2011 și 35% ulterior. Produsul acestui impozit urmează a fi împărțit între țara de impunere (1/4) și țara de reședință (3/4) ;
- aplicare limitată doar la persoanele rezidente într-unul din Statele Membre ale UE; de asemenea, nu sunt vizate dividendele și câștigurile de capital din tranzacționarea acțiunilor și nici câștigurile din plasamentele în fonduri mutuale. În schimb, definiția noțiunii de « dobândă » este una extinsă, care cuprinde și randamentele obligațiunilor guvernamentale și corporative.
- încheierea de aranjamente care să protejeze competitivitatea piețelor financiare din interiorul UE ; în acest sens s-au încheiat acorduri cu Elveția, Liechtenstein, Andorra, Monaco, San Marino; de asemenea, Marea Britanie și Olanda au încheiat aranjamente corespunzătoare cu teritoriile lor dependente (e.g., Insula Man, Insulele Virgine, Aruba) pentru ca acestea să aplice depunerilor nerezidenților originari din UE “măsuri echivalente”.

Grație procesului de extindere a UE, aplicării prevederilor sale și de către teritoriile asociate sau dependente de unele State Membre (în baza unor acorduri bilaterale încheiate în acest scop) și convenirii aplicării de măsuri echivalente cu terțe țări (între care Elveția și Statele Unite), principiile Directivei erau în vigoare, la 1 ianuarie 2007, în 42 de jurisdicții fiscale.¹⁶³

¹⁶³ Philippe Cattoir: *A history of the “Tax Package”*. *The Principles and Issues Underlying the Community Approach*, Taxation Papers, DG TAXUD, Working Paper no.10, December 2006; p.15

Evaluările apărute în literatura de specialitate la scurt timp după intrarea în vigoare a Directivei relevă o abundență de probleme susceptibile a fi reduce foarte mult eficacitatea scontată:

- a) în ciuda progreselor făcute cu unele țări terțe, rămân încă neacoperite importante centre financiare către care ar putea migra depunerile resortisanților comunitari; din acest motiv, în octombrie 2006 Consiliul a cerut Comisiei să inițieze convorbiri exploratorii cu Hong Kong, Singapore și Macao, în vederea găsirii unor soluții de cooperare similare cu cele deja convenite cu alte țări terțe.
- b) prevederile Directivei nu pot ține sub un control adecvat enorma paletă de instrumente financiare care pot substitui depozitele purtătoare de dobândă; în acest sens, este demn de menționat că, imediat după ce Elveția a acceptat să coopereze cu UE în acest domeniu, băncile elvețiene au trecut la o publicitate agresivă a produselor financiare care nu sunt afectate de Directivă.

Simulări efectuate cu privire la rezultatul aplicării Directivei indică efecte foarte modeste la scara UE: veniturile fiscale cresc neglijabil, iar PIB rămâne practic constant. Efectele sunt sensibil mai pronunțate asupra celor trei țări cu derogare care, în cazul trecerii la sistemul schimbului de informații, sunt susceptibile să piardă încasări echivalente cu 0,2-0,4% din totalul veniturilor fiscale. Nici în cazul lor, însă, PIB nu ar fi afectat de o manieră semnificativă (reduceri cu mai puțin de 0,1%).¹⁶⁴

¹⁶⁴ xxx: *Economic effects of tax cooperation in an enlarged European Union*, Copenhagen Economics, Contract no. TAXUD/2003/DE/307, October 2004; p.28

IX. Considerații referitoare la mizele pentru România

IX.1. În ceea ce privește **procesul decizional în materia impozitării**, așa cum s-a arătat, progresele reglementărilor comunitare referitoare la impozitele directe sunt constrânse puternic de existența regulii unanimității. Pe de altă parte, există diferite instrumente (și tentative de utilizare a lor) prin care se urmărește neutralizarea parțială a impactului cerinței unanimității asupra dezvoltării *acquis*-ului comunitar în domeniu.

O opțiune importantă pentru România, în acest context, este dacă să sprijine demersurile pentru restrângerea aplicării regulii unanimității în domeniul impozitării sau să prefere *statu-quo*-ul. Există argumente convingătoare în favoarea primei alternative. În primul rând, ca putere de vot în Consiliu, România este a șaptea țară din Uniunea Europeană, deci poate exercita o influență mai mare decât multe alte State Membre în cazul trecerii la votul cu majoritate calificată. Pe de altă parte, regula unanimității nu pare să fie foarte utilă (deci, *a fortiori*, nu este indispensabilă) României. Această regulă are valoare pentru statele care au situații extreme sau apropiate de extreme în materia respectivă. Or, în ciuda semnalelor pe care pare să le trimită faptul că, la ora actuală, România are printre cele mai mici rate de impunere a profitului dintre Statele Membre, interesele sale în materia impozitării sunt mult mai aproape de zona mediană : România împărtășește cu statele susținătoare ale extinderii armonizării fiscale în UE condiția de țară relativ mare și cu un sector financiar puțin dezvoltat, deci susceptibilă a fi mai degrabă « victima » unei concurențe fiscale dăunătoare decât inițiatorul său; pe de altă parte, România are în comun cu multe din țările care se opun îngustării disparităților fiscale în UE faptul că preferința societății pentru bunuri furnizate public (și disponibilitatea sa de a plăti impozitele cerute pentru această furnizare) este limitată. Or, în asemenea condiții, este greu de văzut ce ar putea pierde România din renunțarea la unanimitate, devreme ce este dificil de imaginat vreun caz de oarecare importanță în domeniul impozitării în care România să fie singura voce divergentă (adică unica situație în care existența unui drept de veto este crucială). Dată fiind situația României, apropiată de mediană, precum și puterea ei de vot (și, implicit, de blocaj) ne putem aștepta ca ea să fie foarte adesea în situația de a găsi o minoritate de blocaj pentru a evita introducerea de reglementări care nu îi convin.

Ușurarea luării deciziilor prin mecanisme specifice „metodei comunitare” este preferabilă *statu-quo*-ului și pentru că, în mod paradoxal, acesta este ... dinamic. Metodele alternative de avansare pe calea unei anumite armonizări fiscale, în afară de faptul că generează un *acquis* de calitate mai slabă (ceea ce nu ar trebui să fie lipsit de importanță din punctul de vedere al niciunui Stat Membru), tind să nu îi fie favorabile României.

Construcția *ad hoc* de *acquis* pe care o realizează CEJ, pe lângă problemele generice pe care le comportă și care au fost descrise anterior, riscă se creeze dificultăți suplimentare României. Așa cum s-a arătat, deciziile CEJ tind să fie „creatoare” și să avantajeze contribuabilii. Aceștia, de regulă corporații transnaționale, dispun în mai mare măsură de expertiza și resursele necesare adjudecării în favoarea lor a unui conflict cu autoritățile fiscale române. Chiar și fără ipoteza unei anumite înclinații a Curții, simplul fapt că, în cazuri pe care o legislație comunitară secundară foarte lacunară nu le poate lămuri,

există riscul a cheltui resursele administrației pentru apărarea intereselor România în fața CEJ, este dezavantajos.

Asumarea de către Comisie, prin instrumente de *soft law*, a unui rol de ghid în diferite privințe neelucidate explicit din cauza absenței legislației secundare, este și ea inferioară – din punctul de vedere al României – unor soluții explicit adoptate prin „metoda comunitară”. Aceasta nu numai deoarece, măcar din punct de vedere al puterii de vot, influența ei în Consiliu (și, dacă este cazul, în Parlament) este semnificativă, ci și pentru că opțiunile Comisiei Europene nu sunt întotdeauna perfect simetrice din punctul de vedere al implicațiilor pentru Statele Membre, iar precedentele arată că acele State Membre ai căror cetățeni sunt mai bine reprezentați în *staff*-ul Comisiei (și, *a fortiori*, în funcțiile de conducere) au mai puține surprize neplăcute. Or, cetățenii români sunt, la ora actuală, puternic sub-reprezențați în serviciile Comisiei, iar perspectiva corectării acestui dezechilibru este foarte îndepărtată.

O problemă interesantă o constituie și măsura în care România ar trebui să fie dispusă a își asuma obligații suplimentare în condițiile unei eventuale utilizări a mecanismului „cooperării întărite” pentru convenirea, între un subgrup de State Membre, a unor reguli mai cuprinzătoare în domeniul impozitelor directe. Desigur că decizia concretă depinde, în fiecare caz, de particularitățile sale, deci nu poate exista o recomandare generică. Trebuie însă reținut, în adoptarea unei asemenea decizii, că dezavantajele aderării ulterioare la o asemenea inițiativă sunt importante. Practic, „fondatorii” unei „cooperări întărite” stabilesc regulile, pe care cei care aderă ulterior la acest mecanism sunt nevoiți să și le însușească. Presupunând că un grup de State Membre convin asupra unei anumite armonizări a ratelor și bazelor de impunere, iar acest grup constă în țări cu niveluri înalte de impozitare, este de așteptat ca ratele armonizate convenite să fie foarte ridicate din perspectiva celorlalte țări, ceea ce se traduce prin nevoia sporirii abrupte a poverii fiscale din aceste țări în cazul în care se aliniază aceluiași regim.¹⁶⁵

IX.2. Nevoia manifestării de reținere în adoptarea de măsuri fiscale contestate deja cu succes în fața CEJ

Atât autoritățile fiscale din România, cât și instanțele confruntate cu cazuistica fiscală vor trebui să țină cont de jurisprudența Curții Europene de Justiție, a cărei respectare este obligatorie pentru toate statele membre, obligație prevăzută și în Tratatul de Aderare a României. Deciziile CEJ sunt parte integrantă din legislația UE și, mai mult decât atât, reprezintă singura sursă pentru interpretarea textelor juridice comunitare. Curtea Europeană de Justiție, devenită operațională începând din 1953, a dat naștere de-a lungul celor peste 50 de ani de existență unui număr impresionant de decizii care stau la baza interpretării și aplicării legislației europene. Această nouă realitate cu care se magistrații români sunt deja obligați să se confrunte creează un întreg sistem de referință la care trebuie raportate și demersurile de armonizare în materia impozitării indirecte.

De asemenea, CEJ se poate pronunța asupra aplicabilității sau conformității actelor normative naționale cu legislația UE. În mod evident, CEJ nu poate decide asupra

¹⁶⁵ Nico Groenendijk: *Enhanced Cooperation in Corporate Taxation: Possibilities and Possible Effects*, EUSA Economics Interest Section Research Seminar, Waterloo, Ontario, April 2006; p.21

abrogării unei norme adoptate de un stat membru și nici măcar nu poate sugera abrogarea acesteia, decizia aparținând în ultimă instanță autorităților naționale. Cu toate acestea, odată ce CEJ declară un act normativ ca nefiind conform cu legislația europeană sau cu principiile și libertățile fundamentale prevăzute prin Tratat, orice act de aplicare a actului normativ respectiv poate atrage fie plângeri din partea persoanelor afectate, fie acțiuni directe din partea Comisiei Europene împotriva statului român.¹⁶⁶ O asemenea situație a apărut prin introducerea de către statul român, începând cu 1 ianuarie 2007 a taxei de primă înmatriculare (Studiu de caz).¹⁶⁷

În mod evident, dincolo de acest caz de notorietate, va fi nevoie de un proces sistematic și de durată pentru luarea în considerare cu responsabilitate a jurisprudenței CEJ de către instanțele din România. Mai mult decât atât, un proces de o mult mai mare anvergură va fi necesar pentru adaptarea comportamentului autorităților fiscale la ansamblul surselor de drept comunitar. În prezent se constată o puternică inerție din partea autorităților fiscale române care ignoră, uneori în mod deliberat jurisprudența CEJ, bazându-se pe slaba eficiență a instanțelor în ceea ce privește racordarea la cazuistica europeană.

Clivajul semnificativ care se menține între cadrul juridic comunitar și jurisprudența CEJ pe de o parte și politica în materie fiscală a autorităților române pe de altă parte fost într-o bună măsură redus prin programele de cooperare administrativă și asistență tehnică derulate în perioada de pre-aderare dar și după 1 ianuarie 2007, care au avut ca obiectiv modernizarea administrației fiscale și racordarea ei la sistemul instituțional și practicile comunitare. La nivelul Ministerului Finanțelor s-au derulat și la data redactării studiului încă se află în derulare numeroase programe cadru și proiecte de înfrățire instituțională, majoritatea coordonate prin programe PHARE și având ca obiective printre altele :

- *Încheierea procesului de armonizare a legislației fiscale și consolidării administrației fiscale* (buget alocat 1,2 milioane Euro) ;
- *Consolidarea capacității de prezentare a prevederilor financiare consolidate și a rapoartelor consolidate referitoare la implementarea bugetului* (buget alocat 0,7 milioane Euro) ;
- *Reevaluarea cadrului TVA* (buget alocat 0,6 milioane Euro) ;
- *Control fiscal* (buget alocat 1,2 milioane Euro) ;
- *Dezvoltarea și implementarea unei soluții integrate pentru sistemul informatic, parte a Strategiei de informatizare a Ministerului Finanțelor Publice* (buget alocat 10 milioane euro) ;
- *Sprijin pentru Planul Strategic elaborat de Ministerul Finanțelor Publice* (buget alocat 15,5 milioane Euro) etc.

Aceste programe și proiecte precum și multe altele au avut un rol important, reflectat atât de sumele alocate cât și de obiectivele propuse, în restructurarea și reorganizarea finanțelor publice. Cu toate acestea, în multe cazuri rezultatele scontate au întârziat să apară, ceea ce creează necesitatea continuării eforturilor în direcția reformei

¹⁶⁶ Conform **Art. 226 TUE**.

¹⁶⁷ Taxa speciala pentru autoturisme și autovehicule, introdusă prin **Legea nr.343/2006** și modificată prin **O.U.G. nr.110/2006**.

administrației fiscale. Programele menționate au contribuit într-o foarte redusă măsură la eficientizarea relațiilor dintre administrația fiscală și contribuabili, comunicarea și transparența rămânând la niveluri care încă lasă mult de dorit. Câteva dintre lacunele apărute în desfășurarea proiectelor de cooperare administrativă și asistență tehnică ar fi :

- lipsa unor evaluări realiste privind disfuncționalitățile instituționale concrete de la care să se pornească în găsirea căilor de implementare a reformei ;
- lipsa unor pârghii de motivare și co-interesare sistematică a factorilor de decizie din administrația românească vizată de programele în cauză (de multe ori funcționarii români percepeau activitățile comune ca o corvoadă adăugată responsabilităților lor specifice);
- gradul ridicat de formalism în evaluarea rezultatelor proiectelor ;
- sistemul deficitar de comunicare cu categoriile de contribuabili, beneficiarii indirecți ai reformei administrative ;
- transparența redusă și slaba diseminare a informației privind desfășurarea proiectelor care au rămas în cvasi-totalitatea lor necunoscute publicului și celorlalte instituții interesate de reforma administrației fiscale (deși aproape fiecare proiect avea printre altele ca obiectiv diseminarea informațiilor privind procesul de armonizare fiscală și reformă administrativă).

Aceste elemente sunt demne de reținut atât la nivelul eforturilor de reformă instituțională îndreptate către armonizarea cu normele și principiile comunitare cât și în ceea ce privește eforturile pe termen lung ale administrației fiscale din România în vederea creșterii transparenței și eficienței instituționale coroborată cu obiectivul ușurării poverii fiscale pentru contribuabilul român.

IX.3. În ceea ce privește armonizarea ratelor de impunere asupra venitului corporatiilor

Admițând că s-ar putea ajunge la deciderea prin vot cu majoritate calificată a ratei minime de impunere, ea ar trebui să se situeze aproximativ la nivelul impozitului cel mai mare dintre țările care compun cea mai probabilă minoritate de blocaj, adică a țărilor cu cele mai mici rate de impunere. Având în vedere nivelurile actuale ale ratelor de impunere din UE, care au cunoscut reduceri substanțiale în ultimii ani, este puțin probabil ca o eventuală armonizare să se producă la un nivel sensibil mai ridicat decât rata actuală aplicată în România. Probabil că nivelul de 20% menționat în 2004 de ministrul olandez al finanțelor este o ipoteză realistă. Există numeroase motive pentru care un asemenea nivel nu ar avea de ce să creeze dificultăți României, putând chiar oferi unele valențe pozitive.

În primul rând, este de așteptat ca el să ducă la o sporire a încasărilor bugetare ceea ce, în condițiile în care România are cea mai redusă povară fiscală agregată (ponderea încasărilor bugetare în PIB) dintre toate țările Uniunii Europene, iar cererile de fonduri pe care trebuie să le acomodeze bugetul public sunt în creștere, ar reprezenta o evoluție favorabilă. Extrapolând asupra României rezultatele simulărilor făcute pentru țările UE-25 cu privire la introducerea unei rate armonizate de impunere situate la nivelul mediei

actuale a ratelor naționale, avem bune motive să considerăm că efectele ar fi favorabile. După cum s-a arătat mai sus, singurele țări comunitare care ar câștiga (chiar dacă relativ puțin: sub jumătate de punct procentual) atât în termeni de dinamică a PIB, cât și de încasări bugetare de pe urma unei asemenea armonizări sunt Lituania, Letonia și Ungaria, adică țări de a căror situație România este cea mai apropiată din punctul de vedere a doi parametri esențiali utilizați în model: rata de impunere a profitului și ponderea produsului impozitului pe profit în PIB.

În al doilea rând, trebuie subliniat că efectele pozitive ale ratelor de impunere asupra intrărilor de investiții externe directe, de care România va continua să aibă nevoie în condițiile insuficienței economisirii interne și a necesităților încă semnificative de tehnologie și know-how managerial, se exercită întotdeauna “la margine”, adică în condițiile în care alți factori de atractivitate a unui amplasament investițional sunt constanți. Studiile empirice întreprinse sunt aproape unanime în a releva că alți factori decât nivelul impozitării sunt mai importanți pentru investițiile externe: capacitatea de absorbție a pieței, costul și calitatea mâinii de lucru, infrastructura. Or, pentru o țară ca România, care are un foarte bun potențial de valorificare a primilor doi factori amintiți mai sus, nu există motive convingătoare de a apăsa pârghia impozitării în același fel în care o fac alte țări comunitare. Dezavantajul locațional major al României ține în primul rând de infrastructură, or încasări bugetare sporite – pe care le-ar permite, între altele, și majorarea ratei de impunere – ar putea ajuta la micșorarea acestui handicap. Altfel spus, utilizarea pârghiei impozitării pentru a dezvolta infrastructura și a atrage pe această cale investiții externe superioare este preferabilă angajării într-o cursă către impozite mai mici, care să atragă capitalul străin prin, în ultimă instanță, transferuri indirecte de la bugetul public destinate măririi randamentului capitalului investit în România de corporațiile transnaționale.

Tot în legătură cu influența impozitării asupra investițiilor externe directe trebuie amintit impactul asimetric al acesteia în funcție de tipul (orizontal sau vertical) al investițiilor. Capacitatea importantă de absorbție a pieței interne românești și dinamica ei reprezintă oricum un “magnet” pentru investițiile externe de tip orizontal, astfel că stimularea lor suplimentară pe calea impozitelor scăzute nu s-ar justifica. Este adevărat că investițiile de tip vertical pot avea efecte de antrenare mai mari asupra economiei și sunt mai sensibile la stimulentele fiscale dar, în condițiile în care *acquis*-ul comunitar relevant (regulile în materie de ajutor de stat și Codul de Conduită privind Impozitarea Afacerilor) restrânge drastic posibilitatea utilizării lor selective, câștigurile obținabile în termeni de atragere a unor investiții verticale suplimentare ar fi plătite prea mult prin pierderile de încasări bugetare aferente unor rate reduse de impozitare a unor investiții orizontale practic garantate (care s-ar efectua chiar și în condițiile unei fiscalități mai mari).

IX.5. În ceea ce privește armonizarea bazelor de impunere asupra veniturii corporatiilor

România are un interes important în soluționarea (sau, cel puțin, minimizarea) problemelor care decurg din varietatea excesivă a regulilor de impunere din Statele Membre. Aceasta întrucât administrarea impozitelor pe venitul corporațiilor este foarte vulnerabilă la două dintre implicațiile acestei diversități: posibilitățile mari de “evitare

fiscală” pe care le au, în aceste condiții, contribuabilii corporativi multinaționali și problemele de dublă impunere care pot apărea. Vulnerabilitatea României la aceste probleme este amplificată de ponderea importantă a companiilor multinaționale în sectorul întreprinderilor și de riscul ca, în absența unor reguli “comunitarizate”, tentativele de a controla mai ferm cele două fenomene negative menționate mai sus prin norme naționale să dea naștere în dispute aduse de contribuabili în fața CEJ, unde combinația între experiența inerent redusă a autorităților fiscale de a gestiona problematica în deplin acord cu *acquis*-ul existent și exercițiul îndelungat al corporațiilor transnaționale în contestarea cu succes a regulilor naționale de impunere este susceptibilă să ducă mai ales la rezultate negative pentru România.

Cele două inițiative ale Comisiei, privitoare la bazele de impunere, care se află la ora actuală în dezbatere sunt aplicarea impozitării după regulile țării de origine (HST) și baza comună consolidată de impunere (CCCTB).

Există motive serioase pentru ca poziția României față de HST să fie negativă, justificând atât neparticiparea sa la exercițiul-pilot preconizat de Comisie în Comunicarea sa din decembrie 2005, cât și, ulterior, după încheierea fazei experimentale, opoziția față de generalizarea și formalizarea sa prin legislație secundară. Astfel, această “versiune fiscală” a principiului recunoașterii reciproce implică, de fapt, transferul poverii pe care o presupune conformarea cu un set de 27 de legislații fiscale naționale de la nivelul contribuabililor la cel al autorităților fiscale, care trebuie să aibă cel puțin capacitatea de a verifica dacă contribuabilul din propria jurisdicție care s-a prevalat de dreptul de a utiliza legislația sa din țara de origine o interpretează și o aplică corect. Pentru o țară confruntată cu constrângeri reale (de ordin obiectiv, dar și subiectiv) în dezvoltarea unei administrații fiscale foarte eficiente, cum este și cazul României, o atare variantă nu este convenabilă.

În al doilea rând, devreme ce numărul și importanța întreprinderilor străine care activează în România este disproporționat de mare în raport cu numărul întreprinderilor românești cu activitate directă în spațiul comunitar, aplicarea HST ar face ca domeniul acoperit de regulile fiscale românești să se îngusteze foarte mult. Pierderea de suveranitate fiscală care decurge de aici este puțin acceptabilă, devreme ce ea nu s-ar produce în favoarea unor reguli stabilite la nivel comunitar, asupra formulării cărora România ar avea un cuvânt de spus, ci în favoarea regulilor fiscale din alte țări, edictate în contexte naționale particulare și având priorități diferite de cele ale României.

În ceea ce privește adoptarea unei baze consolidate comune de impunere (CCCTB), cea mai adecvată poziție pentru România este cea a unei disponibilități condiționate. Disponibilitatea de principiu decurge din faptul, menționat mai sus, că o inițiativă precum CCCTB poate soluționa probleme cu care administrația fiscală românească se va confrunta tot mai mult de acum înainte, fără perspective favorabile de a le rezolva în propriul avantaj. Din același motiv, poziția României față de varianta în care CCCTB ar urma să se aplice pe baze voluntare ar trebui să fie negativă.

În fine, CCCTB ar fi o alternativă preferabilă soluționării “discrete”, prin Directive punctuale, a diferite probleme decurgând din diversitatea regulilor fiscale naționale. Astfel, de exemplu, soluționarea definitivă și “holistică” a problemelor compensării transfrontieră a pierderilor fiscale pe care o oferă CCCTB este net superioară paliativelor pe

care le-ar furniza adoptarea inițiativei Comisiei de a reglementa această problemă printr-o directivă dedicată.

Chiar dacă și modul de soluționare a unor aspecte tehnice privind definirea bazei comune de impozitare poate fi important pentru România, este evident că miza cea mai serioasă, de natură să determine acordul sau respingerea legiferării la nivel comunitar a acestei modalități de armonizare a bezelor de impunere la nivel comunitar, ține de cheia de alocare a bazei de impunere consolidate între jurisdicțiile fiscale ale Statelor Membre.

În primul rând, există motive ca România să susțină alocarea în funcție de indicatori microeconomici, deoarece, în condițiile nivelului redus al PIB, cei macroeconomici ar dezavantaja-o. O astfel de preferință are și justificarea că indicatorii microeconomici sunt mult mai adecvați pentru acest exercițiu.

Există o varietate foarte largă de chei de repartizare care pot fi stabilite în funcție de indicatorii microeconomici, iar examinarea lor individuală ar fi fastidioasă. De aceea, la examinarea acestei probleme trebuie să plece de la variantele cel mai probabil să obțină acceptul mai larg al Statelor Membre, variante care – în principiu – sunt cele care oferă cele mai mari posibilități tranzacționale, adică cele care includ mai mulți factori. O variantă bazată de capital, forță de muncă și vânzări este cea mai probabilă, deoarece include din pornire un element de contrabalansare a intereselor producătorilor neți și, respectiv, consumatorilor neți. Factorul capital nu este inerent avantajos pentru România, dar, având în vedere justificarea sa conceptuală incontestabilă, nu este realistă așteptarea ca acesta să poată fi exclus din vreo formulă. În aceste condiții, devreme ce România nu poate concura la nivelul ratelor de impunere cu o serie de alte State Membre mici (precum Irlanda și Cipru), ar trebui obținută excluderea din acest indicator a celor mai mobile active, cum sunt în primul rând activele intangibile.

Factorul forță de muncă este extrem de avantajos pentru România în ipostaza “număr de angajați”, dar dezavantajos în ipostaza “fond de salarii”. Soluția optimă ar fi, așadar, ca acest factor să fie luat în considerare exclusiv prin prisma indicatorului “număr de angajați”, putându-se accepta, în schimbul unor compensații corespunzătoare, o definiție duală, dar în care indicatorul “număr de angajați” să aibă o pondere cel puțin egală cu cea a indicatorului “fond de salarii”. În fine, factorul “vânzări” trebuie să fie calculat pe baza dimensiunii acestui indicator la locul de destinație și în niciun caz la origine.

Ponderarea celor trei factori este, desigur, la rândul ei, extrem de importantă, iar interesul României ar fi ca factorii care o avantajează să fie relativ mai bine reprezentați. Din punctul de vedere al considerațiilor de echilibru al concesiilor, dar și în lumina precedentului existent în Statele Unite, cea mai probabilă modalitate de ponderare anvizajabilă este însă “formula Massachusetts”, în care cei trei factori ar avea ponderi egale.

IX.6. În ceea ce privește măsurile de contracarare a “concrenței fiscale dăunătoare”

Împreună cu celelalte State Membre care au aderat la UE în cursul actualului deceniu, România a fost plasată de la bun început într-o situație asimetrică față de ceilalți membri ai UE. În vreme ce aceștia din urmă sunt supuși unui *acquis soft*, rezultat dintr-un Cod Conduită (privind impozitarea afacerilor) neobligatoriu legal, deci nejustificabil în fața

CEJ, și pus în aplicare pe baza recomandărilor unui Grup de Lucru și a rezoluțiilor Consiliului, în care statele “în defect” își pot apăra pozițiile și pot iniția tranzacții de tip *log-rolling* cu alte State Membre, noii membri ai Uniunii au trebuit, în cadrul negocierilor de aderare, să subscrie la angajamente constrângătoare legal de eliminare a unor măsuri fiscale de genul celor incriminate de Codul de Conduită.

Această asimetrie nu este însă necesarmente dăunătoare și ar putea fi utilizată în continuare în avantajul României. În primul rând, trebuie admis că proliferarea în România, la sfârșitul deceniului trecut și începutul celui actual, a numeroase scheme de stimulare fiscală (pentru „zone defavorizate”, „întreprinderi mici și mijlocii”, „parcuri industriale”, „porturi libere”, „investiții cu impact semnificativ în economie” și, în fine, „parcuri științifice și tehnologice”) a fost profund irațională și dăunătoare din punct de vedere economic. Pe de-o parte, ele au fragilizat încasările bugetare, contribuind indirect la tergiversarea procesului de macrostabilizare. Pe de altă parte, ele și-au anulat reciproc efectele într-o anumită măsură, deoarece esența avantajelor pe care aceste scheme le oferă ține de tratamentul *comparativ mai bun* față de cei care nu beneficiază de ele. Or, dacă aceștia pot beneficia de alte scheme de facilități, dimensiunea acestui avantaj relativ se diminuează până la eventuala dispariție. Niciun alt Nou Stat Membru nu a promovat într-un mod mai lipsit de viziune conceptul facilităților fiscale selective. Multe țări (Bulgaria, Cehia, Estonia și Lituania) nu au recurs la asemenea măsuri decât într-un mod extrem de parcimonios, pe când celelate, care au făcut uz pe scară mai largă de aceste stimulente, le-au concentrat într-un număr limitat de scheme, referitoare de regulă la IMM și la „zone economice speciale”. Nu există nici un caz în regiune în care să coexiste, cum a fost la un moment dat situația în România, 7 scheme diferite, din care 5 cu definiție regională. Evident că, într-un asemenea context, “asimetria” menționată mai sus a avut mai curând efecte benefice pentru România.

În al doilea rând, fiind actualmente într-o situație mai corectă din punctul de vedere al măsurilor de concurență fiscală dăunătoare decât mai multe vechi state membre, România, ca și alte țări care au aderat recent, pot și trebuie să utilizeze pârghia Codului de Conduită pentru a determina efectuarea de corijări, similare celor pe care le-au făcut ele însele, ale stimulentei fiscale cu externalități negative care mai sunt încă aplicate de țări din UE-15.

IX.7. În ceea ce privește trecerea la aplicarea „principiului originii” pentru colectarea TVA

Trecerea la acest principiu este singura opțiune rezonabilă dacă se dorește frânarea expansiunii unui fenomen care generează o enormă irosire de resurse: fraudă fiscală. În consecință, apare necesitatea instituirii unui sistem de redistribuire la nivel comunitar a încasărilor din TVA. Un asemenea sistem ar putea să comporte, fie o compensare "micro", bazată pe documentarea tranzacțiilor intra-comunitare, fie o compensare "macro", bazată pe date statistice privind consumul agregat și comerțul intracomunitar. Atâta vreme cât România va continua să înregistreze deficite comerciale în schimburile cu partenerii din UE, iar administrația sa fiscală va continua să fie relativ ineficientă, alegerea unui sistem de compensare “macro”, bazat mai ales pe date de producție și consum, îi va fi *a priori* mai favorabil.

Studiu de caz – Taxa de primă înmatriculare

Taxa de primă înmatriculare, considerată de către guvernul român o taxă de mediu, presupune ca la înmatricularea unui autoturism sau autovehicul să fie plătită o sumă calculată în funcție de tipul și anul de fabricație al autovehiculului, capacitatea cilindrică și norma de poluare. Această taxă și mai ales cuantumul său exagerat au generat critici vehemente la nivel național pentru ca apoi să facă obiectul sesizării Comisiei Europene care a sugerat în mai multe rânduri executivului român eliminarea sau modificarea taxei. Comisia consideră ca taxa de primă înmatriculare contravine Art. 90 din Tratat¹⁶⁸, precum și jurisprudenței CEJ, problemele invocate fiind legate de taxarea discriminatorie între autovehiculele la mana a doua vândute de către cetățenii români față de cei din alte state membre UE precum și faptul că nivelul taxei depășește valoarea reziduală sau de piață a mașinii în cazul celor foarte vechi¹⁶⁹. În martie 2007 a fost demarată prima fază a procedurii de *infringement* care a implicat discuții și negocieri cu autoritățile române, după care în 28 noiembrie 2007 a fost declanșată faza a doua a procedurii prin care au fost acordate statului român două luni pentru conformarea cu observațiile Comisiei, în caz contrar urmând să fie sesizată CEJ.

Mai mult decât atât, comisarul european pentru fiscalitate, Laszlo Kovacs, a apreciat că guvernului de la București îi va reveni nu numai obligația de a modifica legislația astfel încât aceasta să fie armonizată cu cea europeană, dar și aceea de returnare a sumelor percepute în mod injust prin taxa de primă înmatriculare. Comisarul european a dat exemplul Ungariei care a fost condamnată de CEJ în urma unei situații asemănătoare, precizând că în condițiile în care guvernul român ar adopta o Ordonanță de Urgență pentru modificarea taxei, astfel încât normele în materie să fie armonizate cu legislația europeană, procedurile de sancționare demarate împotriva României vor fi abandonate, dar acest lucru nu va absolvi autoritățile de returnarea totală sau parțială a taxelor deja percepute.

Însă o problemă tehnică ce se desprinde la nivel procedural în cazul unei decizii a CEJ este că această decizie nu va deveni direct aplicabilă în subiecților de drept români. Doar deciziile instanțelor din România sunt îndrituite ca, pe baza jurisprudenței europene, să se pronunțe asupra cazurilor concrete.

¹⁶⁸ Acesta interzice oricărui stat membru să aplice în mod direct sau indirect o impozitare excesivă asupra produselor provenite din alt stat membru sau orice mod de impozitare ce ar constitui o formă de protecție indirectă a altor produse. **Art. 90 TCE** interzice deci orice discriminare fiscală ce ar acorda un avantaj comparativ produselor unui stat membru.

¹⁶⁹ Nivelul taxei pornește de la 68 de euro, pentru autovehiculele noi, foarte mici, cu o capacitate cilindrică de 600 cmc, dotate cu catalizator tip EURO 4 și ajunge până la 8.586 euro pentru autoturismele mai vechi de șase ani, fără catalizator și cu o capacitate cilindrică de peste 3.000 cmc.

BIBLIOGRAFIE

Agundez-Garcia, Ana: *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options*, DG TAXUD, Taxation Papers, Working Paper no.9, October 2006

Almendra, Violeta Ruiz: *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, *Intertax*, 33:12, 2005

Aujean, Michel: *The EU Company Tax Initiatives – where we are?*, Dublin, March 2005

Avi-Yonah, Reuven S.: *Globalization and tax competition: implications for developing countries*, CEPAL Review 74, August 2001

Barr, James, Mathew Elliott: *Moving on Up - EU tax harmonisation plans*, The European Foundation, October 1998

Barthe Marie-Annick: *La politique fiscale: entre l'harmonisation et la coordination*, în "Économie de l'UE", Ed. Economica, 2003

Becker, Werner: *EU: taxation of savings income coming down the home straight?*, Deutsche Bank Research, EU Monitor no.5, 8 October 2003

Birch Sorensen, Peter: *Tax coordination in the European Union: What are the issues?*, Swedish Economic Policy Review, 8:2001

Bolkestein, Frits: *Taxation and Competition: the Realisation of the Internal Market*, Europese Beweging Nederland, Hovelaken, 17 March 2000

Benassi-Querré, Agnes, Lionel Fontagne, Amina Labreche-Revil: *Foreign Direct Investment and the Prospects for Tax Co-Ordination in Europe*, CEPII, Document de Travail no.6, April 2000

Bond, Stephen, Lucy Chennells, Michael P.Devereux: *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000

Borgsmidt, Kirsten: *Decades of European VAT: Where do we stand?*, European Business Law Review, Vol.11, No.3, 2000

Borgsmidt, Kirsten: *European Tax Policy and Characteristics of EU Secondary Tax Law*, European Business Law Review, Vol.14, No.2, 2003

Boss, Alfred: *Tax Competition and Tax Revenues*, Intereconomics, January/February 2006

Bratton, William, Joseph McCahery: *Tax coordination and tax competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, Common Market Law Review, 38:2001

Brochner, Jens, Jesper Jensen, Patrik Svensson, Peter Birch Sorensen: *The Dilemmas of Tax Coordination in the Enlarged European Union*, IFIR Working Paper no.2006-11, October 2006

Brokelind, Cecile: *Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive*, EC Tax Review 2003-3

Calderon, Jose M.: *European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law*, *Intertax*, 33:3, 2005

Cattoir, Philippe: *A history of the "Tax Package". The Principles and Issues Underlying the Community Approach*, Taxation Papers, DG TAXUD, Working Paper no.10, December 2006

Chow, John: *Monetary Union and Tax Harmonization*, *Intertax*, Vol.28, No.3, 2000

Cnossen, Sijbren: *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, 2002

Craig, Alistair: *EU Law and British Tax. Which comes first?*, Centre for Policy Studies, 2003

- de Mooij, Ruud, Paul Tang: *Fiscal Policy*, în “Four Futures”, Centraal Planbureau, 2003
- de Mooij, Ruud: *A Minimum Corporate Tax Rate in the EU Combines the Best of Two Worlds*, Intereconomics, July/August 2004
- Dăianu, Daniel; Claudiu Doltu, Dragoș Pîslaru: *Transpunerea în România a normelor Uniunii Europene în domeniul impozitării indirecte*. IER, 2002.
- Debonneuil, Michèle, Michel Fontagné: *Fiscalité et Marché Unique*, Rapport du Conseil d'Analyse Economique no.40, Paris, 2003
- Dehejia, Vivek H., Philipp Genschel: *Tax competition in the European Union*, MPIfG Discussion Paper 98/3, February 1998
- Devereux, Michael P.: *Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/03, January 2006
- Devereux, Michael, Simon Loretz: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, Oxford University Business Centre, WP 07/06, October 2007
- Dourada, Ana Paula: *The EC draft directive on interest from savings from a perspective of International Tax Law*, EC Tax Review 2000-3
- Edwards, Chris, Veronique de Rugy: *International Tax Competition. A 21st-Century Restraint on Government*, Cato Institute Policy Analysis no.431, April 2002
- Eggert, Wolfgang, Andreas Haufler: *Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union*, University of Munich, Discussion Paper 2006-11, March 2006
- El-Agraa, Ali M.: *Tax harmonization*, în “The European Union”, Prentice Hall Europe, 1998
- Englisch, Joachim: *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, Intertax, 33:8/9, 2005
- European Commission: *Taxation in the European Union. Report on the Development of Tax Systems*, Brussels, 22 October 1996
- European Commission: *Towards tax co-ordination in the European Union. A package to tackle harmful competition*, Communication to the Council, 1 October 1997
- European Commission: *A package to tackle harmful tax competition in the European Union*, Communication to the Council and the European Parliament, 5 November 1997
- European Commission: *First Annual Report on the Implementation of the Code of Conduct for Business Taxation and Fiscal State Aid*, Brussels, 25 November 1998
- European Commission: *A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market*, Communication to the Council and European Parliament, 7 June 2000
- European Commission: *Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead*, Communication to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23 May 2001
- European Commission: *Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*, Communication from the Commission, 23.10.2001
- European Commission: *An Internal market without company tax obstacles; achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*, Communication from the Commission, Brussels, 24 November 2003
- European Commission: *Dividend taxation of individuals in the Internal Market*, Communication from the Commission, 19 December 2003
- European Commission: *Proposal for a Council Decision authorising Romania to apply a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services referred to in Article 28(6) of Directive 77/388/ECC*. Brussels, 2007.

European Commission: *Proposal for a Council Directive amending VAT Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*. Brussels, 2007.

Farmer, Paul: *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?*, EC Tax Review 2003-2

Figura, Phillip O.: *EU Tax Rate Harmony. An Unattainable and Detrimental Goal*, New England Journal of International and Comparative Law, 8:1, 2002

Fuest, Clemens, Winfried Fuest: *A Minimum Corporate Tax Rate Would be Harmful for both High and Low Tax Countries*, Intereconomics, July/August 2004

Fuest, Clemens: *Corporate Tax Coordination in the European Internal Market and the Problem of "Harmful Tax Competition"*, University of Cologne, December 2002;

Ganghof, Steffen: *The Politics of Tax Structure*, Max Planck Institute for the Study of Societies Cologne, Working Paper 06/1, January 2006

Ganghof, Steffen, Philipp Genschel: *Taxation and Democracy in the EU*, Max Planck Institute for the Study of Societies Cologne, Working Paper 07/02, February 2007

Genser, Bernd: *Coordinating VATs between EU Member States*, CESifo Working Paper 648, January 2002

Geurtz, Matthias, Jorn Quitzau: *Tax policy between competition and harmonisation*, Deutsche Bank Research, EU Monitor, July 2003

Giannini, Silvia, Carola Maggiulli: *The Effective Tax Rates in the EU Commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications*, CESifo Working Paper 666, February 2002

Göpffarth, Dirk: *The Effect of Tax Harmonisation on Effective Tax Rates in the European Union*, June 2001

Gorter, Joeri, Ruud de Mooij: *Beyond harmful tax practices*, CPB Report 2001/2

Grand, Bernard: *L'évolution des systèmes de taxation dans l'Union Européenne*, Revue Française de Finances Publiques, no.68, décembre 1999

Grau, Amparo, Pedro M. Herrera: *The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives*, EC Tax Review 2003-1

Griffith, Rachel, Alexander Klemm: *What has been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?*, The Institute for Fiscal Studies, WP 04/05, February 2004

Groenendijk, Nico: *Enhanced Cooperation in Corporate Taxation: Possibilities and Possible Effects*, EUSA Economics Interest Section Research Seminar, Waterloo, Ontario, April 2006

Guimbert, Stéphane: *La fiscalité déterminant de l'attractivité?*, Conseil d'Analyse Economique, Rapport no.26, 2000

Halligan, Aoife: *The Future of Company Tax in the EU?*, European Policy Centre, Commentary, April 2004

Harrop, Jeffrey: *The Political Economy of Integration in the EU*, Edward Elgar, 2000

Hamaekers, Hubert: *Taxation Trends in Europe*. International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

Hellerstein Walter, Charles E. McLure: *The European Commission's Report on Company Income Taxation: What the EU Can Learn from the Experience of the US States*, European Conference on Company Taxation, Rome, 6 December 2003

Helminen, Marjaana: *Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive*, EC Tax Review 2000-3

Helminen, Marjaana: *Is There a Future for CFC-regimes in the EU?*, Intertax, 33:3, 2005

Hinnekens, Luc: *The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation*, EC Tax Review 2002-3

- Hitiris, Theo: *Tax Harmonisation*, în „European Community Economics”, Harvester, 1994; p.112
- Holzinger, Katharina: *Tax Competition and Tax Co-operation in the EU: the case of savings taxation*, EUI Working Papers, RSC No.2003/07
- Hudig, Dirk: *Company taxation in the Single Market: a business perspective*, UNICE discussion paper, *European Business Journal*, Vol.11, no.1, Spring 1999
- Jacobs, Otto, Christoph Spengel, Thorsten Stetter, Carsten Wendt: *EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base*, ZEW Discussion Paper No.05-37, 2007
- Johnson Debra, Colin Turner: *Taxation and the European Business Environment: Themes and Issues*, în “European Business. Policy challenges for the new commercial environment”, Routledge, 2000
- Jourard, Isabelle: *Tax systems in European Union countries*, OECD, Economics Department Working Paper no.301, 29 June 2001
- Jovanovic, Miroslav N.: *The Economics of European Integration. Limits and Prospects*, Edward Elgar, 2005
- Kanavos, Panos: *Tax Harmonization: The Single Market Challenge*, în “New Challenges to the EU”, Dartmouth Publishing, 1997
- Klemm, Alexander: *A Minimum Rate without a Common Base?*, Intereconomics, July/August 2004
- Kovacs, Laszlo: *The European Commission’s business taxation agenda*, Oxford Centre for Business Taxation, 23 March 2006
- Kovacs, Laszlo: *VAT reduced rates on the labour intensive services*. Speech at the conference organised by the European Hotel, Restaurant, Coffee Association, Budapest, 19/01/2007.
- Lahrèche-Révil, Amina: *Who’s afraid of tax competition? Harmless tax competition from the New European Member States*, CEPII, Working Paper no.2006-11, June 2006
- Luja, Raymond H.C.: *Anti-tax-avoidance Rules and Fiscal Trade Incentives*, Intertax, Vol.28, No.6-7, 2000
- Lyal, Richard: *Non-discrimination and direct tax in Community law*, EC Tax Review 2003-2
- Malherbe, Jacques: *Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the EU*, Intertax, Vol.30, No.6-7, 2002
- Markham, Michelle: *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration*, Intertax, 33:2, 2005
- Martens Weiner, Joann: *Formula apportionment in the EU: a Dream Come True or the EU’s Worst Nightmare?*, CESifo Working Paper 667, February 2002
- Martens Weiner, Joann: *Would Introducing Formula Apportionment in the European Union Be a Dream Come True or the EU’s Worst Nightmare?* ifo Studien 48:4, 2002
- Martinez-Serano, Alicia, Ben Patterson: *Taxation in Europe: recent developments*, European Parliament, DG Research, Working Paper 01-2003
- Martinez-Monga, C.; Maza Lasierra, L.A. & Igal, J.Y.: *Asset Booms and Tax Receipts: The case of Spain, 1995-2006*, Working paper (draft), DG ECFIN, July 2007.
- Mendoza, Enrique, Linda Tesar: *Winners and Losers of Tax Competition in the European Union*, University of Michigan, RSIE Discussion Paper 508, July 2003
- Mendoza, Enrique, Linda Tesar: *Why hasn’t tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the EU*, Journal of Monetary Economics, 52:2005
- Micossi, Stefano, Paolo Parascandolo: *Efficient taxation of multilateral enterprises in the European Union*, BEEP Briefing no.5, April 2003
- Mintz, Jack M: *Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at Stake*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/14, May 2007

- Mitchell, Daniel J.: *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, Heritage Foundation, 2004
- Monti, Mario: *EMU, Taxation and Competitiveness*, Kangaroo Group Conference, London, 27 November 1998
- Moussis, Nicholas: *Taxation Policy*, în “Guide to European Policies”, European Study Service, 2004
- Nanetti, Francesco, Giovanni Mameli: *The creeping normative role of the EC Commission in the twin-track struggle against State aids and harmful tax competition*, EC Tax Review 2002-4
- Nicodème, Gaëtan: *Corporate tax competition and coordination in the European Union? What do we know? Where do we stand?*, European Commission, DG ECFIN Economic Paper no.250, June 2006
- Nijkamp, Heleen: *Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct*, EC Tax Review 2001-3
- O’Brien, Martha: *Implications for Member State Budgets of the ECJ’s rulings on direct taxation*, Working Paper, Conference at the University of Victoria, August 2005
- Oestreicher, Andreas, Christoph Spengel: *Tax Harmonisation in Europe. The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, ZEW Discussion Paper No.07-035, June 2007
- Quitza, Jörn: *Competing government funding systems*, Deutsche bank Research, EU Monitor 30, January 2006
- Pistone, Pasquale: *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002-3
- Prats, Francisco Alfredo Garcia: *The evolution of income taxation under EC law requirements*, EC Tax Review 2002-3
- Rabitsch, Katrin: *Eastern European Integration and Tax Competition*, Wirtschafts Universität Wien, Discussion Paper nr.26, September 2007
- Radaelli, Claudio M.: *The Code of Conduct Against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise*, European University Institute, Working Paper RSC 2002/43, June 2002
- Radaelli, Claudio M., Ulrike Kraemer: *Shifting Modes of Governance: The Case of International Direct Taxation*, International Workshop, International University Bremen, June 2005
- Radaelli, Claudio M., Ulrike Kraemer: *New Modes of Governance*, Project ITI-CT-2004-506392, Lead contractor: University of Exeter, June 2007
- Radler, Albert J.: *Recent Trends in European and International Taxation*, Intertax, Vol.32, No.8/9, 2004
- Rixen, Thomas, Susanne Uhl: *Europeanising Company Taxation - Regaining National Tax Policy Autonomy*, Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, July 2007
- Russo, Antonio: *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal*, Intertax, 33:1, 2005
- Schön, Wolfgang: *Tax competition in Europe—the legal perspective*, EC Tax Review 2000-2
- Schnorberger, Stephan et al: *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules*, Intertax, 34:10, 2006
- Schratzenschaller, Margit: *Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), May 2005
- Spengel, Christoph, Carsten Wendt: *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: Some Issues and Options*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/17, 2007
- Teather, Richard: *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, 2005
- Vanden Abeele, Michel: *Tax competition within Europe*, Annual Conference of the Foundation for Fiscal Studies, Dublin, 1 October 1999

Vanden Abeele, Michel: *Quelles pourraient être les conséquences possibles d'une harmonisation fiscale au sein de l'UE?*, IFE, Lugano, 17-18 novembre 1999

Vanden Abeele, Michel: *Taxes Without Borders*, World Tax Conference, Tampa, 27 February 2000

Vanistendael, Frans: *Fiscal Support Measures and Harmful Tax Competition*, EC Tax Review 2000-3

Vanistendael, Frans: *Memorandum on the taxing powers of the European Union*, EC Tax Review 2002-3

Vanistendael, Frans: *The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States*, EC Tax Review 2003-3

Verdoner, Louan: *Major Economic Concepts in Tax Treaty Policy*, Intertax, Vol.31, No.4, 2003

Vording, Henk, Koen Caminada: *Tax co-ordination: crossing the Rubicon?*, Kluwer, Deventer, 2001

Wallace, H.; Wallace, W. & Pollack, M. A.: *Policy-Making in the European Union*. Fifth Edition, Oxford University Press, 2005.

Wattel, Peter J.: *Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries*, EC Tax Review 2003-4

Wattel, Peter J.: *Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ*, Legal Issues of Economic Integration, 31:2, 2004

Weber, Dennis: *The Proposed EC Interest and Royalty Directive*, EC Tax Review 2000-1

Wildasin, David E.: *Tax Coordination: The Importance of Institutions*, Martin School of Public Policy, University of Kentucky, March 2002

Zipfel, Frank: *One Europe, one tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base*, Deutsche Bank Research, EU Monitor 49, September 2007

xxx: *Economic effects of tax cooperation in an enlarged European Union*, Copenhagen Economics, Contract no. TAXUD/2003/DE/307, October 2004

xxx: *Pour un serpent fiscal européen. De la concurrence à l'harmonisation*, Syndicat National Unifié des Impôts, Éditions Syllepse, Paris, 2005

xxx: *Company Taxation in the New EU Member States. Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors*, Ernst&Young and ZEW, 2005

xxx: *Harmonisation of the Corporate Tax Base in the European Union*, Lithuanian Free Market Institute, 30.03.2006

xxx: *Shifting the balance - the evolution of indirect taxes*, PriceWaterhouseCoopers, 2007

xxx: *Paying Taxes 2008. The Global Picture*, PriceWaterhouseCoopers - The World Bank, 2007

xxx: *Global VAT developments*, PriceWaterhouseCoopers, Issue 2, February 2007

xxx: *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Copenhagen Economics, Final report, June 2007

xxx: *Company Taxation – complement the freedoms of the Single Market to foster the growth of European businesses*, Eurochambres, Position Paper 207, October 2007